

Acórdão: 25.513/26/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.004187389-37
Impugnação: 40.010159582-72
Impugnante: FX Indústria e Comércio de Embalagens Ltda
IE: 001095407.00-20
Proc. S. Passivo: WILSON DOS SANTOS FILHO
Origem: DF/Contagem

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST. Constatado que a Autuada recolheu a menor o ICMS devido a título de substituição tributária, incidente nas saídas internas das mercadorias relacionadas no item 12.0 do Capítulo 11 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (e Anexo VII do RICMS/23). A infração decorre da utilização incorreta da alíquota de 12% (doze por cento), prevista no art. 42, inciso I, alínea “b”, subalínea “b.65”, do RICMS/02 (art. 11 da Parte Geral c/c item 4, subitem 4.14 da Parte do Anexo I, todos do RICMS/23). Infração caracterizada. Corretas as exigências fiscais de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST. Constatada a falta de retenção e de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, incidente nas saídas das mercadorias relacionadas no item 12.0 do Capítulo 11 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (e Anexo VII do RICMS/23). Infração caracterizada, nos termos do art. 12 e art. 18, inciso I, ambos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e art. 13 c/c art. 18, inciso da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, c/c o § 2º, inciso I, do mesmo diploma legal. Crédito tributário reformulado pelo Fisco para adequar a Multa Isolada ao que dispõe § 2º, inciso I do art. 55 da Lei nº 6.763/75, com redação dada pelo art. 5º da Lei nº 25.378, de 23/07/25, com fulcro no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO - OPERAÇÃO PRÓPRIA. Constatada a falta de recolhimento do ICMS Operação própria, incidente nas saídas de mercadorias relacionadas no item 12.0 do Capítulo 11 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (e Anexo VII do RICMS/23). Infração caracterizada, nos termos do art. 18, inciso I, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e art. 18, inciso I, da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, c/c o § 2º, inciso I, do mesmo diploma legal. Crédito tributário reformulado pelo Fisco para adequar a Multa Isolada ao que dispõe § 2º, inciso I do art. 55 da Lei nº 6.763/75, com redação dada pelo art. 5º da Lei nº 25.378, de

23/07/25, com fulcro no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN. Contudo, deve-se excluir a Multa Isolada sobre a base de cálculo da operação própria, nos termos do art. 211 do RICMS/02 e art. 176 do RICMS/23.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades, apuradas no período de agosto de 2020 a dezembro de 2024:

- retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, em razão da aplicação incorreta da alíquota interna, nas saídas das mercadorias caracterizadas como “sacos de lixo de conteúdo igual ou inferior a 100 litros”, sujeitas ao regime de substituição tributária, nos termos do item 12.0, Capítulo 11, da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e item 12.0, Capítulo 11, da Parte 2 do Anexo VII do RICMS/23. Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75;

- falta de retenção/recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, devido no momento das saídas das mercadorias caracterizadas como “sacos de lixo de conteúdo igual ou inferior a 100 litros”, sujeitas ao regime de substituição tributária, nos termos do item 12.0, Capítulo 11, da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e item 12.0, Capítulo 11, da Parte 2 do Anexo VII do RICMS/23, conforme responsabilidade prevista no art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e art. 13 da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23. Exigências de ICMS, ICMS/ST, Multas de Revalidação previstas no art. 56, inciso II, e § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista do art. 55, inciso XXXVII, c/c o § 2º, inciso I, do mesmo diploma legal.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação nos autos do presente e-PTA.

A Fiscalização realiza a Reformulação do Lançamento (Termo de Cientificação de págs. 85/86), apenas para adequar a multa isolada ao limite de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação (redação dada pela Lei nº 25.378/25), o que não importou na reabertura do prazo de aditamento.

Anexa planilhas *Excel* contendo demonstrativos de adequação da “MI da BC-OP” e “MI da BC-ST” (grupo Reformulação do Lançamento), Demonstrativo de Extinção do Crédito Tributário (págs. 97) e novo Demonstrativo do Crédito Tributário, às págs. 99/103.

A Fiscalização, em manifestação nos autos do presente e-PTA, refuta as alegações da Defesa.

Na oportunidade, junta aos autos (pág. 115), o relatório da Diligência Fiscal, realizada no estabelecimento da Autuada, em 30/04/24.

A Assessoria do CCMG determina a realização de diligência, que tem resultado na abertura de vista ao Sujeito Passivo do documento juntado às págs. 115 dos autos.

Cientificada, a Impugnante não se manifesta.

A Assessoria do CCMG, em parecer fundamentado, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e no mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às págs. às págs. 97/103, e, ainda, para excluir a multa isolada exigida sobre a base de cálculo do ICMS operação própria, nos termos do disposto no art. 211 do RICMS/02.

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.

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de supostos vícios no lançamento.

A Impugnante alega que haveria vício na metodologia de cálculo adotada pelo Fisco para a apuração da irregularidade 1, que trata da complementação do ICMS devido a título de substituição tributária, no percentual de 6% (seis por cento) correspondente à diferença entre a alíquota correta 18% (dezoito por cento) e a alíquota de 12% (doze por cento), indevidamente aplicada pela Impugnante.

Aduz que “*não se observa no procedimento qualquer reconstrução técnica do cálculo do ICMS-ST de maneira a identificar a aplicação da MVA ajustada à base de cálculo da operação própria para apurar a base presumida da ST.*” O que incorreria em vício metodológico relevante, pois presume um valor adicional a título de imposto (diferença de alíquota), sem antes calcular a base real de incidência da ST, impossibilitando o Contribuinte de verificar a legalidade da base presumida adotada e reproduzir ou validar o cálculo do imposto.

Entende que tal vício compromete a confiabilidade técnica do lançamento e o direito à ampla defesa.

Argui que “*ao aplicar de forma direta e uniforme um acréscimo de 6% à base presumida, sem demonstrar os fundamentos econômicos e legais da nova base de cálculo, resulta em distorção da apuração do crédito tributário, ofendendo o princípio da legalidade tributária, (art. 150, I, da CF/88) e o princípio da determinação precisa do montante devido (art. 142 do CTN), que exige exatidão do lançamento.*”

Alega, ainda, que a ausência de diligência prévia voltada à verificação de controles internos e documentos comprobatórios da segregação entre os produtos de fabricação própria e os adquiridos de terceiros com ICMS/ST retido (relativos à irregularidade 2), substituindo a análise objetiva dos fatos por suposição e transferindo, indevidamente, o ônus probatório para o Contribuinte, constitui manifesto vício procedimental, devendo ser reconhecida a nulidade do lançamento.

Observa-se que a argumentação da Impugnante se fundamenta na discordância quanto à metodologia de apuração da complementação do ICMS devido a título de substituição tributária (irregularidade 1) e quanto à falta de segregação entre os produtos de fabricação própria e os adquiridos de terceiros com ICMS/ST retido (relativos à irregularidade 2).

Contudo, tais argumentos se confundem com o mérito, e assim serão analisados.

Insta, entretanto, ressaltar que, ao contrário da afirmação da Impugnante, inexistente qualquer vício no presente lançamento que possa acarretar a sua nulidade.

Dispõe o citado art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

(...)

Desprende-se da leitura do artigo acima que o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização.

O lançamento pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário, apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade cabível.

No caso em discussão, verifica-se que foram informados no campo “Base Legal/Infringências” do Auto de Infração os dispositivos legais que fundamentam a exigência fiscal.

Conforme se depreende do Relatório Fiscal Complementar, a irregularidade 1 trata da complementação do ICMS devido a título de substituição tributária, no percentual de 6% (seis por cento) correspondente à diferença entre a alíquota correta 18% (dezoito por cento) e a alíquota indevidamente aplicada pela Impugnante de 12% (doze por cento), estando claramente informada a base legal para a exigência qual seja, o art. 42, inciso I, alínea “b”, subalínea “b.65” e alínea “e” do RICMS/02. Portanto, não se verifica ofensa ao princípio da legalidade como aventado pela Defesa.

Tampouco se fez necessária qualquer diligência voltada à verificação de controles internos e documentos comprobatórios da segregação entre os produtos de fabricação própria e os adquiridos de terceiros com ICMS/ST retido para a apuração da irregularidade 2, uma vez que a exigência fiscal se baseia no art. 18, inciso I, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e art. 18, inciso I, da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23, o que será esclarecido quando se tratar do mérito propriamente dito.

Verifica-se que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do RPTA, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre as seguintes irregularidades, apuradas no período de agosto de 2020 a dezembro de 2024:

- retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, em razão da aplicação incorreta da alíquota interna, nas saídas das mercadorias caracterizadas como “sacos de lixo de conteúdo igual ou inferior a 100 litros”, sujeitas ao regime de substituição tributária, nos termos do item 12.0, Capítulo 11, da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e item 12.0, Capítulo 11, da Parte 2 do Anexo VII do RICMS/23. Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75;

- falta de retenção/recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, devido no momento das saídas das mercadorias caracterizadas como “sacos de lixo de conteúdo igual ou inferior a 100 litros”, sujeitas ao regime de substituição tributária, nos termos do item 12.0, Capítulo 11, da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e item 12.0, Capítulo 11, da Parte 2 do Anexo VII do RICMS/23, conforme responsabilidade prevista no art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e art. 13 da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23. Exigências de ICMS, ICMS/ST, Multas de Revalidação previstas no art. 56, inciso II, e § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista do art. 55, inciso XXXVII, c/c o § 2º, inciso I, do mesmo diploma legal.

- Irregularidade 1 - retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, em razão da aplicação incorreta da alíquota interna:

Trata a irregularidade da aplicação indevida da alíquota de 12% na apuração do ICMS devido a título de substituição tributária nas saídas internas das mercadorias relacionadas no item 12.0, Capítulo 11, da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e item 12.0, capítulo 11, da Parte 2 do Anexo VII do RICMS/23 (sacos de lixo de conteúdo igual ou inferior a 100 litros), descritas na planilha *Excel* constante do Anexo 1 do e-PTA.

Esclarece o Fisco que a alíquota de 12% estabelecida para as mercadorias caracterizadas como sacos plásticos para acondicionamento de lixo restringe-se às operações do estabelecimento industrial, conforme previsto no art. 42, inciso I, alínea “b”, subalínea “b.65”, do RICMS/02 (Item 4.0, subitem 4.14, da Parte 1 do Anexo I do RICMS/23).

Confira-se os citados dispositivos legais:

RICMS/02

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - nas operações e prestações internas:

(...)

b) 12 % (doze por cento), na prestação de serviço de transporte aéreo e nas operações com as seguintes mercadorias:

(...)

b.65) embalagens, inclusive saco plástico para acondicionamento de lixo, em operações promovidas **por estabelecimento industrial** destinadas a estabelecimento de contribuinte inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS ou por cooperativa de produtores rurais com destino ao produtor rural.

(...)

(Destacou-se)

RICMS/23 - Parte Geral

Art. 11 - As alíquotas do ICMS são as constantes:

I - da Parte 1 do Anexo I, em relação às operações e prestações internas;

(...)

Anexo I - Parte 1

Item 4.0 - 12%

(...)

Subitem 4.14.

Embalagens, inclusive saco plástico para acondicionamento de lixo, em operações promovidas **por estabelecimento industrial** destinadas a estabelecimento de contribuinte inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS ou por cooperativa de produtores rurais com destino ao produtor rural.

(...)

(Destacou-se)

No caso, por se tratar de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, a alíquota a ser aplicada sobre a base de cálculo da substituição tributária é aquela prevista para as operações subsequentes com a mercadoria, praticadas, portanto, por contribuintes que não a industrializaram, ou seja, 18% (dezoito por cento), conforme previsto na alínea “e” do inciso I do art. 42 do RICMS/02 e do Item 7 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/23.

RICMS/02

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

e) 18% (dezoito por cento), nas operações e nas prestações não especificadas nas alíneas anteriores;

(...)

RICMS/23 - Parte Geral

Art. 11 - As alíquotas do ICMS são as constantes:

I - da Parte 1 do Anexo I, em relação às operações e prestações internas;

(...)

Anexo I - Parte 1

Item 7 - 18% (dezoito por cento)

(...)

Subitem 7.1 Operação ou prestação não especificada nos demais itens e subitens deste anexo.

(...)

Insta destacar que a Impugnante não refuta a aplicação da alíquota de 18% (dezoito por cento) às operações apontadas pelo Fisco, mas se limita a discordar da metodologia de cálculo dizendo que a metodologia adotada foi a simples aplicação do percentual de 6% (seis por cento) sobre a base de cálculo presumida da substituição tributária.

Alega que não teria ocorrido uma suposta *“reconstrução técnica do cálculo do ICMS-ST de maneira a identificar a aplicação da MVA ajustada à base de cálculo da operação própria para apurar a base presumida da ST”*, deixando de calcular a base real de incidência da substituição tributária.

Aduz que a metodologia utilizada não permite saber qual a MVA utilizada na apuração, bem como a ausência de menção expressa ao percentual de MVA, seja setorial específica ou genérica, ajustada ou não, impossibilita o Contribuinte de verificar a legalidade da base presumida adotada e reproduzir ou validar o cálculo do imposto.

Entretanto, não lhe cabe razão.

Insta primeiro esclarecer que a referida irregularidade trata da incorreta aplicação da alíquota interna nas saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, não havendo questionamento por parte do Fisco quanto à base de cálculo do ICMS/ST.

Observa-se da planilha “01-Irregularidade nº1”, na aba “01-apuração por item” que a base de cálculo adotada pelo Fisco foi exatamente a destacada pela própria Autuada em seus documentos fiscais, qual seja, pela aplicação da MVA de 65% (sessenta e cinco por cento), conforme transcrição das Danfes (aba 04-NF-e, coluna “BO”), prevista na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (e do Anexo VII do RICMS/23).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, é equivocado o argumento quanto à aplicação da MVA Ajustada, uma vez que as operações autuadas são internas, realizadas por industrial fabricante estabelecido no Estado de Minas Gerais, envolvendo mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária constantes do Anexo XV do RICMS/02 e Anexo VII do RICMS/2023, às quais **não se aplica o ajuste da Margem de Valor Agregado (MVA)**, ainda que haja diferença entre a alíquota da operação própria (ex. 12%) e a alíquota interna aplicável às operações subsequentes (ex. 18%).

A exigência de ajuste da MVA está restrita às hipóteses de operações interestaduais, conforme expressamente disposto no § 5º do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02 (idêntica redação no § 5º do art. 20 do Anexo VII do RICMS/23):

RICMS/23 - Anexo VII

Art. 20 - 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:

2 - o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, 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;

(...)

§ 5º - Nas operações interestaduais com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste anexo, quando o coeficiente a que se refere o inciso IV deste parágrafo for maior que o coeficiente correspondente à alíquota interestadual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de MVA esta será ajustada à alíquota interestadual aplicável, observada a fórmula "MVA ajustada = $\{[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1\} \times 100$ ", onde:

(...)

(Grifou-se)

Corretas, portanto, as exigências fiscais de ICMS/ST e a respectiva Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75, conforme apurado pelo Fisco.

- Irregularidade 02 - Falta de retenção/recolhimento do ICMS devido por substituição tributária nas saídas:

Trata a irregularidade da falta de retenção/recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, devido no momento das saídas das mercadorias caracterizadas como “sacos de lixo de conteúdo igual ou inferior a 100 litros”, sujeitas ao regime de substituição tributária, nos termos do item 12.0, Capítulo 11, da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e item 12.0, Capítulo 11, da Parte 2 do Anexo VII do RICMS/23, em decorrência de falta de destaque nos documentos fiscais relacionados na planilha *Excel* constante do Anexo 2 do e-PTA.

Relata o Fisco a Autuada emitiu notas fiscais eletrônicas de saída das referidas mercadorias em que classificou as operações no CFOP 5.405, alegando, portanto, que o ICMS foi cobrado anteriormente por substituição tributária e deixando, assim, de destacar e recolher qualquer valor a título de ICMS e de ICMS/ST nestas operações (Aba 06 do Anexo “02-Irregularidade nº2”)

A Impugnante, em sede de defesa, afirma que é empresa do ramo de indústria e comércio de embalagens, conforme consta do seu contrato social, sendo que, especificamente, no que diz respeito às operações comerciais mencionadas pela Fiscalização, envolvendo o produto “sacos de lixo de conteúdo igual ou inferior a 100 litros”, a Impugnante opera como estabelecimento industrializador (CNAE 22.22.6/00) e, notadamente, como estabelecimento atacadista (CNAE 46.86.9/02), sendo esta a atividade mais representativa em suas operações com o referido produto.

Alega que a premissa invocada pela Fiscalização para amparar o lançamento gira em torno da afirmação de que a empresa seria um industrial fabricante, conforme informação extraída do Cadastro no CNPJ, conforme Relatório Fiscal Complementar.

Sustenta que o Fisco parte do entendimento de que *“na ausência de segregação física e contábil clara entre os estoques, bem como de escrituração fiscal precisa, não há como garantir que as mercadorias vendidas com CFOP 5.405 CEST 060, foram, de fato, adquiridas com o imposto recolhido na origem”*.

Defende que, em regra a legislação presume que uma vez recolhido o ICMS/ST na origem, o imposto abrange toda a cadeia até o consumidor final. Por isso, o ônus de demonstrar a insuficiência da retenção ou à sua inexistência recai, inicialmente, sobre o Fisco.

Alega que a Impugnante não foi notificada, durante o processo de fiscalização, a apresentar os controles e documentos comprobatórios da segregação entre os produtos de fabricação própria e os adquiridos de terceiros com ICMS/ST retido.

Entretanto, não lhe cabe razão.

Observa-se que o fundamento para o Fisco exigir o ICMS/ST incidente nas saídas do produto “sacos de lixo de conteúdo igual ou inferior a 100 litros”, se encontra delimitado no disposto no art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e art. 13 da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23, c/c o art. 18, inciso I, da Parte 1 do Anexo XV do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02 e art. 18, inciso I, da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23, como claramente exposto no Relatório Fiscal Complementar:

Cabe destacar que a Autuada é um industrial fabricante desta mercadoria, seu CNAE principal é 2222-6/00 - Fabricação de embalagens de material plástico. Extrai-se da relação de DANFES (Anexo 04) que a Autuada tem registro de entrada de matéria-prima e comercialização deste mesmo tipo de mercadoria no CFOP 5401 (Venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto).

Trata-se, portanto, de um contribuinte substituto tributário, nos termos do Art. 12 da Parte 01 do Anexo XV do RICMS/02 e Art. 13 da Parte 01 do Anexo VII do RICMS/23.

Extrai-se, ainda, da relação de DANFES acostada pela fiscalização, que a Autuada comercializa mercadorias com descrições idênticas no CFOP 5401 e CST 10 (em que atua como substituto tributário e destaca o ICMS e o ICMS-ST) e no CFOP 5405 e CST 60 (em que alega que o ICMS foi cobrado anteriormente por ST e não destaca qualquer valor a título de ICMS).

Essas operações causam embaraços à fiscalização, uma vez que é impossível distinguir, entre as mercadorias comercializadas, quais foram adquiridas de terceiros e quais são fabricadas pela Autuada.

Considerando que a Autuada é um industrial fabricante e contribuinte substituto tributário nas operações com estas mercadorias, ainda que tenha recebido mercadorias cujo ICMS foi retido anteriormente por substituição tributária, trata-se de um caso de Inaplicabilidade da substituição tributária, nos termos do Art. 18, inciso I, da Parte 01 do Anexo XV do RICMS/02 e Art. 18, inciso I, da Parte 01 do Anexo VII do RICMS/23.

(...)

(Destacou-se)

Por oportuno, traz-se à colação os citados dispositivos legais, nos quais se fundamenta a exigência fiscal:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

(...)

(Grifou-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. 18 - A substituição tributária de que trata este capítulo não se aplica:

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

(...)

(Grifou-se)

Depreende-se dos supratranscritos dispositivos legais que, em relação às operações em que o industrial situado neste Estado adquira mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, em relação às quais atue como industrial fabricante das mesmas mercadorias, a retenção do imposto devido por substituição tributária será devida no momento da saída da mercadoria.

A Impugnante alega que seria inadequada aplicação do disposto no art. 18, inciso I, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e no art. 18, inciso I, da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23. Isso porque, entende que a Fiscalização sugere “*que a empresa impugnante opera, de forma exclusiva, como estabelecimento industrial, desprezando o fato de que a mesma também opera como estabelecimento comercial atacadista*”.

Aduz que é equivocada a interpretação fiscal desse dispositivo, ao concluir que a empresa estaria impedida de aplicar a sistemática de substituição tributária em determinadas vendas de mercadorias já tributadas anteriormente por ST, sob o único fundamento de que se trata de estabelecimento industrial fabricante da mesma mercadoria.

Defende que tal dispositivo não estabelece vedação absoluta à manutenção da sistemática de substituição tributária para todo e qualquer estabelecimento que seja classificado como industrial fabricante, mas, exige a análise da destinação da mercadoria e do papel desempenhado pelo estabelecimento adquirente na operação específica.

Sustenta que a Impugnante, apesar de possuir inscrição como estabelecimento industrial, exerce cumulativamente atividade de comércio atacadista, e que, ao adquirir mercadorias como o ICMS/ST retido anteriormente, e revendê-las sem qualquer processo de industrialização, atua na condição de comerciante, não de industrial.

Entende, assim, que a aplicação do art. 18, inciso I do Anexo XV RICMS/02 somente se justificaria se houvesse prova de que as mercadorias adquiridas estariam sendo reprocessadas, transformadas ou submetidas à industrialização posterior pela empresa Impugnante, o que não foi demonstrado pela Fiscalização.

Todavia, tal entendimento é equivocado, conforme se demonstrará.

Insta destacar que, conforme exposto pelo Fisco, foi realizada diligência no estabelecimento da Autuada em 30/04/24 (anexa aos autos), ocasião em que a Fiscalização foi recebida pelo gerente da empresa, o qual informou que a Autuada é uma indústria de sacos de lixo e sacos de silagem que são comercializados pela “POLYPRIME”, cuja sócia é a mesma da Autuada.

Durante a diligência, a Fiscalização constatou que existia uma ligação física entre os galpões da “POLYPRIME” e da Autuada, que são adjacentes e que a Autuada possui todo o maquinário para a fabricação dos sacos, conforme se extrai das fotos do relatório fiscal da diligência em anexo.

Em face disso, a Fiscalização realizou análise de todas as notas fiscais eletrônicas de saída emitidas pela Autuada entre 01/08/20 e 31/12/24, o que revelou que a comercialização de mercadorias de fabricação própria representa a maior parte das operações da Autuada, conforme tabela transcrita às fls. 5 e 6 da Manifestação Fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com base nessas informações concluiu o Fisco que aplica-se ao caso o disposto no art. 18, inciso I do Anexo XV do RICMS/02 (Anexo VII do RICMS/23), sob os seguintes fundamentos, ao qual se filiou a Assessoria do CCMG:

(...)

O § 3º do art. 222 da Parte Geral do RICMS/2002 estabelece que **é considerado industrial fabricante o estabelecimento que realiza, no próprio estabelecimento, as operações de transformação e montagem, referidas nas alíneas “a” e “c” do inciso II do caput desse artigo.**

A fiscalização não despreza o fato de que o contribuinte também exerce o comércio atacadista como atividade secundária, mas este fato não descaracteriza a sua condição como industrial fabricante.

Portanto, considerando que a atividade econômica principal da Autuada é, assim como consta no cadastro estadual, a fabricação de embalagens de material plástico (CNAE 2222-6/00), a atividade concomitante de comércio atacadista não descaracteriza a Autuada como estabelecimento industrial fabricante e tampouco afasta a aplicação do Art. 18, inciso I, da Parte 1, do Anexo XV do RICMS/2002 (Anexo VII do RICMS/2023).

(...)

Como se vê, ao contrário do alegado pela Impugnante, o Fisco não desconsidera que a Autuada também exerce a atividade de comércio atacadista. Contudo, o exercício dessa atividade de forma concomitante à atividade de industrial afasta a aplicação da substituição tributária em relação às suas aquisições de mesma mercadoria da qual seja industrial fabricante, como no caso dos “sacos de lixo de conteúdo igual ou inferior a 100 litros”.

Nesse sentido se manifestou a Superintendência de Tributação – SUTRI/SEF/MG, em consultas envolvendo a matéria. A título exemplificativo, cita-se excerto da Consulta de Contribuinte nº 223/2018:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 223/2018

ICMS - SUBSTITUICAO TRIBUTARIA - INAPLICABILIDADE -Nos termos do inciso I do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002, a substituição tributária não se aplica as operações que destinem mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária a estabelecimento industrial fabricante da mesma mercadoria, hipótese em que a retenção do imposto devido por substituição tributária será realizada no momento da saída da mercadoria.

RESPOSTA:

(...)

1 - Nos termos do inciso I do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002, a substituição tributária não se aplica as operações, inclusive de importação e de aquisição em licitação promovida pelo poder público, que destinem mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária a **estabelecimento industrial fabricante da mesma mercadoria**, assim entendida a classificada no mesmo Código Especificador da Substituição Tributária - CEST -, hipótese em que a retenção do imposto devido por substituição tributária será realizada no momento da saída da mercadoria.

O § 3º do art. 222 da Parte Geral do RICMS/2002 estabelece que é considerado industrial fabricante o estabelecimento que realiza, no próprio estabelecimento, as operações de transformação e montagem, referidas nas alíneas “a” e “c” do inciso II do caput desse artigo.

Outrossim, tem-se que a caracterização de um estabelecimento industrial requer, ainda, que as operações de industrialização correspondam a atividade econômica principal exercida pelo contribuinte. Neste sentido, vide Consultas de Contribuinte nºs 076/2014 e 261/2012.

Desse modo, considerando-se que a atividade econômica principal da Consulente (...) (CNAE 2813-5/00), desde que as operações de industrialização realizadas pela mesma (i) correspondam às operações de transformação e/ou montagem, (ii) sejam efetuadas em seu próprio estabelecimento e (iii) envolvam as mesmas mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária (classificadas no mesmo Código Especificador da Substituição Tributária - CEST), a Consulente não estará obrigada a promover o recolhimento do ICMS/ST na entrada, em seu estabelecimento, das mercadorias com mesmo CEST submetidas ao regime de substituição tributária, seja em razão de operação de compra, interna ou interestadual, ou de importação.

(...)

Reitere-se que não resta dúvida quanto ao fato de que a Impugnante tem como atividade principal a fabricação de embalagens de material plástico (CNAE 2222-6/00), exercendo, portanto, a atividade de industrial fabricante dos produtos em questão, o que atrai a aplicação da regra contida no inciso I do art. 18 do Anexo XV do RICMS/02 (Anexo VII do RICMS/23).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, uma vez caracterizado o contribuinte como industrial fabricante da mesma mercadoria (mesmo CEST), como é o caso da Autuada, é inaplicável a substituição tributária na entrada, devendo o recolhimento do ICMS/ST ser realizado na saída das mercadorias, ainda que estas tenham sido adquiridas de terceiros e revendidas sem qualquer transformação.

Esse entendimento foi adotado pelo Conselho de Contribuintes em diversos julgados, como por exemplo o Acórdão nº 23.647/21/3ª:

ACÓRDÃO: 23.647/21/3ª

(...)

VALE LEMBRAR QUE, EM SE TRATANDO DE PRODUTOS SUJEITOS À SISTEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, A REGRA GERAL CONSISTE NA ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE AO REMETENTE QUE OS DESTINAR A “ESTABELECIMENTO DE CONTRIBUINTE DESTE ESTADO”.

ISTO POSTO, CUMPRE CONSIDERAR, NA SEQUÊNCIA, AS EXCEÇÕES A ESTA REGRA GERAL, VALE DIZER, AS SITUAÇÕES NAS QUAIS, NÃO OBSTANTE HAJA A REMESSA DE PRODUTOS ARROLADOS NA PARTE 2 DO ANEXO XV DO RICMS/02 PARA CONTRIBUINTE DESTE ESTADO, OS RESPECTIVOS REMETENTES NÃO FIGURAM COMO RESPONSÁVEIS POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

AS REFERIDAS EXCEÇÕES ESTÃO ARROLADAS PRECISAMENTE NO CAPUT DO ART. 18 (PARTE 1) DO ANEXO XV, ABAIXO TRANSCRITO, REDAÇÃO VIGENTE NO PERÍODO AUTUADO:

(...)

CONVÉM ANALISAR-SE, AINDA QUE BREVEMENTE, TAIS SITUAÇÕES.

NO CASO DOS INCISOS I E V, COMO O DESTINATÁRIO DOS PRODUTOS É UM SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO (NO CASO DO INCISO I, TRATA-SE DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO CLÁSSICO, OU SEJA, O INDUSTRIAL FABRICANTE DO PRODUTO EM QUESTÃO, AO PASSO QUE NO CASO DO INCISO V, A CONDIÇÃO DE SUBSTITUTO DECORRE DE REGIME ESPECIAL), E TENDO PRESENTE O FATO DE QUE SE AFIGURA INVIÁVEL QUE UM MESMO CONTRIBUINTE SEJA, A UM SÓ TEMPO, SUBSTITUTO E SUBSTITUÍDO, A INAPLICABILIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RESULTA JUSTIFICADA.

(...)

DESTACOU-SE.

Tampouco lhe socorrem as alegações quanto à ausência de dolo ou culpa por parte da Impugnante.

Vale lembrar que a responsabilidade por infração na esfera tributária tem caráter objetivo, e como tal, havendo o resultado previsto na descrição normativa,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, tem-se por configurado o ilícito, atendendo a previsão constante do art. 136 do Código Tributário Nacional:

CTN

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

(...)

Diante do exposto, corretas as exigências de ICMS/OP, ICMS/ST e respectivas Multas de Revalidação, previstas no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I 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.

(...)

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

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

(...)

Foi exigida também a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII c/c o § 2º, inciso I do citado artigo, da Lei nº 6.763/75, ou seja, o montante da penalidade aplicada foi apurado observando o limite legalmente estabelecido, conforme redação do inciso I do § 2º, alterado pelo art. 5º da Lei nº 25.378/25, por força do disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional (CTN):

Lei nº 6.763/75

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou

à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

(...)

Efeitos a partir de 1º/08/2025 - Redação dada pelo art. 5º e vigência estabelecida pelo art. 18, II, ambos da Lei nº 25.378, de 23/07/2025.

I - ficam limitadas a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação ou prestação;

(...)

CTN

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

(...)

Entretanto, no tocante à apuração da base de cálculo da referida multa, cabe uma correção.

Da análise dos demonstrativos de apuração da “MI da BC-OP” e “MI da BC-ST” (grupo Reformulação do Lançamento), verifica-se que o Fisco aplicou o percentual de 20% (vinte por cento), previsto no inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, acima transcrito (observado o limite previsto no § 2º) sobre a base de cálculo do ICMS operação própria e também sobre a base de cálculo do ICMS/ST.

Nesse caso, estão sendo apenadas as condutas de *“deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, relativamente à operação própria”* e também de *“deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, relativamente à substituição tributária”*.

Ou seja, na mesma operação de saída de mercadorias, há descrição de duas obrigações acessórias: consignar a base de cálculo do ICMS operação própria e consignar a base de cálculo do ICMS/ST, as quais poderiam ser descumpridas de forma autônoma.

Assim, no presente caso, ocorrem duas infrações conexas com o mesmo fato que lhes deu origem.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O art. 211 do RICMS/02 e art. 176 do RICMS/23, disciplina a forma de aplicação de penalidades na hipótese em que ações ou omissões de uma mesma pessoa consistam em infrações conexas à mesma operação.

RICMS/02

Art. 211. Apurando-se, na mesma ação fiscal, o descumprimento de mais de uma obrigação tributária acessória pela mesma pessoa, será aplicada a multa relativa à infração mais grave, quando forem as infrações conexas com a mesma operação, prestação ou fato que lhes deram origem.

(...)

(Grifou-se)

RICMS/23

Art. 176 - Apurando-se, na mesma ação fiscal, o descumprimento de mais de uma obrigação tributária acessória pela mesma pessoa, será aplicada a multa relativa à infração mais grave, quando forem as infrações conexas com a mesma operação, prestação ou fato que lhes deram origem.

(...)

(Grifou-se)

Assim, em face do regramento dos citados dispositivos, deve-se aplicar a multa isolada apenas sobre a falta de destaque da base de cálculo do ICMS/ST e não sobre as duas bases de cálculo (BC OP e BC ST) por se tratar de infrações conexas com a mesma operação (falta de destaque da base de cálculo na operação de saída), visto essa ser a infração mais grave.

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

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;

(...)

Assim, observa-se que as infrações restaram devidamente comprovadas, o lançamento foi realizado com a plena observância da legislação tributária e, não tendo a Defesa apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo é o lançamento em exame.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 97/103, e, ainda, para excluir a multa isolada exigida sobre a base de cálculo do ICMS operação própria, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Juarez Raposo Oliveira. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Cássia Adriana de Lima Rodrigues (Revisora), Dimitri Ricas Pettersen e Emmanuelle Christie Oliveira Nunes.

Sala das Sessões, 25 de março de 2026.

Cindy Andrade Moraes
Presidente / Relatora

P