

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.534/10/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000159776-31  
Impugnação: 40.010124160-45  
Impugnante: Sherwin-Williams do Brasil Indústria e Comércio Ltda.  
IE: 528896262.01-49  
Proc. S. Passivo: Daniel Córdoba dos Santos Júnior/Outro(s)  
Origem: DGP/SUFIS - Belo Horizonte

### **EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – TINTAS, VERNIZES E OUTRAS MERCADORIAS DA INDÚSTRIA QUÍMICA - FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO E/OU RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST – OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Constatada a falta de retenção e de recolhimento, ou retenção e recolhimento a menor de ICMS devido por substituição tributária, nas remessas de tintas, vernizes e outras mercadorias da indústria química, para contribuintes estabelecidos neste Estado, com a finalidade de comercialização e, nas remessas para uso e consumo dos adquirentes, no que tange ao diferencial de alíquota, nos termos do disposto nos arts. 14 e 46, inciso II do Anexo XV do RICMS/02. Exigências do ICMS/ST e da Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 e inciso I do § 2º do mesmo artigo da Lei nº 6.763/75. Exigências parcialmente mantidas nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização, e ainda, para exclusão da Multa Isolada capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6763/75, por inaplicável à espécie. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

O lançamento trata da constatação, mediante conferência de documentos e livros fiscais, relativos ao período de 01/01/04 a 31/07/08, que da Autuada incorreu nas seguintes irregularidades, em relação ao ICMS/ST devido ao Estado de Minas Gerais, incidente sobre as operações com tintas, vernizes e outras mercadorias da indústria química:

- 1) falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST nas remessas efetuadas a contribuintes deste Estado, destinadas à comercialização;
- 2) retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST nas remessas efetuadas a contribuintes deste Estado, destinadas à comercialização;
- 3) falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST nas remessas destinadas ao uso e consumo dos destinatários localizados neste Estado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exige-se o ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II, do art. 56 e no inciso I do § 2º do mesmo artigo e Multa Isolada prevista no inciso VII do art. 55, todos da Lei nº 6.763/75.

O Fisco instruiu o processo com os seguintes documentos:

- Termo de Início de Ação Fiscal - TIAF (fls. 02);
- Auto de Infração – AI (fls. 03/04);
- Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fls. 05/07);
- Relatório Fiscal (fls. 08/11);
- Anexo II - Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 12/13);
- Anexo I – Memória de Cálculo do Tributo e das Multas (fls. 14, 16, 18, 20, 22, 24, 26, 28);
- cópias das Notas Fiscais (fls. 15, 17, 19, 21, 23, 25, 27,29, 104/234);
- Anexo III – Apuração do ICMS/ST das mercadorias destinadas a revendedores sem destaque e sem recolhimento do ICMS/ST (fls. 30/64);
- Anexo IV – Apuração do ICMS/ST das mercadorias destinadas a revendedores com destaque e recolhimento a menor ICMS/ST (fls. 65/97);
- Anexo V – Apuração do ICMS/ST das mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo permanente do destinatário (fls. 98/102).

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada, por meio de seu procurador regularmente constituído, apresenta Impugnação às fls. 252/275 onde alega, resumidamente, o abaixo.

Em preliminar, afirma que houve equívoco da Fiscalização ao não considerar as notas fiscais complementares por ela emitidas, que comprovam a retenção e o pagamento do ICMS a este Estado, o que fulminaria o lançamento de nulidade.

Diz que é absurda a cobrança do ICMS/ST sobre bens destinados ao uso e consumo e ativo permanente do destinatário, uma vez que não há substituição tributária “para frente”, tendo em vista a inexistência das operações subsequentes.

Considera, também, indevida a cobrança do ICMS sobre as bonificações concedidas aos seus clientes, visto que não há a incidência do ICMS/ST nestas operações e que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) possui entendimento pacífico sobre a matéria.

Argumenta que as multas aplicadas são abusivas e desproporcionais, pois correspondem a mais de 4 (quatro) vezes o valor do ICMS exigido.

No mérito, insiste que a Fiscalização não considerou as notas fiscais complementares que emitiu com a finalidade de destacar e recolher o ICMS/ST e relaciona 31 (trinta e uma) notas fiscais emitidas e suas respectivas notas fiscais complementares.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aventa a possibilidade de ter havido o recolhimento do ICMS pelos revendedores localizados no Estado de Minas Gerais, quando da venda das mercadorias ao consumidor final e diz que a Fiscalização não detectou tais pagamentos, por não ter realizado as diligências necessárias nos estabelecimentos dos contribuintes deste Estado.

Entende que não há sentido na cobrança do ICMS/ST sobre bens destinados ao uso, consumo ou ativo permanente, porque as pessoas jurídicas adquirentes das mercadorias não são revendedoras de tintas e vernizes, não ocorrendo operação posterior sujeita ao ICMS.

Afirma que o Convênio ICMS nº 74/04 e o RICMS/02 estão totalmente equivocados ao fixar a ST para frente neste tipo de operações e que, neste caso, como não há operação subsequente de comercialização dos produtos, não poderia ser-lhe atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS por antecipação.

Prossegue argumentando que mesmo se o ICMS/ST não tivesse sido adimplido por ela ou, ainda, pelos revendedores das mercadorias quando da venda aos consumidores finais, haveria um óbice intransponível que veda a cobrança perpetrada nos presentes autos, qual seja, a inconstitucionalidade e ilegalidade da ST pra frente.

Menciona votos do Ministro Ilmar Galvão e do Ministro Marco Aurélio, do Supremo Tribunal Federal (STF), em matéria que trata do princípio da não cumulatividade.

Reafirma seu entendimento sobre a cobrança indevida do ICMS nas bonificações e traz voto do Ministro Luiz Fux no Recurso Especial 715255/MG do Superior Tribunal de Justiça (STJ) para dar-lhe respaldo. Menciona a lição de Hugo de Brito Machado e completa dizendo que os descontos incondicionais não podem integrar o valor da operação de venda para fins de tributação do ICMS, porque compõem quantia deduzida do montante da operação, antes de realizada a saída da mercadoria.

Requer, ao final:

a) a improcedência da autuação, em face das notas fiscais complementares juntadas aos autos;

b) a improcedência da autuação em função da impossibilidade de incidir o regime de substituição tributária sobre as suas operações, pela sua inconstitucionalidade e ilegalidade ou pela sua inaplicabilidade em relação às mercadorias destinadas ao uso dos destinatários;

c) a improcedência da autuação em decorrência da não incidência do ICMS/ST sobre mercadorias dadas em bonificação aos clientes;

d) a “relevação” ou redução da multa sobre descumprimento de obrigações acessórias por não se tratar de reincidência e por atender os requisitos impostos pelo art. 53, § 3º da Lei nº 6763/75;

e) a redução da multa por ser totalmente desproporcional e chegar a mais de quatro vezes o valor do ICMS/ST supostamente devido.

### **Da Instrução Processual**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em virtude da impugnação apresentada e dos documentos juntados às fls. 306/366, a Autuada foi intimada a apresentar cópias das notas fiscais complementares citadas na impugnação.

A Fiscalização recebeu todos os documentos que a Autuada fez anexar às fls. 480/534, lavrando o Termo de Rerratificação, fls. 536, considerando a exclusão da exigência do ICMS/ST e respectivas multas referentes às notas fiscais complementares retromencionadas.

A Autuada foi intimada da reformulação e aditou a impugnação, nos termos do § 2º do art. 120 do Regulamento do Processo e Procedimentos Tributários Administrativos, aprovado pelo Decreto nº. 44.747, de 03/03/08 (RPTA), alegando o que segue.

Diz que apesar da retificação do lançamento efetuada pela Fiscalização, foi mantida a cobrança do ICMS/ST sobre bens destinados ao uso e consumo e ativo permanente do destinatário e que não procede as exigências sobre as bonificações.

Reitera seus argumentos expendidos na sua defesa inicial e os pedidos anteriormente apresentados.

A Fiscalização intimou a Autuada (fls. 617) a apresentar provas claras e inequívocas dos recolhimentos do ICMS, por parte dos destinatários mineiros, na ocasião da venda a consumidores finais, já que ela havia sugerido esta possibilidade. Todavia, ela não se manifestou.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização manifesta-se às fls. 618/652, onde rebate as alegações da Impugnante aos argumentos abaixo.

Ressalta, inicialmente, que as notas fiscais complementares foram apresentadas somente após a lavratura do Auto de Infração, apesar de terem sido solicitadas notas fiscais de saída/entrada quando da emissão do AIAF nº. 136901 (fls. 02).

Diz que a Autuada não destacou a base de cálculo nem o valor do ICMS/ST nos campos próprios das notas fiscais de venda, mas emitiu as notas fiscais complementares para efetuar o destaque e o recolhimento do tributo. Assim, diante da comprovação do recolhimento do ICMS/ST de algumas notas fiscais autuadas, mediante emissão de suas notas fiscais complementares e, considerando o recolhimento do imposto pela GNRE, excluiu do crédito tributário o imposto e as multas referentes a tais documentos fiscais.

Salienta que em relação aos argumentos de que os revendedores pagaram o imposto devido, torna-se impossível acatar tais considerações, pois em primeiro lugar, a Autuada é a responsável pela retenção e recolhimento e em segundo lugar, a Impugnante não juntou nenhuma prova de que o destinatário tenha recolhido o imposto devido, mesmo diante da oportunidade a ela concedida.

Destaca que embora a Autuada apresente uma relação dos contribuintes adquirentes das mercadorias que não possuem como atividade principal ou secundária a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

comercialização de tintas e vernizes, o fato é que incide substituição tributária em operações destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente do destinatário.

Assegura que o regime de substituição tributária atende ao princípio da não cumulatividade do ICMS.

Fala da exigência do ICMS/ST devido nas operações de saída, cujo CFOP é de remessa em bonificação, doação ou brinde, destinada a contribuintes mineiros, destacando que todas as notas fiscais autuadas possuem informação do valor mercantil da operação efetivamente realizada.

Pede, ao final, a manutenção do Auto de Infração, considerando a reformulação efetuada às fls. 536/573.

---

### ***DECISÃO***

#### **Da Preliminar**

A Autuada argui a nulidade do lançamento sob o fundamento de que o Auto de Infração contempla valores já recolhidos.

Não procedem as alegações da Autuada, uma vez que a ela foram concedidos todos os prazos previstos para se defender do lançamento efetuado. E, conforme consta dos autos, as notas fiscais complementares e as GNREs somente foram apresentadas posteriormente à lavratura do Auto de Infração.

Outrossim, o AI contém todos os elementos necessários para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. Existe a citação dos dispositivos infringidos e das penalidades, todos os requisitos formais e materiais necessários para a atividade de lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, foram observados.

Não se justifica, portanto, a alegada nulidade do Auto de Infração.

No que diz respeito ao argumento de ilegalidade da substituição tributária relativa às operações subsequentes, deve-se registrar que o trabalho fiscal foi realizado em estrita observância das normas legais e regulamentares que regem a matéria.

Registre-se, por oportuno, a previsão da substituição tributária para as operações subsequentes, no art. 150, § 7º da CF/88 e na Lei Complementar nº 87 de 1996 (LC 87/96).

Rejeitam-se, assim, as prefaciais arguidas.

Quanto aos demais argumentos trazidos em preliminar, verifica-se que eles confundem-se com o próprio mérito da autuação, motivo pelo qual será a matéria analisada em conjunto com o mesmo.

#### **Do Mérito**

Extrai-se do relatório do Auto de Infração que a Autuada, estabelecida no Estado de São Paulo, promoveu saídas de mercadorias (tintas, vernizes e outras mercadorias da indústria química) sujeitas ao regime de substituição tributária, incorrendo nas seguintes irregularidades:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1) não destacou e não recolheu o ICMS/ST nas remessas efetuadas a contribuintes deste Estado, destinadas à comercialização;

2) destacou a menor e recolheu a menor o ICMS/ST nas remessas efetuadas a contribuintes deste Estado, destinadas à comercialização;

3) não destacou e não recolheu o ICMS/ST, relativo ao diferencial de alíquota, nas remessas destinadas ao uso e consumo dos destinatários localizados neste Estado.

A defesa argui que a Fiscalização laborou em equívoco ao não considerar as notas fiscais complementares que emitiu, as quais comprovam a retenção e o pagamento do ICMS/ST para o Estado de Minas Gerais, nas operações destinadas à comercialização, tanto assim, que ao lavrar o Termo de Rerratificação (fls. 536), excluiu as exigências relativas a tais operações.

Conforme esclarece a Fiscalização, e pode ser constatado do exame dos documentos constantes dos autos, a Autuada emitiu nota fiscal complementar apenas em relação a uma parte das notas fiscais autuadas, não havendo o recolhimento de todo o ICMS/ST devido.

Assim, diante da comprovação da retenção do ICMS/ST de algumas notas fiscais autuadas, mediante emissão de suas notas fiscais complementares e, considerando o recolhimento do imposto por meio de GNREs, a Fiscalização excluiu do crédito tributário o imposto e as multas referentes a tais documentos fiscais, quais sejam, a notas fiscais originárias de n<sup>os</sup> 760475, 760477, 760478, 760479, 760480, 760481, 761361, 761362, 761363, 761364, 763286, 763290, 763291, 764831, 764957, 764958, 768012, 768589, 774142, 774594, 777194, 778283, 790207, 790208, 790225, 790226, 790885, 792440, 792522, 795104 e 796526 relacionadas no Anexo 3 – Apuração do ICMS/ST das Mercadorias Destinadas a Revendedores Sem Destaque e Sem Recolhimento do ICMS/ST, ficando mantidas as exigências em relação aos demais documentos fiscais lá relacionados.

Conforme se depreende, a indicação do valor da base de cálculo e do ICMS/ST é obrigatória quando se trata de mercadoria sujeita à substituição tributária nos moldes do que estabelece o art. 2º do Anexo V do RICMS/02.

Na mesma linha se encontram as normas dos incisos I e II do art. 32 da Parte 1 do Anexo XV do mesmo regulamento. Veja-se:

Art. 32 - O sujeito passivo por substituição deverá indicar, nos campos próprios da nota fiscal emitida para acobertar a operação por ele promovida, além dos demais requisitos exigidos:

I - a base de cálculo do ICMS retido por substituição tributária;

II - o valor do imposto retido;

(...).

Alega a Impugnante que provavelmente houve o recolhimento do ICMS pelo contribuinte deste Estado, por ocasião da venda da mercadoria ao consumidor

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

final. Porém, não anexou nenhum documento para comprovar suas alegações, apesar da oportunidade dada pela Fiscalização, consoante Termo de Notificação de fls. 617.

Convém mencionar, que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST nestas operações é da Autuada, conforme prevê o art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e a cláusula primeira do Convênio ICMS nº 74/94, os quais se transcreve:

### **RICMS/02**

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 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.

### **Convênio 74/94**

Cláusula primeira - Nas operações interestaduais com as mercadorias relacionadas no anexo deste Convênio fica atribuída ao estabelecimento industrial ou importador, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido nas subsequentes saídas, ou na entrada para uso ou consumo do destinatário.

Tem-se, portanto, que na hipótese dos autos, é a Autuada a responsável pela retenção e recolhimento do ICMS/ST, por força da legislação aplicável, legitimando-se as exigências do imposto e multa de revalidação decorrentes das irregularidades constatadas.

A Autuada protesta contra a cobrança do ICMS/ST sobre mercadorias destinadas ao uso e consumo, sob o argumento de que inexistente a operação subsequente.

Apresenta uma relação das contribuintes adquirentes das mercadorias que não possuem como atividade principal ou secundária a comercialização de tintas e vernizes, e diz que não ocorreu operação posterior sujeita ao ICMS, posto que tais mercadorias foram utilizadas para uso e consumo das mesmas.

Diante disto, há que se examinar as disposições regulamentares a respeito da matéria.

A cláusula primeira do Convênio ICMS nº 74/94, dispõe:

Cláusula primeira: Nas operações interestaduais com as mercadorias relacionadas no anexo deste Convênio fica atribuída ao estabelecimento industrial ou importador, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido nas subseqüentes saídas, ou na entrada para uso ou consumo do destinatário.

Por sua vez, o inciso I do § 1º do art. 285 do Anexo IX, com a redação que vigorou de 15/12/02 a 30/11/05, previa expressamente a responsabilidade do estabelecimento industrial fabricante e o estabelecimento importador situados em outra unidade da Federação, nas remessas para contribuintes deste Estado, na condição de substitutos, pela retenção e recolhimento do imposto devido nas saídas subseqüentes, ou na entrada com destino ao uso ou consumo do destinatário, nas operações com tintas, vernizes e outros produtos químicos.

Também, pode-se inferir do inciso III, alínea "a" do art. 1º e § 2º do art. 12 do Anexo XV do RICMS/02, a ocorrência da substituição tributária e a responsabilidade do alienante ou remetente nas operações com mercadorias destinadas ao uso e consumo dos adquirentes.

RICMS/02:

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

(...)

III - pelo adquirente ou destinatário da mercadoria ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente, nas hipóteses de entrada ou recebimento em operação interestadual de:

a) - mercadoria para uso, consumo ou ativo permanente;

(...).

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 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 subseqüentes.

(...)

§ 2º - A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao imposto devido na entrada, em operação interestadual iniciada em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, das mercadorias relacionadas nos itens 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 16 e 26 da Parte 2 deste Anexo e destinadas, conforme o caso, a uso, consumo ou ativo permanente do destinatário.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É necessário destacar que o imposto exigido em relação às operações que destinaram mercadorias ao uso e consumo, refere-se ao diferencial de alíquotas e que esta exigência está em consonância com a norma ínsita no inciso II do art. 20 da Parte 1 do Anexo XV do RICM/02, *verbis*:

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

(...)

II - na entrada, em operação interestadual, de mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo permanente do adquirente, o valor calculado mediante aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual sobre a respectiva base de cálculo.

No que tange aos argumentos de inconstitucionalidade e ilegalidade da substituição tributária nas operações subsequentes e com mercadorias destinadas ao uso e consumo, não obstante a previsão do art. 150, § 7º da CF/88 e do § 1º do art. 6º da LC nº 87/96, deve-se registrar que é defeso a este órgão julgador a apreciação da matéria, em face do que determina o art. 110 do RPTA.

Argumenta, ainda, a Impugnante que há incompatibilidade entre a aplicação da substituição tributária dita “para frente” e a não cumulatividade prevista na Constituição Federal, uma vez que desconsidera todos os imprevistos que podem sobrevir na circulação de bens e todas as oscilações de preço.

No entanto, não lhe assiste razão, pois a sistemática da substituição tributária prevê mecanismo para restituição do imposto na forma determinada pelos incisos, I, II e III do art. 23 do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

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 estabelecimento de contribuinte situado em outra unidade da Federação;

II - saída amparada por isenção ou não-incidência;

III - perecimento, furto, roubo ou qualquer outro tipo de perda.

Outrossim, os incisos I e II do art. 20 do RICMS/02 em consonância com as disposições do Convênio ICMS nº 74/94 e LC nº 87/96, estabelece:

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;

II - na entrada, em operação interestadual, de mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

permanente do adquirente, o valor calculado mediante aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual sobre a respectiva base de cálculo.

Também, a Impugnante colaciona decisões do STJ para respaldar o seu entendimento sobre a matéria. Todavia, como bem destacou a Fiscalização, são decisões que datam de 19/09/94 e 02/10/95, antes da edição da LC nº 87/96.

Ademais, o STF já se manifestou pela constitucionalidade da substituição tributária “para frente”, art. 150, § 7º da CF, dentre os julgados destaca-se o RE 194.382-3/SP, rel. Ministro Maurício Correia, julgado em 25/04/03.

Alega também, a defesa, que é indevida a cobrança do ICMS/ST em relação às notas fiscais de bonificações (CFOP 6910 - remessa em bonificação, doação ou brinde) e, para tanto, menciona jurisprudência dos tribunais para sustentar o seu argumento.

Neste sentido, a Fiscalização ressalta que as decisões trazidas não dizem respeito a bonificações, trata-se na verdade de desconto incondicional oferecido na nota fiscal, que, de acordo com as decisões, não compõe a base de cálculo do ICMS, situação diversa das operações ora examinadas.

Neste caso, a exigência fiscal refere-se ao ICMS/ST devido nas operações de saída, cujo CFOP é de remessa em bonificação, doação ou brinde, destinada a contribuintes mineiros e com informação do valor mercantil da operação efetivamente realizada, como pode ser comprovado pelas cópias das notas fiscais juntadas e que se menciona, a título de exemplo as de nº 50112, 67336, 67337, 75341, 87251, 87252, 109539, 112231, 128087, 179150, 179162, 278352, 704764, 704767, 705633, 711683 e 711684 (fls. 428/444).

Verifica-se, portanto, que não se trata de desconto incondicional, pois as notas fiscais têm destaque da base de cálculo e do ICMS da operação própria, demonstrando que são operações com incidência do ICMS e também do ICMS/ST, uma vez que são mercadorias sujeitas à substituição tributária.

A bonificação constitui fato gerador do imposto, conforme preceitua a Lei nº 6763/75, em seu art. 6º, inciso VI, integrando o valor da operação nos termos do art. 13, inciso IV, da mesma lei, *in verbis*:

Art. 6º - Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

VI - na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

.....

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

(...)

IV - na saída de mercadoria, prevista no inciso VI do artigo 6º, o valor da operação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desta forma, a Autuada, na condição de substituta tributária, responsável pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes em relação às mercadorias destinadas a contribuintes mineiros, sujeita-se à observância da legislação aplicável, mostrando-se insubsistentes os argumentos apresentados pela defesa, com o fito de elidir o feito fiscal.

Questiona a defesa, a aplicação concomitante da multa de revalidação e da multa isolada.

Porém, mostra-se legítima a multa de revalidação exigida, em face da falta de pagamento do imposto devido, *ex vi do* inciso II, § 2º, inciso I do art. 56 da Lei nº 6763/75.

**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;

(...).

No que tange à aplicação da Multa Isolada capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6763/75, verifica-se, no presente caso, que o fato de não consignar a base de cálculo do ICMS/ST na nota fiscal não se confunde com a hipótese prevista no retromencionado dispositivo, ou seja, consignar base de cálculo diversa da prevista pela legislação.

Conforme se extrai da análise dos documentos constantes dos autos, a Impugnante não destacou o imposto devido por substituição tributária. Contudo, no documento fiscal foi destacada a base de cálculo do ICMS relativa à operação própria.

E a penalidade aplicada, diz respeito a casos em que o contribuinte conhece exatamente o valor da base de cálculo do imposto, mas, propositalmente, consigna no documento fiscal valor da operação menor do que o devido.

Portanto, no caso sob análise, a conduta da Autuada não se submete àquela prevista no mencionado dispositivo legal.

Cabe, também, mencionar os precedentes consubstanciados em diversos acórdãos deste órgão julgador, que concluíram que o dispositivo não se aplica às hipóteses de substituição tributária.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conclui-se, assim, ser inaplicável à espécie a Multa Isolada prevista no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6763/75.

Desta forma, fica prejudicada a abordagem da matéria sob o enfoque da aplicação do art. 53 da Lei nº 6763/75, conforme pretendido pela defesa.

Quanto à alegação de desproporcionalidade da multa aplicada, deve-se salientar que a multa de revalidação exigida, conforme já demonstrado, observou os dispositivos legais para a sua aplicação.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 536/572 e fls. 658, excluindo, ainda, a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75. Vencido, em parte, o Conselheiro Mauro Heleno Galvão, que mantinha a multa isolada. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Edécio José Cançado Ferreira (Revisor) e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

**Sala das Sessões, 03 de março de 2010.**

**Mauro Heleno Galvão**  
**Presidente**

**Maria de Lourdes Medeiros**  
**Relatora**

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

---

Acórdão:	19.534/10/1ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000159776-31	
Impugnação:	40.010124160-45	
Impugnante:	Sherwin-Williams do Brasil Indústria e Comércio Ltda	
	IE: 528896262.01-49	
Proc. S. Passivo:	Daniel Córdoba dos Santos Júnior/Outro(s)	
Origem:	DGP/SUFIS - Belo Horizonte	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Mauro Heleno Galvão, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

A autuação trata da falta de destaque da base de cálculo e de retenção e/ou recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária (ICMS-ST), nas remessas efetuadas pela Autuada a contribuintes deste Estado destinadas à comercialização e ao uso e consumo no estabelecimento.

A Câmara de Julgamento aprovou, à unanimidade, o ICMS-ST e multa de revalidação em dobro, mas rejeitou a aplicação da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, ficando vencido este Conselheiro.

Acrescente-se, ainda, que a Autuada é inscrita no cadastro de contribuintes de Minas Gerais.

Vê-se, pois, que a Autuada não consignou ou consignou a menor a base de cálculo do ICMS-ST nas notas fiscais que acobertaram as operações, por consequência lógica, deixou de recolher o imposto devido na forma e prazo regulamentares.

Em face do acima exposto, além do ICMS-ST e da multa de revalidação, foi exigida a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75, pelo descumprimento de obrigação acessória:

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

...

**VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O dispositivo legal acima mencionado, ao penalizar a consignação em documento fiscal de base de cálculo diversa, prevê uma multa de 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada, pelo descumprimento de obrigação tributária acessória, ainda que parcialmente.

Diverso, do lat. *Diversu*, adj., diferente, distinto, discordante, divergente, segundo o Dicionário Aurélio.

Ora, “diferença apurada” refere-se à diferença da base de cálculo, que, no caso dos autos, corresponde ao valor da base de cálculo adotada para o cálculo do imposto devido, quando não foi consignada base de cálculo do ICMS-ST na nota fiscal emitida ou a diferença entre o imposto retido a menor e o previsto pela legislação.

Importante frisar, que a Autuada é contribuinte substituta e como tal a obrigação principal, isto é, o ICMS-ST, nasce diretamente para ela.

Da mesma forma, por força de disposição do Convênio ICMS 81/93 de normas gerais para a substituição tributária nas operações interestaduais e disposições expressas da legislação mineira, a Autuada está obrigada a consignar a base de cálculo do ICMS-ST na nota fiscal, bem como fazer a retenção (destaque) do imposto devido por substituição tributária, cumprindo, desta forma, os deveres impostos pela legislação da Unidade da Federação de destino da mercadoria.

Senão veja-se o disposto nas cláusulas do Convênio ICMS 81/93:

**Cláusula segunda** Nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente.

-----  
**Cláusula oitava** O sujeito passivo por substituição observará as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria.

No caso dos autos, conforme descreve o voto vencedor, a legislação tributária mineira prevê o destaque, no campo próprio, pelo sujeito passivo por substituição, da base de cálculo do ICMS-ST e do valor do imposto retido, conforme prescrição do art. 32, incisos I e II do Anexo XV do RICMS/02.

Há a destacar-se que a prescrição legal do art. 55, inciso VII, transcrita, não distingue o tipo de operação a que se deva aplicar a multa por consignar em nota fiscal base de cálculo diversa, empregando-se a expressão “base de cálculo diversa” em sentido lato.

Assim, qualquer operação que apresente base de cálculo diversa, divergente, discordante, distinta, amolda-se ao tipo legal acima descrito, seja a operação submetida ao regime de débito/crédito ou ao regime de substituição tributária.

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

Por fim, restou demonstrado que a Autuada não cumpriu a obrigação acessória a que estava obrigada, ou seja, não consignou ou consignou base de cálculo diversa da prevista na legislação nas notas fiscais que emitiu.

Portanto, correto o procedimento adotado pelo Fisco de exigir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75.

Diante do exposto, julgo procedente o lançamento para manter as exigências fiscais do Auto de Infração.

**Sala das Sessões, 03 de março de 2010.**

**Mauro Heleno Galvão  
Conselheiro**

CC/MG