

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.637/11/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000148594-49  
Impugnação: 40.010115584-66  
Impugnante: Atacadão Distribuição Com Ind. Ltda  
CNPJ: 75.315333/0001-09  
Proc. S. Passivo: Marden Drumond Viana/Outro(s)  
Origem: DGP/SUFIS

### **EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO ICMS/ST – PROTOCOLO/CONVÊNIO – DIVERSAS MERCADORIAS.** Constatada a falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST, devido pela Autuada, estabelecida em São Paulo, que por força dos Protocolos ICMS n°s 15/85, 16/85, 17/85, 18/85, 19/85, 11/91 e alterações, bem como no Convênio n° 74/94, estava, a época dos fatos geradores, obrigada a reter e recolher o ICMS/ST devido pelas remessas de mercadorias, listadas em tais Protocolos/Convênios, para contribuintes deste Estado, na condição de substituta tributária. Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II c/c o § 2º da Lei n° 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST, devido em decorrência de remessas de mercadorias a contribuinte substituído mineiro, no período de 01/01/99 a 31/12/00, apurada mediante análise das informações constantes nos arquivos eletrônicos transmitidos pela Autuada (substituta tributária), a que se refere o Convênio n° 57/95.

As mercadorias constantes nos documentos fiscais autuados são as seguintes: cerveja, água mineral, refrigerante, lâmpadas elétricas, lâminas, aparelho de barbear, isqueiros, pilhas, baterias, filmes fotográficos, fitas magnéticas, ceras encáusticas, removedor, óleo lubrificante.

Os produtos supracitados estão sujeitos à sistemática da substituição tributária conforme determinação contida nos Protocolos de ICMS n°s 15/85, 16/85, 17/85, 18/85, 19/85, 11/91 e alterações, bem como no Convênio ICMS n° 74/94.

Exigências de ICMS-ST e da Multa de Revalidação em dobro capitulada no art. 56, inciso II c/c o § 2º da Lei n° 6763/75.

O processo encontra-se instruído com Termo de Início da Ação Fiscal - TIAF (fls. 02); Auto de Infração - AI (fls. 03/05); Demonstrativo de Correção

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Monetária e Multas - DCMM (fls. 06/07); Procuração (fls. 08/14); Relatório Fiscal e Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 15/16); Anexo ao Auto de Infração contendo cálculo do ICMS-ST exigido (fls. 17/108).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 109/134.

Às fls. 176 dos autos a Fiscalização emite Termo de Rerratificação do lançamento, no qual altera parte da descrição da infringência capitulada no Auto de Infração.

A Impugnante manifesta-se, às fls. 164/175, sobre a rerratificação supracitada.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 182/188, refuta as alegações da defesa e requer a procedência do lançamento.

A Auditoria Fiscal da DCRC/SCT determina a regularização da representação processual conforme documento de fls. 192 dos autos.

A Impugnante comparece aos autos, às fls. 194, oportunidade na qual acosta os documentos de fls. 195/219, 226/234, sanando a irregularidade de representação acima mencionada.

A Auditoria Fiscal da DCRC/SCT determina a realização da Diligência de fls. 237/238, datada de 01/12/05.

Em atendimento à diligência supracitada a Fiscalização promove a Rerratificação do lançamento, datada de 01/04/11, conforme Termo de fls. 243 e DCMM de fls. 244/245.

Nesta oportunidade a Fiscalização acosta aos autos: Anexo A – Demonstrativo do Crédito Tributário em razão da Rerratificação (fls. 246); Anexo B – Comparativo entre os valores do ICMS-ST originalmente lançados e os valores decorrentes do Termo de Rerratificação (fls. 247); Anexo C - Demonstrativo da Apuração da BC-ST e do ICMS-ST por produto e por nota fiscal (fls. 248/351); Anexo D – Destinatário e CNAE-f (fls. 352/356); Anexo E – MVA e base legal (fls. 357/365).

A Fiscalização manifesta-se às fls. 366/376 explicitando a reformulação do crédito tributário.

Intimada, em 05/04/11, da reformulação do crédito tributário, a Impugnante manifesta-se às fls. 381/389 e junta os documentos de fls. 390/427.

A Fiscalização manifesta-se novamente às fls. 428/461.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 463/490, opina pela rejeição das prefaciais arguidas e no mérito pela procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada às fls. 243.

Em despacho de fls. 491 a Assessoria do CC/MG certifica-se, no retorno da diligência proposta pela Auditoria Fiscal da DCRC/SCT, que o PTA, em epígrafe, teve o crédito tributário reformulado pelo Fisco às fls. 243 dos autos, enquadrando-se, assim,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

nas disposições do § 3º do art. 150 do citado regulamento, ficando, desta forma convertido ao Rito Sumário.

Contudo permanece a atribuição da Assessoria para elaboração de parecer de mérito, com fulcro no art. 2º, inciso II, alínea “d” da Resolução nº 4335/11.

### ***DECISÃO***

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

### **Das Preliminares**

#### **Da nulidade do lançamento**

Alega a Impugnante que a Fiscalização não analisou os documentos e livros fiscais da empresa, tanto assim que não há nos autos cópias desses documentos.

Afirma que a Fiscalização contentou-se a analisar os arquivos eletrônicos a que se refere o Convênio nº 57/95 para efetuar o lançamento em apreço.

Assim, no entender da Impugnante, nulo se apresenta o lançamento por não estar instruído com todos os documentos que serviram de base para apuração do crédito tributário.

Entretanto, como bem exposto pela Fiscalização, realmente, não há cópias das notas fiscais autuadas no presente feito fiscal, haja vista que mesmo intimada, conforme Termo de Início de Ação Fiscal - TIAF nº 113779 de fls. 02, a Autuada não as forneceu à época do trabalho fiscal.

Diante de tal situação, a Fiscalização não teve outra opção a não ser analisar os arquivos eletrônicos SINTEGRA, previstos no Convênio nº 57/95 (que dispõe sobre a emissão de documentos fiscais e a escrituração de livros fiscais por contribuinte usuário de sistema eletrônico de processamento de dados).

Ressalte-se que a entrega dos arquivos supracitados é obrigatória e que eles refletem os dados dos documentos fiscais emitidos pela Contribuinte.

Acerca da matéria, vale destacar o seguinte julgado do TJMG:

**EMENTA: TRIBUTÁRIO/CONSTITUCIONAL - ICMS - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DECADÊNCIA - 10 ANOS - SISTEMA INTEGRADO DE INFORMAÇÕES - LEGALIDADE - MULTA DE REVALIDAÇÃO - CARÁTER NÃO-CONFISCATÓRIO - TAXA SELIC - CUMULAÇÃO - CORREÇÃO MONETÁRIA - ILEGALIDADE. NA HIPÓTESE DE TRIBUTOS QUE DEVEM SER CONSTITUÍDOS POR MEIO DE LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, NÃO HAVENDO O PAGAMENTO, A FAZENDA PÚBLICA DISPORÁ DO PRAZO DE 10 (DEZ) ANOS, CONTADOS A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DO FATO GERADOR, PARA CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRECEDENTES DO STJ. NÃO HAVENDO ILEGALIDADE NO SINTEGRA - SISTEMA INTEGRADO DE**

**INFORMAÇÕES SOBRE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM MERCADORIAS E SERVIÇOS, JÁ QUE COM RESPALDO NO ART. 199 DO CTN, É DO CONTRIBUINTE O ÔNUS DE ELIDIR A VERACIDADE DAS INFORMAÇÕES NELE CONSTANTES. (...)**

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.05.897007-0/003 - COMARCA DE BELO HORIZONTE - RELATOR: EXMO. SR. DES. MANUEL SARAMAGO, GRIFOU-SE.

Assim, não há como acatar a tese da Autuada de que é nulo o lançamento por falta de instrução, uma vez que respaldado em arquivos eletrônicos por ela transmitidos, nos termos do Convênio ICMS nº 57/95, concernentes à escrituração fiscal da empresa autuada.

**Da alegação de mudança de critério jurídico do lançamento**

Com relação à alteração das infringências capituladas no Auto de Infração, promovida por meio do Termo de Rerratificação do lançamento de fls. 176, esclareça-se que tal medida objetivou apenas mencionar no campo infringência do Auto de Infração o inciso IV do art. 372 e os incisos VI e IV do art. 302 do Anexo IX do RICMS/96. Tal inclusão, todavia, não vicia o lançamento em apreço.

Saliente-se que a alegação da Autuada de que o citado Termo de Rerratificação corrigiu erro cometido pela Fiscalização, de forma que nulo é o lançamento nos termos do art. 146 do CTN, haja vista a alteração do critério jurídico do lançamento original, não encontra respaldo na jurisprudência sequer na doutrina pátria, conforme se verá.

Sobre o tema vale citar julgados oriundos de Tribunais administrativos e judiciais, senão veja-se:

EMENTA: EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DE INSCRIÇÃO DA DÍVIDA ATIVA. OMISSÃO DE REQUISITO. 1) PERFAZENDO-SE O ATO NA INTEGRAÇÃO DE TODOS OS ELEMENTOS RECLAMADOS PARA A VALIDADE DA CERTIDÃO, HÁ QUE ATENTAR-SE PARA A SUBSTÂNCIA E NÃO PARA OS DEFEITOS FORMAIS QUE NÃO COMPROMETEM O ESSENCIAL DO DOCUMENTO TRIBUTÁRIO. [...] INEXISTIU PREJUÍZO PARA A DEFESA, QUE SE EXERCITOU PLENAMENTE. AGRADO REGIMENTAL DENEGADO. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, AI 81681 AGR/MG. AG.REG.NO AGRADO DE INSTRUMENTO RELATOR: MIN. RAFAEL MAYER JULGAMENTO: 24/02/1981. (GRIFOU-SE)

EMENTA: EMBARGOS À EXECUÇÃO. PRAZO PARA PAGAMENTO DE SALÁRIOS. 1. A ERRÔNEA CAPITULAÇÃO NÃO INUTILIZA O AUTO DE INFRAÇÃO QUANDO OS FATOS ESTIVEREM DEVIDAMENTE NARRADOS, DE VEZ QUE O AUTUADO SE DEFENDE DOS FATOS E NÃO DA AUTUAÇÃO. (APELAÇÃO CIVEL PROCESSO: 9304456339. TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL - QUARTA REGIÃO. QUINTA TURMA DATA DA DECISÃO: 14/12/1995. RELATOR(A): JUIZA LUIZA DIAS CASSALES. DECISÃO: UNANIME.) (GRIFOU-SE)

EMENTA: TRIBUTÁRIO: EXECUÇÃO FISCAL. AUTO DE INFRAÇÃO. [...] IV - A CAPITULAÇÃO LEGAL EQUIVOCADA DA

INFRAÇÃO PERPETRADA É IRRELEVANTE, POSTO QUE A EMBARGANTE DEFENDE-SE DOS FATOS, NÃO HAVENDO SE FALAR EM PREJUÍZO OU NULIDADE NO CASO SUB EXAMEN. (APELAÇÃO CIVEL - 324501. RELATOR: JUIZ ARICE AMARAL. TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL - TERCEIRA REGIÃO. SEGUNDA TURMA DECISÃO: A SEGUNDA TURMA, POR UNANIMIDADE, DEU PROVIMENTO AO RECURSO DO INSS E À REMESSA OFICIAL. DATA DA DECISÃO: 30/10/2001.) (GRIFOU-SE)

EMENTA: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE DO LANÇAMENTO - A MENÇÃO INCORRETA NA CAPITULAÇÃO LEGAL DA INFRAÇÃO OU MESMO A SUA AUSÊNCIA, NÃO ACARRETA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO, QUANDO A DESCRIÇÃO DOS FATOS DAS INFRAÇÕES NELE CONTIDA É EXATA, POSSIBILITANDO AO SUJEITO PASSIVO DEFENDER-SE DE FORMA AMPLA DAS IMPUTAÇÕES QUE LHE FORAM FEITAS. (PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. NÚMERO DO RECURSO: 121753. CÂMARA: OITAVA CÂMARA. NÚMERO DO PROCESSO: 10480.010570/97-11. DATA DA SESSÃO: 14/09/2000 (GRIFOU-SE)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. [...]. I. A INDICAÇÃO NO AUTO DE INFRAÇÃO DE DISPOSITIVO RELATIVO À ÉPOCA DE SUA LAVRATURA E NÃO DOS FATOS, NÃO CONDUZ À SUA NULIDADE QUANDO ESTES ÚLTIMOS FORAM CORRETAMENTE DESCRITOS, POSSIBILITANDO, ASSIM, AO CONTRIBUINTE, SUA AMPLA DEFESA, [...] (REO - REMESSA EX-OFFICIO - 37689. TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL - TERCEIRA REGIÃO. TERCEIRA TURMA. (GRIFOU-SE)

Verifica-se, então, que a errônea capitulação epigrafada não vicia a autuação fiscal, quando a descrição da conduta permite o exercício da defesa a exemplo do caso em questão, em que a Autuada revela ter exercido, com destacada desenvoltura, sua defesa.

Neste sentido, no caso dos presentes autos a Autuada compreendeu a acusação formulada no lançamento e desenvolveu plenamente a defesa, não restando configurada hipótese de cerceamento de defesa.

Lado outro, há que se ressaltar que no caso em análise não houve alteração do critério jurídico originalmente adotado pelo Fisco.

Neste contexto, importante se mostra a transcrição dos ensinamentos do tributarista Hugo de Brito Machado a respeito da matéria (*Curso de Direito Tributário, 28ª Edição, 2006, Malheiros, pág. 203*):

Mudança de critério jurídico não se contunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja sutil. Há erro de direito quando o lançamento é feito ilegalmente, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. O lançamento, vale dizer, a decisão da autoridade administrativa, situa-se, neste caso, fora da moldura ou quadro de interpretação que a Ciência do direito oferece. Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de

interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico, quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um critério tributário de valor diverso, geralmente mais elevado. (grifou-se)

Ricardo Lobo Torres, referenciado por Luciano Amaro (*Direito Tributário Brasileiro, 12ª Edição, Saraiva, 1997, pág. 352*), relaciona o art. 146 do CTN aos casos de “*modificação da jurisprudência administrativa ou judicial*”, não podendo o Fisco invocar a modificação jurisprudencial para passar a adotar o novo critério nos lançamentos que viesse a efetuar, salvo em relação aos fatos geradores posteriores à introdução desse novo critério.

Alberto Xavier, também citado por Luciano Amaro (*Direito Tributário Brasileiro, 12ª Edição, Saraiva, 1997, pág. 353*), sustenta que o art. 146 do CTN é “*simple corolário do princípio da não-retroatividade, extensível às normas complementares, limitando-se a esclarecer que os lançamentos já praticados à sombra da ‘velha interpretação’ não podem ser revistos com fundamento na ‘nova interpretação’*”, pretendendo o dispositivo “*que os atos administrativos concretos já praticados em relação a um sujeito passivo não possam ser alterados em virtude de uma alteração dos critérios genéricos da interpretação da lei já aplicada*”.

Das lições acima, depreende-se que no caso dos autos, mais especificamente em relação à retificação do crédito tributário, não houve qualquer alteração de critério jurídico.

As exigências fiscais sempre estiveram respaldadas no fato da Contribuinte ter efetuado remessas de mercadorias para contribuinte mineiro substituído sem retenção do imposto, em desacordo com a legislação de regência do imposto.

O que houve, na verdade, foi um erro material cometido pela Fiscalização que, após analisar as alegações da Impugnante no que se refere às citações das infringências no auto de infração, promoveu a retificação do lançamento para inserir os dispositivos já mencionados.

Ademais, mesmo que o erro cometido pela Fiscalização pudesse ser caracterizado como “erro de direito”, tal fato não o impediria de revisar o lançamento, pois a natureza jurídica do lançamento, segundo a doutrina majoritária, é meramente declaratória de uma relação jurídico-tributária preexistente (*do fato gerador ocorrido, nos termos da lei*).

Nesta linha, o Mestre Hugo de Brito Machado (*Curso de Direito Tributário, 28ª Edição, 2006, Malheiros, pág. 203*) assim leciona:

...admitimos a revisão do lançamento em face de erro, quer de fato, quer de direito. É esta a conclusão a que conduz o princípio da legalidade, pelo qual a obrigação

tributária nasce da situação descrita em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. A vontade da administração não tem qualquer relevância em seu delineamento. Também irrelevante é a vontade do sujeito passivo. O lançamento como norma concreta, há de ser feito de acordo com a norma abstrata contida na lei. Ocorrendo erro em sua feitura, quer no conhecimento dos fatos, quer no conhecimento das normas aplicáveis, o lançamento pode, e mais que isto, o lançamento deve ser revisto.

O Tribunal Federal de Recursos, em acórdão unânime, de sua 5ª Turma, da lavra do eminente Ministro Geraldo Sobral, decidiu: “Em decorrência do princípio constitucional da legalidade (CF, arts. 19, I e 153, § 29) e do caráter declaratório do lançamento, que considera a obrigação tributária nascida da situação que a lei descreve como necessária e suficiente à sua ocorrência (CTN, arts. 113 e 114), admiti-se a revisão de ofício da atividade administrativa do lançamento, vinculada e obrigatória, sempre que ocorrer erro de fato ou de direito (REO n. 94.076-SC, em 31.5.1984, Ementário de Jurisprudência do TFR, n. 59, p. 60).

Assim, rejeita-se a prefacial arguida.

### **Do Mérito**

Conforme já relatado, versa a presente autuação sobre a falta de retenção e recolhimento de ICMS/ST, devido em decorrência de remessas de mercadorias a contribuinte substituído mineiro, no período de 01/01/99 a 31/12/00, apurada mediante análise das informações constantes nos arquivos eletrônicos transmitidos pela Autuada (substituta tributária), a que se refere o Convênio nº 57/95.

As mercadorias constantes nos documentos fiscais autuados são as seguintes: cerveja, água mineral, refrigerante, lâmpadas elétricas, lâminas, aparelho de barbear, isqueiros, pilhas, baterias, filmes fotográficos, fitas magnéticas, ceras encáusticas, removedor, óleo lubrificantes.

Os produtos supracitados estão sujeitos à sistemática da substituição tributária conforme determinação contida nos Protocolos de ICMS nºs 15/85, 16/85, 17/85, 18/85, 19/85, 11/91 e alterações, bem como no Convênio ICMS nº 74/94.

### **Da alegação de decadência**

Inicialmente, cabe destacar que não há de se falar em decadência ao direito de lançar, relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro/99 a dezembro/99, como quer a Impugnante.

Conforme estabelece o § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No entanto, constitui regra geral que ao lançamento de ofício aplica-se a contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN.

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado:

DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART. 20, § 4.º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART. 173, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...). TJMG – PROC. N.º 1.0024.05.692077-0/001(1); RELATORA DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUB. 30/03/2007.

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório (de comunicação) não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim, em lançamento de ofício, ensejando a aplicação da norma do art. 173, I do CTN.

No mesmo sentido decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial n° 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do *decisum*. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o relator assim se posicionou:

Outra hipótese, entretanto, é aquela em que o sujeito passivo não cumpre, ou cumpre de modo diverso, com suas



obrigações. Assim ocorrendo, a atividade a ser praticada pelo fisco não poderá ser caracterizada como mera homologação, já que esta pressupõe a existência das providências adotadas pelo contribuinte passíveis de confirmação pela autoridade administrativa. Nesse caso, cabe ao fisco, na forma estabelecida pelo art. 149 do CTN, proceder ao lançamento de ofício, que é executado também nos casos de omissão ou inexatidão do sujeito passivo no cumprimento dos deveres que lhe foram legalmente atribuídos. Com efeito, em tais casos, não há o que se homologar.

Desta forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 1999 somente expirou em 31/12/04, conforme disposto no inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 28/12/04 (fls. 05).

#### **Da alegação de prescrição intercorrente**

Alega a Impugnante a nulidade do procedimento fiscal, por ofensa ao princípio da oficialidade, em função da prescrição intercorrente, tendo em vista a paralisação, injustificada, do trâmite processual por período superior a 5 (cinco) anos.

Afirma a Impugnante que a Auditoria Fiscal da DCRC/SCT exarou em 01/12/05 a diligência de fls. 237/238, cujas remessas para a Fiscal autuante dataram de 13/12/05 (fls. 239), 19/09/06 (fls. 240) e 29/03/10 (fls. 241). Assim, conforme destaca a defesa, entre a diligência determinada às fls. 237/238 e o Termo de Rerratificação por ela recebido em 05/04/11, passaram-se 05 (cinco) anos e 04 (quatro) meses.

A Impugnante cita Acórdão deste Conselho de nº 19.407/09/1ª que entende lhe socorrer.

Lado outro, a Fiscalização traz doutrina e jurisprudência no sentido de não aplicação da prescrição intercorrente no processo tributário administrativo, esclarecendo, ainda, que não se pode deixar de reconhecer que houve uma série de atos administrativos praticados no decorrer deste processo, muitos dos quais se comprovam compilando as folhas dos autos, o que afasta a alegação de paralisação por prazo superior a 05 (cinco) anos.

Entende a Fiscalização que demonstrado está que não houve paralisação injustificada do trâmite processual por prazo superior a 05 (cinco) anos. O que aconteceu foi uma nova análise completa e detalhada do Auto de Infração, realizada individualmente para cada mercadoria e destinatário, resultando na lavratura do Termo de Rerratificação de fls. 243, que acarretou na exclusão de algumas operações, permanecendo as exigências do ICMS/ST relativo a maioria das operações inicialmente autuadas.

Neste contexto, esclarece a Fiscalização que antes da lavratura do referido Termo de Rerratificação, em razão das alegações da Impugnante em sua peça impugnatória, procedeu à nova análise de cada uma das operações autuadas. Para tanto,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fez-se necessário preparar nova planilha de apuração do ICMS/ST consubstanciada em 103 (cento e três) páginas e que restou autuada às fls. 248 e seguintes.

Afirma a Fiscalização que cada uma das operações foi analisada tendo em vista a mercadoria remetida, a data da remessa e o destinatário. Em outras palavras, para a correta aplicação da MVA (margem de valor agregada) e em respeito ao princípio da verdade material, foi verificada individualmente a mercadoria e sua embalagem, posto que, em muitos casos, a MVA varia de acordo com o tipo e tamanho, peso e volume da embalagem. Sustenta que o Anexo E, autuado às fls. 357 e seguintes apresenta, para cada mercadoria remetida, a MVA correta e o dispositivo legal correspondente.

Informa a Fiscalização que analisou cada um dos destinatários das mercadorias remetidas pela Autuada, uma vez que o cálculo correto do ICMS/ST devido varia em função do perfil do destinatário. Para tanto, procedeu-se à pesquisa junto à Secretaria de Estado da fazenda de Minas Gerais e perante a Receita Federal do Brasil, com o escopo de individualmente identificar o destinatário de cada nota fiscal e sua atividade em relação à mercadoria remetida, objetivando constatar se a mercadoria destinou-se à revenda, uso, consumo ou ativo permanente, ou, ainda, a consumidor final. O Anexo D de fls. 352 foi elaborado para demonstrar o perfil do destinatário e apresenta o CNAE Fiscal de cada um deles.

Depois das etapas acima mencionadas, informa a Fiscalização que procedeu-se ao cruzamento dessas informações de forma a apurar-se o “quantum debeatur” para cada nota fiscal remetida.

Conclui a Fiscalização, que é certo que entre as datas mencionadas pela Impugnante houve a realização de diversos atos administrativos.

Conforme reconhece a própria Fiscalização, malgrado serem corretas as datas supracitadas apontadas pela Impugnante, sendo correta a afirmativa da defesa de que se passaram mais de 06 (seis) anos e 04 (quatro) meses entre a autuação vestibular e o último Termo de Rerratificação, sem que fosse concedida à empresa autuada a primeira prestação jurisdicional (administrativa), razão não lhe assiste quanto à declaração de nulidade do Auto de Infração, pois o transcurso do tempo ora relatado não acarreta nulidade do procedimento fiscal, não havendo que se falar em prescrição intercorrente, conforme restará demonstrado.

Neste diapasão, vale destacar que o Código Tributário Nacional define no caput do art. 174 que a “ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva”.

José Jayme de Macêdo Oliveira define prescrição como sendo:

(...) figura de natureza processual que implica a perda do direito de ação de cobrança do crédito tributário, sucede a decadência, contando-se o seu respectivo prazo (cinco anos) da constituição definitiva do crédito (pelo lançamento). Código tributário Nacional: comentários, doutrina, jurisprudência. 3ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 475.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De acordo com a doutrina majoritária e jurisprudência dominante, há impossibilidade de reconhecimento da prescrição intercorrente na esfera administrativa por ausência de norma autorizadora e, em face do disposto no art. 151, inciso III do CTN, que assim dispõe:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

Referido posicionamento é corroborado pela jurisprudência do STF conforme Embargos no Recurso Extraordinário nº 94.462-1/SP, *in verbis*:

**PRAZOS DE PRESCRIÇÃO E DE DECADÊNCIA EM DIREITO TRIBUTÁRIO. - COM A LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO, CONSUMA-SE O LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (ART. 142 DO C.T.N.). POR OUTRO LADO, A DECADÊNCIA SÓ É ADMISSÍVEL NO PERÍODO ANTERIOR A ESSA LAVRATURA; DEPOIS, ENTRE A OCORRÊNCIA DELA E ATÉ QUE FLUA O PRAZO PARA A INTERPOSIÇÃO DO RECURSO ADMINISTRATIVO, OU ENQUANTO NÃO FOR DECIDIDO O RECURSO DESSA NATUREZA DE QUE SE TENHA VALIDO O CONTRIBUINTE, NÃO MAIS CORRE PRAZO PARA DECADÊNCIA, E AINDA NÃO SE INICIOU A FLUÊNCIA DE PRAZO PARA PRESCRIÇÃO; DECORRIDO O PRAZO PARA INTERPOSIÇÃO DO RECURSO ADMINISTRATIVO, SEM QUE ELA TENHA OCORRIDO, OU DECIDIDO O RECURSO ADMINISTRATIVO INTERPOSTO PELO CONTRIBUINTE, HÁ A CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, A QUE ALUDE O ARTIGO 174, COMEÇANDO A FLUIR, DAÍ, O PRAZO DE PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO DO FISCO. - É ESSE O ENTENDIMENTO ATUAL DE AMBAS AS TURMAS DO S.T.F. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA CONHECIDOS E RECEBIDOS.**

(RE-EMBARGOS 94462 / SP, REL. MINISTRO MOREIRA ALVES, TRIBUNAL PLENO, JULGADO EM 06/10/1982, DJ 17.12.1982 P. 1390). GRIFOU-SE.

Sacha Calmon *in* Curso de Direito Tributário Brasileiro, Forense, 6ª Ed., pág. 724), sustenta que:

“... durante todo o processo administrativo de discussão do crédito tributário (reclamações e recursos) não corre a prescrição”.

Eurico Marcos Diniz de Santi, no mesmo sentido, em sua obra intitulada Decadência e Prescrição no Direito Tributário - ed. São Paulo: Max Limonad, 2004, p. 219, 239, afasta a prescrição intercorrente no processo tributário administrativo uma vez que a impugnação suspende a exigibilidade do crédito e impede a fixação do início do prazo prescricional, confira-se:

Demarcar o fato prescricional, portanto, supõe a exigibilidade do crédito tributário, a determinação legal

do prazo e de seu termo inicial e o conhecimento de eventuais circunstâncias jurídicas que, inibindo a exigibilidade do crédito, corroboram com no delineamento desse nexos temporal qualificado pela omissão do Fisco. Note-se, efetivamente, o prazo prescricional só se convalidará quando completada a extensão temporal de suporte fático previsto na regra. [...]. **Consideramos que não pode haver prescrição intercorrente no processo administrativo, porque, quando há impugnação no processo administrativo durante o prazo de pagamento do tributo, suspende-se a exigibilidade do crédito, o que simplesmente impede a fixação do início do prazo prescricional.** Grifou-se.

O Professor José Hable, ao discorrer sobre o tema (*A demora na decisão do contencioso administrativo fiscal – Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 30 jan. 2009. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.22937>>. Acesso em: 24 out. 2011*), concluiu que:

Nesse sentido, no âmbito do processo administrativo fiscal, a infringência ao princípio da oficialidade, deixando-se fluir período superior a cinco anos para a solução do contencioso administrativo fiscal, não é motivo suficiente para a extinção do referido processo e em consequência do crédito tributário.

**Desse modo, entre o lançamento tributário contestado até que ocorra a decisão final do contencioso administrativo, independentemente do período transcorrido, não há a extinção do crédito tributário pelo decurso do prazo, por absoluta falta de previsão legal para semelhante pretensão.** Grifou-se.

Entre os inúmeros julgados do STJ, que não divergem da linha dos citados doutrinadores, pode-se pinçar a seguinte assertiva:

IMPUGNADA ADMINISTRATIVAMENTE A COBRANÇA, NÃO OCORRE O PRAZO PRESCRICIONAL ATÉ A DECISÃO FINAL DO PROCESSO ADMINISTRATIVO, QUANDO SE CONSTITUI DEFINITIVAMENTE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO... (RESP 485738/RO, REL. MIN. ELIANA CALMON, 2ª TURMA, JULGADO EM 17/06/2004)

A matéria encontra-se sumulada no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) da Receita Federal, nos seguintes termos:

**SÚMULA CARF Nº 11**

NÃO SE APLICA A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Como bem destacado pela Fiscalização, não obstante a clareza da Súmula supracitada, vale destacar ementas de julgados daquele órgão acerca da inaplicabilidade da prescrição intercorrente no Processo Tributário Administrativo.

**ACÓRDÃO (103-21113)**

PRELIMINAR DE PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. EM PRESTÍGIO AO DEVIDO PROCESSO LEGAL, AO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA, BEM ASSIM À ISONOMIA NA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA NÃO É ADMISSÍVEL A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. HAVENDO A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, NÃO OCORRE A PRESCRIÇÃO. O PRAZO PRESCRICIONAL COMEÇA A FLUIR A PARTIR DA CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, QUE OCORRE QUANDO NÃO CABE RECURSO OU AINDA PELO TRANSCURSO DO PRAZO...

**ACÓRDÃO (104-19410)**

IRPF - DECADÊNCIA - EXERCÍCIO DE 1990 - NA VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO QUE PREVIA TRIBUTAÇÃO MENSAL CONTA-SE O PRAZO PARA CARACTERIZAÇÃO DE DECADÊNCIA A CADA MÊS DO ANO CALENDÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PRELIMINAR - PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE - NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL, NÃO SE CONFIGURA A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. SE O CRÉDITO ESTÁ SUSPENSO NOS TERMOS DO INCISO III DO ART. 151 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, NÃO HÁ DE SE FALAR EM PRESCRIÇÃO. O PRAZO PRESCRICIONAL CONTA-SE DA CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, E ESTA SÓ OCORRE QUANDO NÃO CABE RECURSO OU PELO TRANSCURSO DO PRAZO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL...

**ACÓRDÃO (104-19980)**

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE - EM DECORRÊNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA NA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA, NÃO É ADMISSÍVEL A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DANDO-SE A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, NÃO HÁ QUE SE ARGÜIR. DECADÊNCIA - DECISÃO QUE JULGA PARCIALMENTE PROCEDENTE O LANÇAMENTO EFETUADO, NÃO ESTÁ REALIZANDO NOVO LANÇAMENTO. IMPERTINENTE A CONTAGEM DE PRAZO DECADENCIAL, TOMANDO EM CONTA A DATA DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA EM RELAÇÃO À CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RECURSO NEGADO.

Neste mesmo sentido a matéria também foi sumulada no Tribunal de Impostos e Taxas TIT/SP (Súmula 04/2003), veja-se:

NÃO É ADMISSÍVEL A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.

Corroborando o entendimento acima vale citar decisão do Superior Tribunal de Justiça, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. MULTA FISCAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INOCORRÊNCIA. SÚMULA 153 DO TFR.153I - **O PRAZO**

**PRESCRICIONAL PREVISTO NO ART. 174 DO CTN SÓ TEM INÍCIO COM A DECISÃO DEFINITIVA DO RECURSO ADMINISTRATIVO (SÚMULA 153 DO TFR), NÃO HAVENDO QUE SE FALAR, PORTANTO, EM PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE.174CTNII - PRECEDENTES.III - AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.** (577808 SP 2003/0129782-5, RELATOR: MINISTRO FRANCISCO FALCÃO, DATA DE JULGAMENTO: 23/03/2004, T1 - PRIMEIRA TURMA, DATA DE PUBLICAÇÃO: DJ 17/05/2004 P. 148, UNDEFINED). GRIFOU-SE.

Eis a súmula nº 153 do extinto Tribunal Federal de Recursos:

QUINQUÊNIO - AUTO DE INFRAÇÃO OU NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO - CRÉDITO TRIBUTÁRIO - PRAZO PRESCRICIONAL - SUSPENSÃO - RECURSOS ADMINISTRATIVOS. CONSTITUÍDO, NO QUINQUÊNIO, ATRAVÉS DE AUTO DE INFRAÇÃO OU NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO, O CRÉDITO TRIBUTÁRIO, NÃO HÁ FALAR EM DECADÊNCIA, FLUINDO, A PARTIR DAÍ, EM PRINCÍPIO, O PRAZO PRESCRICIONAL, QUE, TODAVIA, FICA EM SUSPENSO, ATÉ QUE SEJAM DECIDIDOS OS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

No âmbito do Supremo Tribunal Federal há a destacar sobre o tema excertos dos seguintes julgados:

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº. 95.272 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.**

TRIBUTO. PRESCRIÇÃO. LANÇAMENTO. EXIGIBILIDADE - EXIGÍVEL O CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO PELO LANÇAMENTO, CORRE DESDE ENTÃO O PRAZO PRESCRICIONAL, SALVO SE SUSPENSA A EXIGIBILIDADE, NA CONFORMIDADE DO ART. 151, III, DO CTN. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO.

**AGRAVO REGIMENTAL Nº 96616 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL:**

TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO E DECADENCIA. NO INTERVALO ENTRE A LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO E A DECISÃO DEFINITIVA DE RECURSO ADMINISTRATIVO DE QUE TENHA SE VALIDO O CONTRIBUINTE NÃO CORRE AINDA O PRAZO DE PRESCRIÇÃO (CTN, ART-151-III). TAMPOUCO O DE DECADENCIA, JA SUPERADO PELO AUTO, QUE IMPORTA LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (CTN, ART-142).

Deste modo, embasado no entendimento exposto na doutrina e na jurisprudência supracitada aliado ao fato de que não houve paralisação injustificada do trâmite processual, por prazo superior a 05 (cinco) anos, conforme restou demonstrado pela Fiscalização às fls. 456/460 da manifestação fiscal, não há como acatar a tese da Impugnante de aplicação do instituto da prescrição intercorrente.

**Da sujeição passiva**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Vale esclarecer que a empresa autuada - Atacadão Distribuição Comércio e Indústria Ltda, à época dos fatos geradores, por força dos Convênios e Protocolos já citados, era contribuinte mineira – por substituição – das operações com mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária e destinadas a contribuintes mineiros (substituídos).

No presente caso, imperioso salientar que no regime da substituição tributária o estabelecimento remetente figura como contribuinte na relação tributária, embora o fato gerador seja realizado por outro estabelecimento. Para tanto, cabe trazer à colação parte do Acórdão nº 17.869/08/2ª de relatoria do i. Conselheiro Mauro Galvão, deste Conselho de Contribuintes:

ORA, PARA A COMPREENSÃO DO EXATO SIGNIFICADO DO COMANDO NORMATIVO ACIMA DESCRITO, E PARA O CORRETO ENTENDIMENTO DA SUJEIÇÃO PASSIVA, INCLUSIVE A ANÁLISE DA SUA LEGITIMIDADE, O APOIO DA DOCTRINA É IMPORTANTE, E, ATUALMENTE, A MELHOR DOCTRINA DE SACHA CALMON, MIZABEL DERZI, ZELMO DENARI, JOHNSON NOGUEIRA, DENTRE OUTROS, NÃO DISCREPA, ENTENDENDO, QUE NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE NÃO HÁ RETENÇÃO DE IMPOSTO. A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NASCE DIRETAMENTE PARA O SUBSTITUTO, RESPONDENDO ESTE POR OBRIGAÇÃO PRÓPRIA, DE FATO GERADOR ALHEIO. ASSIM, A SUJEIÇÃO PASSIVA É DIRETA.

VALE-SE DA DOCTRINA DO PROF. SACHA CALMON, QUE EM VÁRIOS ESCRITOS TEM AFIRMADO, COM SUPORTE NA TEORIA DA NORMA JURÍDICA E DE SUA TÉCNICA DE IMPUTAÇÃO, PARA EXPLICAR A SUJEIÇÃO PASSIVA POR SUBSTITUIÇÃO, NOS SEGUINTE TERMOS:

### NORMA

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TENDO NO ASPECTO PESSOAL “A”

CONSEQÜÊNCIA JURÍDICA TENDO POR SUJEITO PASSIVO “B”

“DE VER, E ISSO É FUNDAMENTAL QUE A PESSOA DESIGNADA NA LEI COMO “REALIZADORA” DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA (FATO GERADOR) É DIVERSA DA QUE, NA CONSEQÜÊNCIA DA NORMA, APARECE DESIGNADA COMO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO. ENTÃO, JURIDICAMENTE, B É SUJEITO PASSIVO DIRETO. ELE NÃO PAGA DÍVIDA ALHEIA. PAGA DÍVIDA PRÓPRIA. APENAS NÃO REALIZOU O FATO GERADOR. [...]”. (COMENTÁRIOS AO CTN, PÁG. 292-293).

O PROF. WERTHER BOTELHO TAMBÉM SE ALINHA À CORRENTE DOCTRINÁRIA ACIMA. PARA ELE A RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO É A SEGUNDA HIPÓTESE DE SUJEIÇÃO PASSIVA DIRETA, OBSERVANDO, AINDA, QUE EMBORA O SUJEITO PASSIVO PREVISTO PELA NORMA NÃO REALIZE O FATO GERADOR, A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA SURGE DIRETAMENTE PARA A PESSOA QUE SUBSTITUI O CONTRIBUINTE (CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, PÁG. 198-201).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Deste modo, em decorrência da sua condição de contribuinte do ICMS-ST devido ao Estado de Minas Gerais é que Autuada compõe o polo passivo da obrigação tributária.

Assim, conforme se verá, não prospera também os argumentos apresentados pela Impugnante de que na ocorrência da não retenção do ICMS/ST pelo substituto tributário, o tributo torna-se exigível somente do destinatário (substituído).

Vale destacar os seguintes dispositivos legais mineiros, vigentes à época dos fatos geradores, sobre o tema:

### Anexo IX do RICMS/96

#### Seção VI

#### Das Disposições Comuns

(...)

**Art. 278 - A responsabilidade prevista nos artigos anteriores aplica-se ainda:**

(...)

**§ 3º - A responsabilidade prevista no § 1º aplica-se, também, ao contribuinte mineiro que adquirir mercadoria, sem retenção, de contribuinte substituto estabelecido em Estado relacionado no caput dos artigos 273 a 277 deste Anexo. Grifou-se.**

#### RICMS/96 - Parte Geral

**Art. 29 - Em todas as hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, a responsabilidade pela substituição tributária caberá ao estabelecimento atacadista, distribuidor ou depósito que receber a mercadoria, para distribuição no Estado, sem a retenção do imposto.**

**§ 1º - Nas hipóteses do caput, independentemente de quaisquer favores fiscais ou de regime de recolhimento, o estabelecimento varejista que receber a mercadoria, sem a retenção do imposto, será responsável pelo recolhimento da parcela devida a este Estado. Grifou-se.**

Vê-se, pois, que havia previsão expressa na legislação, conforme acima descrito, de responsabilidade solidária dos destinatários por descumprimento de dever legal. Assim, poderia a Fiscalização agregá-los ao polo passivo da obrigação tributária, respeitadas as operações destinadas a cada contribuinte substituído, porém, sem exclusão do contribuinte substituto, ora autuada.

Neste contexto, verifica-se que a responsabilidade solidária atribuída ao destinatário mineiro, pela não retenção do ICMS/ST por parte do contribuinte substituto, não tem o condão de afastar a responsabilidade atribuída ao alienante/remetente.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, conforme salientado pela Fiscalização, as decisões deste Conselho colacionadas pela Impugnante às fls. 123/131, na verdade referem-se a exigências de ICMS/ST do destinatário, contribuinte mineiro substituído, que recebeu mercadoria sem a retenção do tributo, todavia, não se pode extrair destes julgados o afastamento da responsabilidade do remetente (contribuinte substituto), como quer a Impugnante.

Sustenta, também, a Impugnante que as mercadorias por ela fornecidas aos destinatários mineiros não são de sua fabricação ou de sua importação, tratando-se na verdade de uma empresa atacadista.

Entretanto, tal alegação não afasta a condição de contribuinte substituta tributária da Autuada nas remessas de mercadorias para contribuintes substituídos mineiros, conforme dispositivos da legislação tributária, vigente à época dos fatos geradores, que serão listados abaixo.

Primeiramente, transcreve-se a cláusula segunda do Convênio nº 81/93, que estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal, sobre o tema:

CONVÊNIO 81/93

Cláusula primeira Aos Convênios e Protocolos a serem firmados entre os Estados e/ou Distrito Federal, concernentes ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação-ICMS, que estabeleçam o regime de substituição tributária, aplicar-se-ão os procedimentos consignados neste Convênio, ressalvado o disposto na cláusula décima quarta.

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. Grifou-se.

Abaixo, segue quadro contendo, relação dos Protocolos e do Convênio que estabelecem a ST para as mercadorias autuadas e a cláusula que atribui a condição de contribuinte substituto a qualquer estabelecimento que realizar operações interestaduais com as mercadorias neles referidas, senão veja-se:

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

Convênio/Protocolo	Mercadorias	Fundamento legal da condição de contribuinte substituto da empresa atuada
Protocolo ICM 15/85	Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com filme fotográfico e cinematográfico e "slide".	<b>Cláusula segunda</b> No caso de operação interestadual realizada por <b>distribuidor, depósito ou estabelecimento atacadista</b> com mercadoria a que se refere este Protocolo, a substituição tributária caberá ao remetente, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente.
Protocolo ICM 16/85	Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com lâmina de barbear, aparelho de barbear descartável e isqueiro.	<b>Cláusula segunda</b> Nas operações interestaduais realizadas por <b>contribuinte</b> com as mercadorias a que se refere este protocolo, 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.
Protocolo ICM 17/85	Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com lâmpada elétrica.	<b>Cláusula segunda</b> Nas operações interestaduais realizadas por <b>contribuinte</b> com as mercadorias a que se refere este Protocolo, 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.
Protocolo ICM 18/85	Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com pilha e bateria elétricas.	<b>Cláusula segunda</b> Nas operações interestaduais realizadas por <b>contribuinte</b> com as mercadorias a que se refere este protocolo, 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.

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

Convênio/Protocolo	Mercadorias	Fundamento legal da condição de contribuinte substituto da empresa atuada
Protocolo ICM 19/85	Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com disco fonográfico, fita virgem ou gravada.	<b>Cláusula segunda</b> Nas operações interestaduais realizadas por <b>contribuinte</b> com as mercadorias a que se refere este Protocolo, 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.
Protocolo ICM 11/91	Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com cerveja, refrigerantes, água mineral ou potável e gelo.	<b>Cláusula terceira</b> No caso de operação interestadual realizada por distribuidor, depósito <b>ou estabelecimento atacadista</b> com as mercadorias a que se refere este protocolo a substituição caberá ao remetente, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente, observado o seguinte: (...)
Convênio ICMS 74/94	Dispõe sobre regime de substituição tributária nas operações com tintas, vernizes e outras mercadorias da indústria química.	<b>Cláusula sexta Ressalvada a hipótese da cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93</b> , de 10 de setembro de 1993, na subsequente saída das mercadorias tributadas de conformidade com este Convênio, fica dispensado qualquer outro pagamento do imposto./ <b>Convênio 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.</b>

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A legislação mineira, vigente à época dos fatos geradores, não discrepava, confira-se:

### Lei nº 6763/75

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

(...)

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

### RICMS/96

#### ANEXO IX

#### Das Operações Relativas a Cerveja, Chope, Refrigerante, Água Mineral ou Potável Envasada

Art. 151 - Os estabelecimentos industrial, importador, arrematante de mercadoria importada e apreendida ou abandonada e engarrafador de água, situados nos Estados (...) São Paulo, (...), nas operações com cerveja, chope, refrigerante e água mineral ou potável envasada, classificados nas posições 2201 a 2203 da NBM/SH, destinadas a estabelecimento localizado neste Estado, são responsáveis, na condição de substitutos, pela retenção e recolhimento do imposto devido nas operações subseqüentes.

Art. 152 - A responsabilidade prevista no artigo anterior é igualmente atribuída:

(...)

II - aos estabelecimentos distribuidor, depósito e atacadista, situados nas unidades da Federação relacionadas no artigo anterior, nas remessas das mercadorias para destinatário localizado em território mineiro, ainda que o imposto já tenha sido retido anteriormente;

### CAPÍTULO XXXI

#### Das Operações com Discos, Fitas, Lâminas e Aparelhos de Barbear, Isqueiros, Lâmpadas, Pilhas e Baterias, Filmes e Slides

#### Seção I

Das Operações com Lâmpadas Elétricas

Art. 273 - Os estabelecimentos industrial, importador ou arrematante de mercadoria importada, objeto de apreensão ou abandono, situados nos Estados (...) São Paulo, (...) nas operações com lâmpada elétrica e eletrônica, classificadas nas posições 8539 e 8540, reator e starter, classificados nas posições 8504.10.00 e 8536.50.90, respectivamente, todos da NBM/SH, destinadas a estabelecimento localizado neste

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Estado, são responsáveis, 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.

### Seção II

#### Das Operações com Discos Fonográficos e Fitas

Art. 274 - Os estabelecimentos industrial, importador ou arrematante de mercadoria importada, objeto de apreensão ou abandono, situados nos Estados (...) São Paulo, (...) nas remessas para contribuintes deste Estado das mercadorias abaixo classificadas nos códigos NBM/SH, são responsáveis, na condição de substitutos, pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas saídas subseqüentes ou na entrada com destino ao uso ou consumo do destinatário:

### Seção III

#### Das Operações com Lâminas e Aparelhos de Barbear e Isqueiros

Art. 275 - Os estabelecimentos industrial, importador ou arrematante de mercadoria importada, objeto de apreensão ou abandono, situados nos Estados (...) São Paulo, (...), nas remessas para contribuinte deste Estado das mercadorias a seguir relacionadas, são responsáveis, na condição de substitutos, pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas saídas subseqüentes ou na entrada com destino ao uso ou consumo do destinatário:

### Seção IV

#### Das Operações com Pilhas e Baterias

Art. 276 - Os estabelecimentos industrial, importador ou arrematante de mercadoria importada, objeto de apreensão ou abandono, situados nos Estados (...) São Paulo, (...), nas operações com pilhas e baterias de pilha, elétricas, classificadas nas posições 8506 da NBM/SH, exceto os produtos classificados no código 8506.90.00, são responsáveis, na condição de substitutos, pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas saídas subseqüentes ou na entrada com destino ao uso ou consumo do destinatário.

### Seção V

#### Das Operações com Filmes Fotográficos e Cinematográficos e Slides

Art. 277 - Os estabelecimentos industrial, importador ou arrematante de mercadoria importada, objeto de apreensão ou abandono, situados nos Estados (...) São Paulo, (...), nas remessas para contribuinte deste Estado das mercadorias a seguir relacionadas, são

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

responsáveis, na condição de substitutos, pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas saídas subseqüentes ou na entrada com destino ao uso ou consumo do destinatário:

**Art. 278 - A responsabilidade prevista nos artigos anteriores aplica-se ainda:**

(...)

**III - ao contribuinte substituído, situado nas unidades da Federação referidas neste Capítulo, que efetuar operação interestadual, para fins de comercialização, uso ou consumo do destinatário mineiro.**

CAPÍTULO XXXV

**Das Operações Relativas a Tintas, Vernizes e Outras Mercadorias da Indústria Química**

Art. 302 - O estabelecimento industrial fabricante e o estabelecimento importador situados em outra unidade da Federação, nas remessas para contribuintes deste Estado, dos produtos a seguir relacionados, classificados nos respectivos Códigos da NBM/SH, são responsáveis, 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:

(...)

**§ 1º - A responsabilidade instituída neste artigo aplica-se:**

(...)

**2) ao estabelecimento destinatário que efetuar operação interestadual para fins de comercialização, uso ou consumo do destinatário;**

Art. 372 - Nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, exceto coque verde de petróleo, destinadas a contribuintes localizados neste Estado, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS incidente nas subseqüentes saídas desses produtos, em operação interna, é atribuída, por substituição tributária, inclusive quando o destinatário for Transportador Revendedor Retalhista (TRR):

(...)

**IV - ao atacadista ou varejista situados em outra unidade da Federação, nas remessas dos produtos referidos no caput deste artigo para estabelecimentos atacadistas ou varejistas localizados neste Estado;**

(...)

**§ 1º - A responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS é atribuída, ainda, ao**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecimento situado em outra unidade da Federação:

(...)

1 - em relação ao imposto devido em razão do diferencial de alíquotas, apurado na forma dos incisos XII e XIII do artigo 44 deste Regulamento, relativamente ao produto sujeito à tributação;

Art. 373 - O regime de substituição tributária previsto no artigo anterior aplica-se, também, em relação às operações com aditivos, anticorrosivos, desengraxantes, fluidos, graxas e óleos de têmpera, protetivos e para transformadores, ainda que não derivados de petróleo, todos para uso em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos, e com aguarrás mineral, classificada no código 2710.11.30 da NBM/SH.

No que tange às mercadorias ceras encáusticas e aos removedores, que são abrangidos pelo Convênio ICMS 74/94 e pelo Capítulo XXXV do RICMS/96 (Das Operações Relativas a Tintas, Vernizes e Outras Mercadorias da Indústria Química), verifica-se que o item 2 do §1º do art. 302 do RICMS/96, acima transcrito, estende a responsabilidade ao estabelecimento destinatário que efetuar operação interestadual para fins de comercialização ou uso e consumo.

Com relação à afirmação da Impugnante de que não é substituta tributária em razão das remessas de óleo lubrificante, pois não é distribuidora e sim atacadista, cumpre lembrar que o inciso IV do art. 372 do Anexo IX do RICMS/96, consignado no Termo de Rerratificação de fls. 176, retomado, atribui a responsabilidade ao atacadista situado em outra Unidade da Federação.

Cumpre ressaltar que as operações autuadas não se enquadram naquelas para as quais havia a previsão de inaplicabilidade da substituição tributária, como por exemplo, a situação descrita no Acórdão deste Conselho de nº 20.052/10/1ª (transferência da indústria para o atacadista) citado pela defesa.

Saliente-se, por fim, que os dispositivos do RICMS/96 encontravam-se em consonância com os Convênios e Protocolos ICMS já citados, em especial com o Convênio ICMS nº 81/93, confira-se:

### Convênio ICMS nº 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. Grifou-se.

Frise-se, por oportuno, que havia previsão, tanto no Convênio de normas gerais, quanto nos Protocolos e Convênio específicos e, também, na legislação mineira

da condição de contribuinte mineira – por substituição – das operações com as mercadorias listadas na planilha de fls. 248/351, quando destinadas a contribuintes mineiros (substituídos).

Assim, correta a eleição da empresa autuada para o polo passivo da obrigação tributária.

**Da base de cálculo do ICMS/ST.**

A base de cálculo do ICMS/ST e a MVA, utilizadas para cálculo do imposto conforme planilha de fls. 248/351, intitulada de Anexo C - Demonstrativo da Apuração da BC-ST e do ICMS-ST por produto e por nota fiscal (fls. 248/351), encontram-se disciplinadas nos seguintes dispositivos legais vigentes à época dos fatos geradores:

- bebidas (água mineral, cerveja e refrigerante) – arts. 155 e 156, inciso II do Anexo IX do RICMS/96;
- discos, fitas, lâminas e aparelho de barbear, isqueiros, lâmpada, pilhas e baterias, filmes e slides – art. 280, inciso II e parágrafo único do Anexo IX do RICMS/96;
- tintas e outros produtos da indústria química – art. 303 do Anexo IX do RICMS/96;
- combustíveis e lubrificantes autuados – art. 375, inciso V, alínea “d” do Anexo IX do RICMS/96.

Com relação ao cálculo do ICMS/ST referente às bebidas, conforme salientado pela Fiscalização, foi aplicada a MVA mais benéfica nos casos em que a descrição da mercadoria não permitiu definir exatamente qual era a embalagem e o volume nela constante.

Assim, corretas as exigências fiscais remanescentes, após a reformulação do crédito tributário de fls. 243, consubstanciadas no ICMS/ST devido e na Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/o § 2º da Lei nº 6763/75, *in verbis*:

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 reduções previstas nos itens 1 a 3 do § 9º do artigo 53.

**§ 2º - Tratando-se de crédito tributário por não-retenção ou de falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária, as multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no inciso II deste artigo.**

*Efeitos de 31/12/1997 a 31/10/2003 - Redação dada pelo art.1º e vigência estabelecida pelo art. 17, ambos da Lei nº 12.729/97. Grifou-se.*



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

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, conforme reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco (fls. 243), nos termos do parecer da Assessoria Fiscal. O Conselheiro Sauro Henrique de Almeida ressaltou sua posição quanto a decadência. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor) e Sauro Henrique de Almeida.

**Sala das Sessões, 13 de dezembro de 2011.**

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

**Ricardo Wagner Lucas Cardoso**  
**Relator**

*ml*