

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

Acórdão: 19.387/11/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000170547-35  
Impugnação: 40.010130156-48  
Impugnante: Topglasses Comercial Ltda  
IE: 001588526.00-36  
Proc. S. Passivo: Rachel Mattos de Carvalho/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

***EMENTA***

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - INTERNA. Imputação fiscal de falta de recolhimento do imposto devido por substituição tributária nas entradas em território mineiro de mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, adquiridas de contribuinte estabelecido em outra Unidade da Federação. Entretanto, não devem ser consideradas na formação da base de cálculo as parcelas discriminadas nas notas fiscais objeto da autuação sob a rubrica "mídia". Exigências remanescentes de ICMS/ST e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75, mantidas. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

***RELATÓRIO***

**Da Autuação**

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de falta de recolhimento do ICMS referente a entradas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, no período de agosto de 2010 a abril de 2011.

Exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, Impugnação às fls. 66/70, resumidamente, aos seguintes fundamentos:

- a aplicação do regime de substituição tributária apresenta-se como instrumento de política tributária, mas, apesar de sua utilidade, visto que facilita a fiscalização, o regime de substituição tributária deve ser visto como ilegal e inconstitucional, uma vez que é instituído via decreto estadual (RICMS), sem prévia lei estadual, pois que a Lei n.º 6.763/75 - não exaure o tipo tributário, apenas remete tais definições ao decreto, em violação. Assim, ao princípio da legalidade tributária e em descumprimento às determinações contidas na Constituição Federal de 1988 e na Lei Complementar n.º 87/96;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o art. 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal de 1988, assegura o princípio da não cumulatividade do ICMS, constituindo exceções únicas ao aproveitamento integral, as hipóteses de isenção e não incidência;

- a negativa a tal princípio conduz à violação ao princípio do não confisco (art. 150, inciso IV da Constituição Federal de 1988);

- no caso foram aplicadas multas que chegam a 90% (multa de revalidação + multa isolada), em flagrante desrespeito aos princípios do não confisco e da capacidade econômica do contribuinte;

- cita doutrina e jurisprudência sobre a aplicação do princípio da vedação ao confisco às multas tributárias;

- a atividade tributária é regida, entre outros, pelo princípio da legalidade tributária, segundo o qual a lei deve ser o pressuposto necessário e indispensável de toda a atividade administrativa, sendo imperativa a anulação do lançamento de ofício.

Ao final, requer a procedência de sua impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco se manifesta às fls. 81/83, contrariamente à defesa apresentada, em síntese, aos argumentos seguintes:

- na presente ação fiscal não há que se falar em nulidades sendo que a mesma se encontra amparada por todos os meios robustos de constituição do crédito tributário, além de se encontrar dentro dos princípios processuais pré-existentes e estar alicerçada no art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, Dec. estadual 44747/08;

- não merece reforma o presente feito fiscal, pois a constatação se deu na análise das notas fiscais de entrada;

- a Contribuinte se limita a arguir a inconstitucionalidade da substituição tributária e não cabe ao Fisco negar aplicação aos dispositivos de lei;

- a defesa não apresentou elementos que conduzam à prova do pagamento do imposto reclamado que diz respeito às operações realizadas;

- quanto à alegação da Impugnante que o regime de substituição tributária deve ser visto como ilegal e inconstitucional uma vez que é instituído via decreto estadual, sem prévia lei estadual, em violação ao princípio da legalidade tributária, cita os §§ 19, 20 e 27 do art. 13 da Lei n.º 6.763/75;

- os incisos, parágrafos e caput do art. 22 da Lei n.º 6.763/75, definem a ocorrência da substituição tributária;

- quanto a argumentação da Impugnante que questiona a confiscatoriedade das multas isolada e de revalidação, deve também destacar que tais multas, bem como juros, têm amparo na legislação e, tal alegação, não encontra aqui o foro adequado para sua discussão.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento.

**DECISÃO**

Compete à Câmara a análise do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe lavrado para formalizar as exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75, em face da imputação fiscal de falta de recolhimento do imposto referente a entradas de mercadoria sujeitas à substituição tributária no período de agosto de 2010 a abril de 2011.

Segundo consta do Relatório Fiscal de fls. 07/11, o Fisco considerou no cálculo do ICMS/ST devido, os valores lançados nos itens com descrição “Mídia”, pois estes se refeririam a valores de propaganda e seriam cobrados proporcionalmente aos valores adquiridos.

Inicialmente cumpre destacar que a Impugnante fala em sua defesa de nulidade do lançamento, mas todas as matérias por ela tratadas se confundem com o mérito das exigências e serão assim tratadas.

Contudo, ressalte-se que, em relação à forma como se procedeu a ação fiscal, não há que se falar em nulidade, pois o lançamento está amparado por meios legais de constituição do crédito tributário, além de se encontrar dentro dos princípios processuais ditados pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

No que tange ao mérito propriamente dito não há o que se discutir quanto à imputação fiscal de falta de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, principalmente quando se considera que o lançamento está fundado nas notas fiscais de entrada da Impugnante.

Enfrentando esta acusação, a Impugnante argui a inconstitucionalidade da substituição tributária.

Relativamente à arguição de constitucionalidade da substituição tributária é importante ressaltar não ser o Conselho de Contribuintes o foro próprio para tal discussão, uma vez não se encontrar dentro de seu campo de atuação a negativa de aplicação de norma estadual, muito menos a declaração de inconstitucionalidade destas.

Em relação à alegação da Defendente de que o regime de substituição tributária deve ser visto como ilegal uma vez ter sido instituído por decreto estadual, sem prévia lei estadual, em violação ao princípio da legalidade tributária, importante verificar o que dispõe o art. 13 da Lei n.º 6.763/75:

**SEÇÃO II**

**Da Base de Cálculo**

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

.....

§ 19 - A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

1) em relação a operação ou prestação antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou da prestação praticado pelo contribuinte substituído;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2) em relação a operação ou prestação subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou da prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente ou ao tomador de serviço;

c) a margem de valor agregado, nela incluída a parcela referente ao lucro e o montante do próprio imposto, relativa a operação ou prestação subseqüentes, que será estabelecida em regulamento, com base em preço usualmente praticado no mercado considerado, obtido por levantamento, ainda que por amostragem, ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidade representativa do respectivo setor, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

§ 20 - Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final ao consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, será o referido preço por ele estabelecido.

§ 21 - Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos, poderá o regulamento estabelecer como base de cálculo esse preço.

.....

§ 27 - A base de cálculo do imposto, conforme dispuser o Regulamento, será arbitrada pelo Fisco, quando for omissa ou não merecer fé a declaração, o esclarecimento ou o documento do sujeito passivo ou de terceiro legalmente obrigado, assegurado a este o direito à contestação do valor arbitrado, mediante impugnação, com exibição de documento que comprove suas alegações, dentro do contencioso administrativo-fiscal, na forma em que dispuser a legislação tributária administrativa.

.....

§ 29 - Em substituição ao disposto no item 2 do § 19 deste artigo, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou a sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

as regras estabelecidas na alínea "c" do mesmo item.

Além destes dispositivos presentes na Lei n.º 6.763/75, que demonstram constar de lei estadual e não apenas de decreto a forma de cobrança do imposto devido por substituição tributária, cumpre também verificar a regra contida art. 22 da mesma lei, onde se encontra definida a ocorrência da substituição tributária e da qual extrai-se:

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;

III - adquirente ou destinatário da mercadoria, ainda que não contribuinte, pela entrada ou recebimento para uso, consumo ou ativo permanente, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

.....  
§ 7º - Para obtenção da base de cálculo, nos casos de responsabilidade pelo pagamento do imposto por substituição tributária, será observado o disposto nos §§ 19 a 21 do artigo 13.

§ 8º - A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se:

1 - conforme dispuser o regulamento, às operações e às prestações com as mercadorias e os serviços relacionados na Tabela "E" anexa a esta Lei e com outras mercadorias, bens e serviços indicados pelo Poder Executivo;

.....  
§ 9º - Na entrada de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, proveniente de outra unidade da Federação para entrega no Estado a comerciante atacadista e varejista ou sem destinatário certo, o imposto será pago na forma que dispuser o Regulamento, observando-se, no que couber, para efeito da base de cálculo, o disposto nos §§ 19 e 20 do artigo 13.

.....  
§ 15 - Na hipótese do inciso I, o imposto devido por substituição tributária será exigido do responsável, conforme dispuser o regulamento, quando da entrada ou do recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço

.....  
Da análise da legislação estadual acima transcrita que determina o recolhimento do ICMS por substituição tributária nas operações com as mercadorias objeto da autuação, verifica-se improcederem os argumentos da defesa que não

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

apresentou nos autos documentos que comprovem o pagamento do imposto reclamado, ou mesmo que demonstrassem que as operações não ocorreram.

Assim, restou caracterizada a infringência à legislação tributária.

Entretanto, mesmo sendo possível ao Fisco o arbitramento para proceder à autuação, o exame do quadro de fls. 10/11, gera algumas dúvidas.

Tais dúvidas residem no fato de que, conforme consta do Relatório Fiscal de fls. 07/11, o Fisco considerou no cálculo do ICMS/ST devido os valores lançados nos itens com descrição “Mídia”, pois estes tratariam de valores relativos a propaganda e seriam cobrados proporcionalmente aos valores adquiridos.

Primeiramente, em relação à Nota Fiscal n.º 3559 (fl. 13) um dos valores a ela relativo lançado no Relatório de fl. 10 e que se referiria a rubrica de “Mídia” é de R\$ 7,44 (sete reais e quarenta e quatro centavos). No entanto, verificando-se o documento propriamente dito, cuja cópia encontra-se à fl. 13, o valor de R\$ 7,44 (sete reais e quarenta e quatro centavos) está relacionado a “Acessório de Venda” e não a “Mídia”.

Além desta divergência pontual é importante observar não se encontrar no art. 19 do Anexo XV do RICMS/MG nenhuma disposição que compreenda esta rubrica “Mídia” como componente da base de cálculo do ICMS/ST, a saber:

Art. 19. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

I - em relação às operações subseqüentes:

b) tratando-se de mercadoria que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

1. o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) divulgado em portaria da Superintendência de Tributação;

2. o preço final a consumidor sugerido ou divulgado pelo industrial, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos aprovado em portaria da Superintendência de Tributação; ou

3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º deste artigo;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Mesmo interpretando-se a alínea “b.3” do dispositivo acima transcrito, que é bastante ampla, não é possível considerar a parcela relativa a “Mídia” como componente da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, pois não há provas nos autos de que tal parcela se refira a “*royalties relativos a franquias*” ou mesmo a “*outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário*”.

Frise-se que, apenas o esclarecimento vindo no “Relatório Fiscal” (fl. 08) de que o contador da Impugnante deu a explicação de que tais valores seriam cobrados a título de propaganda, não é suficiente para autorizar sua inclusão na base de cálculo do imposto devido por substituição tributária.

Desta forma, devem ser excluídas do crédito tributário as exigências relacionadas à parcela discriminada nas notas fiscais objeto da autuação sob a rubrica “Mídia”.

A Defendente questiona o montante exigido a título de multa, afirmando que a aplicação de uma multa superior ao valor do imposto é confiscatória, contrariando a Constituição Federal.

Contudo, não se verifica aqui a arguição de confisco na atual cobrança, porquanto o presente Auto de Infração foi lavrado observando o estrito cumprimento das normas tributárias mineiras às quais encontra-se o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento a teor do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

II- a aplicação de equidade.

A multa aplicada é aquela disciplinada pela legislação tributária vigente, tanto na forma quanto no conteúdo e encontra-se regularmente capitulada no Auto de Infração.

Sobre esta matéria merece destaque o fato de que a Impugnante fala na “*existência e aplicação de multas que chegam a 90% (multa de revalidação + multa isolada)*” (fl. 68). No entanto, conforme já destacado nesta decisão, não foi exigida qualquer parcela a título de multa isolada, mas tão somente, a multa de revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75, a qual se refere ao descumprimento da obrigação principal, ou seja, o não pagamento de ICMS devido, a saber:

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,

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

observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

.....

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir do crédito tributário as exigências relacionadas à parcela discriminada nas notas fiscais objeto da autuação sob a rubrica "mídia". Participaram do julgamento, além da signatário, os Conselheiros Tábata Hollerbach Siqueira (Revisora), Ivana Maria de Almeida e Carlos Alberto Moreira Alves.

**Sala das Sessões, 19 de outubro de 2011.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Presidente / Relatora**