

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.376/15/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000198329-48  
Recurso de Revisão: 40.060137282-66  
Recorrente: 2ª Câmara de Julgamento  
Recorrida: Roca Brasil Ltda  
IE: 578014188.00-94  
Proc. S. Passivo: Rogério Andrade Miranda/Outro(s)  
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - MATERIAL DE CONSTRUÇÃO.** Acusação fiscal de que a Autuada, contribuinte substituto tributário, sediada neste Estado, promoveu saídas, em operações internas, de produtos (listados nos subitens 18.34, 18.1.30 e 18.1.37 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02), por ela fabricados, sujeitos ao regime de substituição tributária, acobertadas por documentos fiscais constando os CFOPs 5949 (outras saídas não especificadas) e 5912 (remessa de mercadoria ou bem para demonstração), sem a retenção e o recolhimento do ICMS/ST devido. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 c/c o inciso I do §2º do mesmo artigo e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, esta adequada ao percentual de 20% (vinte por cento) conforme o disposto no inciso XXXVII do art. 55 da citada lei c/c o art. 106, inciso II, alínea “e” do CTN, majorada em razão da constatação da reincidência. Para o período de 01/01/12 a 31/01/13 foi exigida a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da referida lei, sem majoração. Infração caracterizada, tendo em vista a não comprovação do retorno das mercadorias. Contudo, excluiu-se a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, por ser inaplicável ao caso dos autos. Por consequência, excluiu-se, também, a majoração pela constatação da reincidência. Mantida a decisão recorrida.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS/ST - MATERIAL DE CONSTRUÇÃO - ESTOQUE.** Constatou-se a falta de recolhimento de ICMS/ST relativo ao estoque de mercadoria (assento de MDF) que foi incluída no regime de substituição tributária. Inobservância das disposições contidas no art. 7º da Resolução nº 3.728/05. Corretas as exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Matéria não objeto de recurso.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - ST INTERNA - MATERIAL DE CONSTRUÇÃO.** Constatado que a Autuada deixou de recolher o ICMS/ST devido no momento da entrada no território mineiro de mercadorias (assentos plásticos e de madeira) listadas na Parte 2 do

Anexo XV do RICMS/02, adquiridas de terceiros ou recebidas em transferência de estabelecimento de mesma titularidade. Exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. As hipóteses de não aplicabilidade da substituição tributária, na entrada das mercadorias neste Estado, listadas no art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, não se amoldam ao caso dos autos. Infração caracterizada. Entretanto, foram excluídas as exigências correspondentes às operações interestaduais com os produtos e abatidos os valores recolhidos pela Autuada, a título de ICMS e de ICMS/ST, relativos às operações subsequentes com as mercadorias autuadas, ocorridas neste Estado, no período autuado. Mantida a decisão recorrida.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO - MATERIAL DE CONSTRUÇÃO.** Constatado que a Autuada adquiriu/recebeu em transferência mercadorias (assentos plásticos), de outras unidades da Federação, sujeitas ao regime de substituição tributária, nos termos do Protocolo nº 32/09, firmado pelos Estados de Minas Gerais e de São Paulo, sem a retenção e o recolhimento do ICMS/ST devido. Responsabilidade solidária do destinatário mineiro, prevista no art. 22, §18 da Lei nº 6.763/75. Exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c o inciso II do §2º do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75. As hipóteses de não aplicabilidade da substituição tributária, na entrada das mercadorias neste Estado, listadas no art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, não se amoldam ao caso dos autos. Infração caracterizada. Entretanto, foram excluídas as exigências correspondentes às operações interestaduais com os produtos e abatidos os valores recolhidos pela Autuada, a título de ICMS e de ICMS/ST, relativos às operações subsequentes com as mercadorias autuadas, ocorridas neste Estado, no período autuado. Mantida a decisão recorrida.

**Recurso de Revisão 40.060137282-66 conhecido à unanimidade e não provido por maioria de votos.**

---

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de que a Recorrida, no período de setembro de 2008 a janeiro de 2013, incorreu nas seguintes irregularidades:

a) saídas internas de produtos (listados nos subitens 18.34, 18.1.30 e 18.1.37 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02), por ela fabricados, sujeitos ao regime de substituição tributária, acobertadas por documentos fiscais constando o CFOP 5949 - outras saídas não especificadas, sem a retenção e o destaque do ICMS/ST devido (item 7.1 do relatório do Auto de Infração).

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, c/c o inciso I do § 2º do citado artigo e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, em relação ao período de 01/09/08 a 31/12/11, esta adequada ao percentual de 20% (vinte por cento) conforme disposto no inciso XXXVII do art. 55 da citada lei c/c o art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN, majorada em razão da constatação

da reincidência. Para o período de 01/01/12 a 31/01/13 foi exigida a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da referida lei, sem majoração.

b) saídas internas de produtos (listados no subitem 18.34 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02), por ela fabricados, sujeitos ao regime de substituição tributária, acobertados por documentos fiscais constando o CFOP 5912 (remessa de mercadoria ou bem para demonstração), sem comprovação do retorno dos referidos produtos e sem o recolhimento do ICMS/ST devido (item 7.2 do relatório do Auto de Infração).

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c o inciso I do § 2º do citado artigo e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, ambos da Lei nº 6.763/75, esta adequada ao percentual de 20% (vinte por cento) conforme disposto no inciso XXXVII do art. 55 da citada lei c/c o art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, majorada em razão da constatação da reincidência.

c) falta de recolhimento do ICMS/ST devido sobre o estoque de assentos de MDF existente em 30/09/08 (item 7.3 do relatório do Auto de Infração).

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

d) falta de recolhimento do ICMS/ST devido na ocasião das entradas neste Estado de assentos plásticos, recebidos em transferência de outro estabelecimento de mesma titularidade ou adquiridos de terceiros, no período de 02/09/08 a 31/07/09 (ST interna) e também no período de 04/08/09 a 29/01/13, neste caso quando o imposto não foi retido/recolhido pelo remetente das mercadorias (contribuinte substituto tributário) - item 7.4 do relatório do Auto de Infração.

A partir de 01/08/09, os assentos plásticos foram incluídos no Protocolo ICMS nº 32/09 – Material de Construção, firmado com o Estado de Minas Gerais e o Estado de São Paulo e posteriormente com outros Estados.

Exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 em relação ao período de 02/09/08 a 31/07/09. Em relação ao período de 04/08/09 a 29/01/13, foi exigida a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, c/c o inciso II do § 2º do mesmo artigo da citada lei.

e) falta de recolhimento do ICMS/ST devido na ocasião das entradas neste Estado das mercadorias (assentos de madeira), recebidas em transferência de outro estabelecimento de mesma titularidade ou adquiridas de terceiros (Item 7.5 do relatório do Auto de Infração).

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

A 2ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 20.552/14/2ª, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento para: 1) excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75; 2) em relação aos itens 7.4 e 7.5 do Auto de Infração: a) excluir as exigências quanto aos produtos comercializados em operações interestaduais e; b) para que fossem compensados os valores recolhidos na saída dos produtos (assentos plásticos e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

madeiras) apurado no sistema débito e crédito e no regime de substituição tributária, no período autuado, em operações internas. Vencidas, em parte, a Conselheira Ivana Maria de Almeida (Relatora), que apenas excluía a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 e a Conselheira Luciana Goulart Ferreira (Revisora), que excluía a citada multa e acatava a compensação, mas excluía as exigências relativas à transferência entre estabelecimentos do mesmo titular.

Inconformada, a Autuada interpõe, tempestivamente e por intermédio de procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 1.752/1.769, requerendo, ao final, seu conhecimento e provimento.

Também, mediante declaração na decisão, a 2ª Câmara de Julgamento interpõe, de ofício, Recurso de Revisão.

Em sessão realizada em 30/01/15, o Procurador da Autuada manifestou-se da Tribuna pela desistência do Recurso. A Câmara Especial, em preliminar, à unanimidade, acordou em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 06/02/15.

Em sessão realizada em 06/02/15, acorda a Câmara Especial, quanto ao Recurso nº 40.060137145-59 – Roca Brasil Ltda, em preliminar, à unanimidade, em considerar prejudicado o seu julgamento em razão da manifestação de desistência pelo Patrono da Autuada, na sessão de 30/01/15. Quanto ao Recurso nº 40.060137282- 2ª Câmara de Julgamento, em preliminar, à unanimidade, a Câmara Especial conhece do Recurso de Revisão e, no mérito, por maioria de votos, nega-lhe provimento.

---

### **DECISÃO**

#### **Da Preliminar**

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, são cabíveis os Recursos de Revisão interpostos.

#### **Do Mérito**

Registra-se que esta decisão engloba o reexame da matéria, cuja decisão foi contrária à Fazenda Pública Estadual, inclusive aquela não decidida pelo voto de qualidade, nos termos do disposto no § 2º do art. 163 c/c o parágrafo único do art. 168, todos do RPTA.

Considerando que a decisão tomada por esta Câmara Especial não se contrapõe à fundamentação do acórdão recorrido, adotam-se os mesmos fundamentos da decisão “*a quo*”, salvo pequenas alterações.

Como relatado, a autuação diz respeito à falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST, no período de 01/09/08 a 31/01/13, devido nas saídas de mercadorias com CFOPs 5.912 e 5.949, estoque de produtos em 30/09/08 e na entrada de produtos adquiridos ou recebidos em transferência de operações interestaduais.

Passa-se à análise de cada item do lançamento:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### Itens 7.1 e 7.2 do relatório do Auto de Infração:

- **Item 7.1:** acusação fiscal de que a Autuada promoveu saídas internas de produtos (listados nos subitens 18.34, 18.1.30 e 18.1.37 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02), por ela fabricados, sujeitos ao regime de substituição tributária, acobertadas por documentos fiscais constando o CFOP 5949 - outras saídas não especificadas, sem a retenção e o destaque do ICMS/ST devido, no período de setembro de 2008 a janeiro de 2013.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 c/c o inciso I do §2º do citado artigo e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, em relação ao período de 01/09/08 a 31/12/11, esta adequada ao percentual de 20% (vinte por cento) conforme disposto no inciso XXXVII do art. 55 da citada lei c/c o art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, majorada em razão da constatação de reincidência. Para o período de 01/01/12 a 31/01/13 foi exigida a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da referida lei.

A apuração do ICMS/ST exigido neste item encontra-se detalhada, por documento fiscal, nas planilhas contidas no Anexo 1 da mídia eletrônica de fls. 292. A título de exemplo, extraem-se os seguintes excertos dos referidos demonstrativos:

Demonstrativo de Cálculo do ICMS ST Apurado													
Data de Emissão	Nota Fiscal	UF	Produto	Quant.	BC ST Fórmula	BC ST Apurada	Aliq.	BC ST x Aliq.	BC da Parcela Dedutível x Aliq.	Parcela Dedutível	ICMS ST Apurado	ICMS ST Destacado	Diferença ICMS ST
				(A)	(B)	(C)	(D)	(E)=C x D	(F)	(G)	(H)=E - G	(I)	(J)=H - I
17/09/2008	1179	MG	BACIA P CAIXA THEMA BR	1	(78,50 + 3,93) x 1,35	111,28	12	13,35	78,50 x 0,12	9,42	3,93	0,00	3,93
17/09/2008	1274	MG	CUBA DE APOIO 52X36 SFSL MASSI BR	1	(190,20 + 9,51) x 1,35	269,61	12	32,35	190,20 x 0,12	22,82	9,53	0,00	9,53
17/09/2008	1275	MG	LAVAT 47X38 5 CM FC SAVEI BR	1	(20,23 + 1,01) x 1,35	28,67	12	3,44	20,23 x 0,12	2,43	1,01		
			COLUNA P TANQUE CEL BR	1	(25,55 + 1,28) x 1,35	36,22	12	4,35	25,55 x 0,12	3,07	1,28		
			COLUNA P LAVAT SAVEI BR	1	(15,57 + 0,78) x 1,35	22,07	12	2,65	15,57 x 0,12	1,87	0,78		
			Total N.F.			86,96		10,44		7,36	3,08	0,00	3,08

Relatório de Apuração do ICMS ST SAÍDAS - Irregularidade 7.1 do Relatório Fiscal																
Data de Emissão	Nota Fiscal	UF	Produto	Quant.	Valor Unitário	Desconto	Valor Total	IPI + Frete + Tributos	Despesas + Seguro	BC ST Destacada	BC ST Apurada	Alíquota	Parcela Dedutível	ICMS ST Apurado	ICMS ST Destacado	Diferença ICMS ST
				(A)	(B)	(C)	(D)=(A x B) - C	(E)	(F)	(G)	(H)	(I)	(J)	(K)=(H x I) - J	(L)	(M)=K - L
17/09/2008	1179	MG	BACIA P CAIXA THEMA BR	1,0	78,50	0,00	78,50	3,93	0,00	0,00	111,28	12,00	9,42	3,93	0,00	3,93
17/09/2008	1274	MG	CUBA DE APOIO 52X36 SFSL MASSI BR	1,0	190,20	0,00	190,20	9,51	0,00	0,00	269,61	12,00	22,82	9,53	0,00	9,53
17/09/2008	1275	MG	LAVAT 47X38 5 CM FC SAVEI BR	1,0	20,23	0,00	20,23	1,01	0,00	0,00	28,67	12,00				
			COLUNA P TANQUE CEL BR	1,0	25,55	0,00	25,55	1,28	0,00	0,00	36,22	12,00				
			COLUNA P LAVAT SAVEI BR	1,0	15,57	0,00	15,57	0,78	0,00	0,00	22,07	12,00				
			Total N.F.						0,00	0,00	86,96		7,36	3,08	0,00	3,08

O demonstrativo da multa isolada exigida está anexado às fls. 38/41.

- **Item 7.2:** acusação fiscal de que a Autuada promoveu saídas internas de produtos (listados no subitem 18.34 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02), por ela fabricados, no período de setembro a outubro de 2008, sujeitos ao regime de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

substituição tributária, acobertadas por documentos fiscais constando o CFOP 5912 (remessa de mercadoria ou bem para demonstração) sem comprovação do retorno dos referidos produtos e sem o recolhimento do ICMS/ST devido.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 c/c o inciso I do § 2º do citado artigo e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da citada lei, esta adequada ao percentual de 20% (vinte por cento) conforme disposto no inciso XXXVII do art. 55 da referida lei c/c o art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, majorada em razão da constatação da reincidência.

A apuração do ICMS/ST exigido neste item encontra-se detalhada, por documento fiscal, nas planilhas contidas no Anexo 2 da mídia eletrônica de fls. 292. A título de exemplo, extraem-se os seguintes excertos dos referidos demonstrativos:

Demonstrativo de Cálculo do ICMS ST Apurado													
Data de Emissão	Nota Fiscal	UF	Produto	Quant.	BC ST Fórmula	BC ST Apurada	Aliq.	BC ST x Aliq.	BC da Parcela Dedutível x Aliq.	Parcela Dedutível	ICMS ST Apurado	ICMS ST Destacado	Diferença ICMS ST
				(A)	(B)	(C)	(D)	(E)=C x D	(F)	(G)	(H)=E - G	(I)	(J)=H - I
05/09/2008	4E+05	MG	CJ FIT 66006 66201 66303 BR	1	(75,31 + 3,77) x 1,35	106,76	12	12,81	75,31 x 0,12	9,04	3,77	0,00	3,77
08/09/2008	4E+05	MG	CAIXA ECOFLUSH 3 6 LTS THEMA BR	1	(51,62 + 2,58) x 1,35	73,17	12	8,78	51,62 x 0,12	6,19	2,59	0,00	2,59
09/09/2008	4E+05	MG	CUBA EMB RETANG 50 5X37 CM SFSL INC CZPL	1	(19,82 + 0,99) x 1,35	28,09	12	3,37	19,82 x 0,12	2,38	0,99		
			LAVAT 54 5X42 5 CM FC CALYP BR	1	(32,92 + 1,65) x 1,35	46,67	12	5,6	32,92 x 0,12	3,95	1,65		
			CUBA EMB RED 36 5 CM SFSL INC BISC	1	(15,36 + 0,77) x 1,35	21,78	12	2,61	15,36 x 0,12	1,84	0,77		
			CUBA EMB OVAL 49X32 5 CM SFSL INC PR	1	(13,55 + 0,68) x 1,35	19,21	12	2,31	13,55 x 0,12	1,63	0,68		
			COLUNA P LAVAT CALYP BR	1	(21,56 + 1,08) x 1,35	30,56	12	3,67	21,56 x 0,12	2,59	1,08		
			CJ CALYP 14353 14570 BR	1	(96,96 + 4,85) x 1,35	137,44	12	16,49	96,96 x 0,12	11,64	4,85		
			Total N.F.			283,75		34,05		24,02	10,03	0	10,03

Relatório de Apuração do ICMS ST SAÍDAS - Irregularidade 7.1 do Relatório Fiscal																
Data de Emissão	Nota Fiscal	UF	Produto	Quant.	Valor Unitário	Desconto	Valor Total	IPI + Frete + Tributos	Despesas + Seguro	BC ST Destacada	BC ST Apurada	Aliquota	Parcela Dedutível	ICMS ST Apurado	ICMS ST Destacado	Diferença ICMS ST
				(A)	(B)	(C)	(D)=(A x B) - C	(E)	(F)	(G)	(H)	(I)	(J)	(K)=(H x I) - J	(L)	(M)=K - L
05/09/2008	4E+05	MG	CJ FIT 66006 66201 66303 BR	1,0	75,31	0,00	75,31	3,77	0,00	0,00	106,76	12,00	9,04	3,77	0,00	3,77
08/09/2008	4E+05	MG	CAIXA ECOFLUSH 3 6 LTS THEMA BR	1,0	51,62	0,00	51,62	2,58	0,00	0,00	73,17	12,00	6,19	2,59	0,00	2,59
09/09/2008	4E+05	MG	CUBA EMB RETANG 50 5X37 CM SFSL INC CZPL	1,0	19,82	0,00	19,82	0,99	0,00		28,09	12,00				
			LAVAT 54 5X42 5 CM FC CALYP BR	1,0	32,92	0,00	32,92	1,65	0,00		46,67	12,00				
			CUBA EMB RED 36 5 CM SFSL INC BISC	1,0	15,36	0,00	15,36	0,77	0,00		21,78	12,00				
			CUBA EMB OVAL 49X32 5 CM SFSL INC PR	1,0	13,55	0,00	13,55	0,68	0,00		19,21	12,00				
			COLUNA P LAVAT CALYP BR	1,0	21,56	0,00	21,56	1,08	0,00		30,56	12,00				
			CJ CALYP 14353 14570 BR	1	96,96	0	96,96	4,85	0		137,44	12				
			Total N.F.							0	283,75		24,02	10,03	0	10,03

O demonstrativo da multa isolada está anexado às fls. 42.

As Margens de Valores Agregados – MVAs utilizadas para cálculo do ICMS/ST foram as seguintes:

→ **Efeitos a partir de 1º/03/11**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

18.1.37	69.10	<i>Pias, lavatórios, colunas para lavatórios, banheiras, bidês, sanitários, caixas de descarga, mictórios e aparelhos fixos semelhantes para usos sanitários, de cerâmica</i>	40
---------	-------	---	----

→ **Efeitos de 1º/08/09 a 28/02/11**

18.1.30	69.10	<i>Pias, lavatórios, colunas para lavatórios, banheiras, bidês, sanitários, caixas de descarga, mictórios e aparelhos fixos semelhantes para usos sanitários, de cerâmica</i>	34,29
---------	-------	---	-------

→ **Efeitos de 1º/01/05 a 31/07/09**

18.34	6910	<i>Pias, lavatórios, colunas para lavatórios, banheiras, bidês, sanitários, caixas de descarga, mictórios e aparelhos fixos semelhantes para usos sanitários, de cerâmica</i>	35
-------	------	---	----

Cópias dos documentos fiscais, emitidos pela Autuada, relativos a estes itens do lançamento encontram-se acostadas às fls. 216/269, por amostragem.

O cálculo do ICMS devido por substituição tributária deu-se na forma estabelecida no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 e no art. 20 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Assim, a Fiscalização apurou a base de cálculo do ICMS/ST a partir do valor da mercadoria objeto da autuação constante da nota fiscal emitida pela Autuada (nesse caso contribuinte substituto tributário, por ser fabricante da mercadoria autuada, conforme determina o art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02), acrescentou a importância relativa ao IPI, frete, seguros (quando existentes) agregou o percentual referente relativo à Margem de Valor Agregado – MVA ditada nas normas regulamentares mineiras, aplicou a alíquota interna e, em seguida, abateu o ICMS da operação própria (que no caso é o ICMS destacado pela Autuada).

Vale registrar que a Fiscalização, às fls. 1.615 dos autos, promoveu adequação na citação da penalidade isolada exigida em relação a estes itens do lançamento, tendo em vista que houve um equívoco na informação constante no Anexo 6 - Comparativo Multas Isoladas, a citação correta é a seguinte: **“MI prevista no art. 55, inciso VII, com aplicação do percentual de 20%, nos termos do inciso XXXVII do mesmo artigo, combinado com o art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN”, para os exercícios de 2008 a 2011 e “MI prevista no art. 55, inciso XXXVII” para os exercícios de 2012 e 2013.**

Importante ressaltar que no Auto de Infração e no Relatório Fiscal a ele anexo consta a indicação correta da penalidade exigida, bem como não houve alteração do valor da penalidade exigida.

Primeiramente, pertinente transcrever os dispositivos legais que dispõem sobre as remessas de produtos para mostruário/demonstração:

### **Anexo IX do RICMS/02**

(CAPÍTULO LXI)

**Das Operações com Mercadorias Destinadas a Demonstração e Mostruário**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 452. Os contribuintes que realizarem operações com mercadorias destinadas a demonstração e mostruário, para cumprimento de suas obrigações tributárias, observarão o disposto neste Capítulo.

Art. 453. Considera-se demonstração a operação pela qual o contribuinte remete mercadorias a terceiros, em quantidade necessária para se conhecer o produto, desde que retornem ao estabelecimento de origem em 60 (sessenta) dias.

§ 1º Na saída de mercadoria destinada a demonstração, o contribuinte deverá emitir nota fiscal que conterà, além dos demais requisitos, as seguintes indicações:

I - no campo natureza da operação: Remessa para Demonstração;

II - no campo do CFOP: o código 5.912 ou 6.912, conforme o caso;

III - do valor do ICMS, quando devido;

IV - no campo Informações Complementares: Mercadoria remetida para demonstração.

§ 2º O trânsito de mercadoria destinada a demonstração, em todo o território nacional, deverá ser efetuado com a nota fiscal prevista no caput desde que a mercadoria retorne no prazo previsto no artigo anterior.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se, também, no que couber, as operações internas, observado o disposto no item 7 e nas , todos do Anexo III.

Art. 454. Considera-se operação com mostruário a remessa de amostra de mercadoria, com valor comercial, a empregado ou representante, desde que retorne ao estabelecimento de origem em 90 (noventa) dias.

§ 1º Não se considera mostruário aquele formado por mais de uma peça com características idênticas, tais como, mesma cor, mesmo modelo, espessura, acabamento e numeração diferente.

§ 2º Na hipótese de produto formado por mais de uma unidade, tais como, meias, calçados, luvas, brincos, somente será considerado como mostruário se composto apenas por uma unidade das partes que o compõem.

§ 3º O prazo previsto no caput poderá ser prorrogado, por até igual período, a critério do Chefe da Administração Fazendária a que o remetente estiver circunscrito.

Art. 455. Na saída de mercadoria destinada a mostruário o contribuinte deverá emitir nota fiscal indicando como destinatário o seu empregado ou representante, que conterà, além dos demais requisitos, as seguintes indicações:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - no campo natureza da operação: Remessa de Mostruário;

II - no campo do CFOP: o código 5.949 ou 6.949, conforme o caso;

III - do valor do ICMS, quando devido, calculado pela alíquota interna prevista para a operação;

IV - no campo Informações Complementares: Mercadoria enviada para compor mostruário de venda.

Parágrafo único. O trânsito de mercadoria destinada a mostruário, em todo o território nacional, deverá ser efetuado com a nota fiscal prevista no caput desde que a mercadoria retorne no prazo previsto no artigo anterior.

(...)

Art. 457. No retorno das mercadorias de que trata este Capítulo, o contribuinte deverá emitir nota fiscal relativa à entrada das mercadorias, exceto na hipótese retorno de mercadoria remetida em demonstração para contribuinte do ICMS, hipótese em que este deverá emitir nota fiscal com o nome do estabelecimento de origem como destinatário.

Parágrafo único. Tratando-se de emissão de NF-e, o retorno da mercadoria será acompanhado pelo DANFE.

### **Anexo III (item 7 e notas 1 a 4)**

#### DA SUSPENSÃO

(a que se refere o artigo 19 deste Regulamento)

(...)

7 - Saída de mercadoria, remetida para fins de demonstração, no Estado, observado o disposto nas notas  ao final deste Anexo e no  da Parte 1 do Anexo IX.

(...)

**1 - nas hipóteses dos itens 2, 4, 7 e 8, o retorno deverá ocorrer dentro de 60 (sessenta) dias, contados da respectiva remessa, prazo este que poderá ser prorrogado, a critério da autoridade fazendária a que o remetente estiver circunscrito.**

**2 - Se a mercadoria não retornar nos prazos estipulados, ficará descaracterizada a suspensão, considerando-se ocorrido o fato gerador do imposto na data da remessa, observando-se o seguinte:**

a) no dia imediato àquele em que vencer o prazo para o retorno, o remetente deverá emitir nota fiscal com destaque do imposto, indicando, como destinatário o detentor da mercadoria, e o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

número, série, data e valor da nota fiscal que acobertou a saída efetiva da mercadoria;

b) o imposto incidente na operação deverá ser recolhido em documento de arrecadação distinto, com os acréscimos legais.

3 - Ocorrendo a transmissão de propriedade de mercadoria nos casos dos itens 1, 2, 4, 7 e 8, antes de expirado o prazo para seu retorno e sem que ela tenha retornado ao estabelecimento de origem:

a - o estabelecimento transmitente deverá emitir nota fiscal em nome do destinatário, com destaque do imposto, mencionando o número, série, data e valor do documento fiscal emitido por ocasião da saída originária, e a observação de que a emissão se destina a regularizar a transmissão da propriedade;

b - o estabelecimento detentor da mercadoria deverá emitir nota fiscal, ou Nota Fiscal Avulsa, se for o caso:

b.1 - em nome do remetente, tendo como natureza da operação "retorno simbólico", constando o nome, endereço e números de inscrição, estadual e no CNPJ, do estabelecimento destinatário da mercadoria;

b.2 - em nome do destinatário, sem destaque do imposto, para acompanhar a mercadoria até o destino, mencionando o número da nota fiscal referida na alínea anterior;

c - o débito do imposto será apurado no movimento normal do contribuinte, ressalvado o disposto na nota seguinte.

4 - Ocorrendo a transmissão de propriedade dos produtos de que tratam os itens 1, 2, 7 e 8, para o próprio destinatário, considera-se ocorrido o fato gerador na data da remessa da mercadoria, devendo o imposto ser recolhido em documento de arrecadação distinto, com os acréscimos legais.

(...) (Grifou-se)

O procedimento adotado pela Autuada em relação às remessas de produtos para mostruário/demonstração, como alegado na peça de defesa, não encontra respaldo na legislação.

Convém mencionar que, pretendendo a Autuada, como qualquer outro contribuinte, adotar qualquer procedimento diferente daquele previsto na legislação, deverá pleiteá-lo junto à Fiscalização da SEF/MG que, dentro de sua discricionariedade, decidirá sobre o pedido, analisando as peculiaridades de cada caso específico e a conveniência de sua adoção, observando que ele não poderá dificultar a ação da Fiscalização, nem acarretar prejuízos à Fazenda Pública, nos termos do art. 49 e seguintes do RPTA.

Vale dizer que a circulação de mercadoria encontra-se no campo de incidência do ICMS, conforme competência para a sua instituição atribuída pela Constituição da República de 1988 aos Estados e ao Distrito Federal. No entanto, a demonstração/mostruário de mercadoria, que tem por objetivo a apresentação do produto a possíveis clientes, tem tratamento tributário diferenciado.

Assim, estabeleceu-se no item 7, Anexo III do RICMS/02, a previsão de suspensão do imposto relativo às “operações” internas destinadas à demonstração/mostruário. Depreende-se, portanto, que não caberá a aplicação de substituição tributária no momento da saída, em operação interna, destinada à demonstração.

Por outro lado, é sabido que para ocorrência da substituição tributária há que se verificar a hipótese de operações subsequentes.

Nesse sentido, importante mencionar que os documentos colacionados aos autos pela Recorrida (*fotos dos produtos com aposição da expressão mostruário, declarações dos clientes de que não revenderam tais mercadorias e que elas foram destruídas, cópias dos pedidos dos mostruários e a demonstração da contabilização das remessas dos produtos em conta contábil transitória sem contraprestação do cliente pela remessa dos produtos*) não são suficientes para comprovar que as mercadorias enviadas para demonstração/mostruário, de fato, não foram comercializadas, uma vez que não retornaram ao estabelecimento autuado.

Registra-se que não há comprovação inequívoca nos presentes autos de que as mercadorias foram destruídas como alegado pela Autuada.

Assim, como as mercadorias enviadas aos clientes da Autuada a título de demonstração/mostruário não retornaram ao estabelecimento remetente, resta descaracterizada a remessa para fins de demonstração/mostruário, a qual tem requisitos próprios listados na legislação.

A legislação tributária é clara ao determinar que nos casos em que a mercadoria, anteriormente enviada para demonstração/mostruário, não retornar nos prazos estipulados, ficará descaracterizada a suspensão, considerando-se ocorrido o fato gerador do imposto na data da remessa.

Assim, não obstante as remessas para demonstração/mostruário ocorram com a suspensão do ICMS, ocorrendo qualquer das situações previstas nas Notas 1 a 4 do Anexo III mencionado anteriormente, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o ICMS/ST em relação ao produto remetido para demonstração desde a data da saída da mercadoria.

Dessa forma, como no caso em exame, a Autuada destacou o ICMS operação própria devido nas operações, mas deixou de reter e recolher a parcela do ICMS/ST, já que as mercadorias remetidas estão sujeitas à substituição tributária, correto o procedimento da Fiscalização de exigir o imposto devido.

Acrescenta-se, por oportuno, que caso restasse comprovado que as mercadorias se deterioraram nos estabelecimentos dos clientes da Autuada, seria

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aplicável ao caso as disposições legais sobre as perdas de mercadorias, o que não afastaria a obrigação da Autuada de recolher o ICMS/ST ora exigido.

É que a deterioração do produto após a entrega aos destinatários, como no caso em exame, caracteriza-se como perda no estabelecimento destes clientes, conforme já se manifestou a SEF/MG em consultas respondidas pelo órgão competente, em casos semelhantes:

### **CONSULTA DE CONTRIBUINTES Nº 209/2007**

ICMS - SUCATA - EMBALAGENS DANIFICADAS - CARACTERIZAÇÃO - A mercadoria, ou parcela desta, que não se preste para a mesma finalidade para a qual foi produzida caracteriza-se como sucata, aplicando-se à operação a ela relacionada o tratamento tributário previsto nos arts. 218 a 224, Parte 1, Anexo IX do RICMS/02.

CRÉDITO DE ICMS - PERDA - MERCADORIAS DETERIORADAS - **A deterioração do produto após a entrega aos adquirentes caracteriza-se como perda no estabelecimento destes clientes, não se aplicando ao caso os procedimentos relativos à devolução de mercadorias estabelecidos na legislação tributária.**

Exposição:

**O contribuinte exerce a atividade de industrialização, comercialização, distribuição, importação e exportação de produtos de limpeza doméstica, industrial, automotiva, higiene pessoal e animal, recolhendo o ICMS pelo sistema de débito e crédito. Afirma que com certa frequência, a pedido de seus clientes, troca mercadorias que foram deterioradas no transporte ou na estocagem.**

(...)

Solução:

**1 e 2 - Ressalte-se, preliminarmente, que a deterioração do produto após a entrega aos adquirentes caracteriza-se como perda no estabelecimento destes clientes, não se aplicando ao caso os procedimentos relativos à devolução de mercadorias estabelecidos na legislação tributária.**

**Como se tratam de mercadorias sujeitas a ST, os clientes do contribuinte, nesta hipótese, poderão solicitar o ressarcimento de que trata o inciso III, art. 23, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02.**

(...)

**Hipótese diversa é a perda dos produtos antes de sua entrega aos clientes. Neste caso, o contribuinte**

**estornará o crédito das matérias-primas e produtos intermediários utilizados na fabricação dos produtos perdidos, nos termos do inciso V, art. 71, Parte Geral do RICMS/02, e manterá os créditos das embalagens que serão vendidas como sucata.**

**Para anular os débitos relativos ao ICMS da operação própria e ao ICMS/ST, emitirá, por analogia, nota fiscal de entrada, adotando os procedimentos disciplinados nos arts. 34 e 35, Parte 1, Anexo XV, e art. 78, Parte Geral, ambos do RICMS/02, mencionando em seu corpo o número do Boletim de Ocorrência policial, o motivo de sua emissão, além dos dados relativos à nota fiscal que acobertou a saída dos produtos. (grifou-se)**

**CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 303/2010**

PTA Nº : 16.000398220-67

ICMS - VENDA PARA ENTREGA FUTURA - PRODUTOS ÓPTICOS - EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS - (...)

CONSULTA:

(...)

2 - Qual é o processo de baixa adequado quando lentes e outros produtos se deterioram ou se tornam obsoletos? Após a baixa, qual é o procedimento a ser adotado para se obter o ressarcimento do ICMS/ST que foi recolhido na entrada das mercadorias que estão sendo baixadas sem terem sido vendidas?

(...)

5 - Qual é o procedimento a ser adotado quanto às trocas de produtos em garantia?

RESPOSTA:

(...)

2 - Verificada a existência de mercadoria deteriorada, imprópria para a comercialização, para regularizar o estoque e efetuar o estorno de crédito, caso tenha sido apropriado por ocasião da respectiva aquisição, nos termos do inciso V do art. 71 e art. 73, ambos do RICMS/02, o contribuinte deverá emitir nota fiscal em seu próprio nome, consignando o CFOP 5.927 - Lançamento efetuado a título de baixa de estoque, decorrente de perda, roubo ou deterioração.

**Tratando-se de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, os arts. 22 a 31 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 descrevem os procedimentos que o contribuinte substituído deve**

**observar em relação à restituição do ICMS/ST, verificada a ocorrência de hipótese mencionada no art. 23 da mesma Parte 1.**

**De acordo com o inciso III desse art. 23, o estabelecimento que receber mercadoria sujeita a substituição tributária poderá ser restituído do valor do imposto pago, quando com a mercadoria ocorrer perecimento ou qualquer outro tipo de perda, devendo o contribuinte comprovar o fato, nos termos do § 5º do referido artigo.**

**Saliente-se que esse tratamento não se aplica às mercadorias que se tornaram obsoletas, mas apenas àquelas com as quais ocorreram perecimento ou qualquer outro tipo de perda.**  
(grifou-se)

Ademais, a alegação de que as mercadorias não se prestam para serem destinadas à comercialização também não socorre à Autuada, pois, como bem sustentado pela Fiscalização, é prática comum no mercado a comercialização de produtos anteriormente expostos como mostruário com preço menor do que o praticado com a mercadoria nova.

Portanto, como não restou configurado o retorno das mercadorias remetidas para mostruário/demonstração pela Autuada, restando descaracterizada a remessa para fins de demonstração/mostruário, corretas são as exigências de ICMS/ST e da respectiva multa de revalidação.

A Multa de Revalidação foi exigida no percentual de 100% (cem por cento) nos termos do que dispõe o art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75, *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 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;

(...)

Em relação às mercadorias objeto das exigências de ICMS/ST nestes itens do lançamento, **as quais são industrializadas no estabelecimento autuado**, exige-se

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

o ICMS/ST da Autuada tendo em vista a sua condição de contribuinte substituto tributário, nos termos do disposto no art. 12 do RICMS/02, *in verbis*:

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  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.

§ 1º As unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, por mercadoria ou agrupamento de mercadorias, são as identificadas nos itens da  deste Anexo.

Dessa forma, correta a exigência da multa de revalidação no percentual de 100% (cem por cento) uma vez que a Autuada deixou de reter e conseqüentemente recolher o imposto em decorrência de substituição tributária.

Quanto às Multas Isoladas exigidas, a questão merece uma melhor análise.

Vale lembrar que a Fiscalização deixou consignado que exigiu a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, com adequação ao percentual de 20% (vinte por cento) nos termos do inciso XXXVII do mesmo artigo c/c o art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, para os exercícios de 2008 a 2011 e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII da mesma lei para os exercícios de 2012 e 2013.

Conforme entendimento da Fiscalização, o procedimento adotado pela Autuada ocasionou o descumprimento simultâneo de duas obrigações acessórias (informar nas notas fiscais por ela emitidas, tanto o valor da base de cálculo do ICMS/ST, quanto o valor do próprio ICMS/ST), ambas com previsão de apenamento na legislação tributária mineira.

Por ter a Autuada deixado de informar corretamente o destaque do ICMS/ST nas notas fiscais emitidas, entende a Fiscalização aplicável a penalidade prevista no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02, observado o limite máximo estabelecido no § 4º também do mencionado art. 54.

Por ter a Autuada deixado de informar corretamente a base de cálculo do ICMS/ST nas notas fiscais emitidas entende, a Fiscalização, aplicável, até dezembro de 2011, a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 c/c o inciso XXXVII do mesmo artigo (que prevê uma multa de 20% do valor da diferença apurada), reportando-se ao disposto no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN. Para os fatos geradores ocorridos em 2012 e 2013, entende a Fiscalização aplicável as penalidades previstas nos mencionados arts. 55, inciso XXXVII e 54, inciso VI.

A fim de evitar uma dupla penalização pela mesma irregularidade, reportou a Fiscalização ao disposto no art. 211 do Regulamento mineiro que prevê a adoção da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

penalidade mais grave quando forem as infrações conexas com a mesma operação. Veja-se:

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

Dessa forma, a Fiscalização, procedeu, conforme se vê no Anexo 6 do Auto de Infração (fls. 29/46), à comparação dos valores resultantes da aplicação das multas previstas nos arts. 54, inciso VI, § 4º e 55, inciso VII c/c o inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75 e adotou a mais gravosa.

Assim, para os fatos geradores ocorridos até dezembro de 2011, foi exigida a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 no percentual de 20% (vinte por cento) sobre a base de cálculo da substituição tributária não informada nos documentos fiscais, com base no inciso XXXVII do referido art. 55, em face da retroação benéfica prevista no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 2012, a Multa Isolada exigida foi a prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, sem majoração pela reincidência.

Destaca-se que no campo “Penalidade” do Auto de Infração apenas constou as penalidades efetivamente exigidas (art. 55, incisos VII e XXXVII).

Constata-se que a Autuada, ao deixar de consignar no campo “base de cálculo do ICMS/ST” dos documentos fiscais, objeto da autuação, o faz, logicamente, com a intenção de declarar que não havia base de cálculo do ICMS a ser considerada nas operações elencadas pela Fiscalização, o que ensejaria a penalização por “deixar de consignar base de cálculo prevista na legislação tributária”, nos termos do inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

(...) (grifou-se)

Conforme reiteradas decisões deste Conselho, com a inclusão do inciso XXXVII no art. 55 da Lei nº 6.763/75, que produziu efeitos a partir de 1º de janeiro de 2012, restou evidenciado que a conduta “**deixar de consignar**” no documento fiscal a base de cálculo prevista na legislação tributária não era penalizada pela lei antes de sua

introdução. Não se aplicando, portanto, ao caso dos autos a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 à infração cometida pela Autuada.

Dessa forma, em razão da atipicidade da penalidade aplicada frente à conduta efetivamente praticada pela Autuada, exclui-se a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, mantendo-se a penalidade do inciso XXXVII no art. 55 da citada lei exigida a partir de janeiro de 2012.

Assim, corretas as exigências de ICMS/ST, da multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75. Excluindo-se a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da referida lei, por inaplicável à irregularidade consubstanciada em deixar de consignar base de cálculo nos documentos fiscais emitidos, e também a sua majoração pela reincidência.

Por fim, ressalta-se que também não é o caso de se afastar somente a aplicação do disposto no art. 211 do RICMS/02, mantendo-se a “penalidade menos gravosa” (art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75), uma vez que tal penalidade não constou no campo “Penalidade” do Auto de Infração.

### **Item 7.3 do Relatório do Auto de Infração**

Acusação fiscal de falta de recolhimento de ICMS/ST devido sobre o estoque de assentos de MDF existente em 30/09/08 (item 7.3 do relatório do Auto de Infração), tendo em vista que tal mercadoria passou a se sujeitar ao regime da substituição tributária a partir de 01/10/08.

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

A matéria encontra-se disciplinada pela Resolução nº 3.728, de 1º de 20/12/05, que dispõe sobre a apuração do estoque e do respectivo imposto, em decorrência da inclusão ou exclusão de mercadorias no regime de substituição tributária.

A apuração do ICMS/ST exigido neste item encontra-se detalhada nas planilhas contidas no Anexo 3 do Auto de Infração “Demonstrativo Apuração do ICMS/ST sobre estoques de assentos de madeira” (fls. 25/26) e no Anexo 3 constante na mídia eletrônica de fls. 292.

O demonstrativo da Multa de Revalidação está anexado às fls. 52.

A quantidade de mercadorias existentes em estoque no dia 30/09/08 foi apurada por meio da seguinte equação:

**Quantidade de assentos de MDF em estoque** = [(estoque em dez./07 + compras de assentos MDF ocorridas no período de 01/01/08 a 30/09/08) – saídas de assentos MDF ocorridas no período de 01/01/08 a 30/09/08]

Como ponto de partida para formação da base de cálculo do ICMS/ST exigido sobre a quantidade de assentos em estoque, a Fiscalização adotou o menor valor unitário de aquisição de tal produto ocorrida em setembro de 2008 (preço mais recente) = R\$ 20,12.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em seguida, a Fiscalização apurou o ICMS/ST exigido por meio da seguinte equação:

$$\text{ICMS/ST exigido} = [( \text{Quantidade em estoque} \times \text{R\$ } 20,12) \times 1,35 \text{ (MVA)}]$$

Vê-se que a apuração retrocitada encontra-se de acordo com o disposto no art. 4º da Resolução nº 3.728/05. Examine-se:

### CAPÍTULO II

#### DA APURAÇÃO DO IMPOSTO RELATIVO AO

#### ESTOQUE DE MERCADORIAS

Art. 4º O contribuinte que possuir em seu estabelecimento mercadorias cujas operações passaram a estar alcançadas pelo regime de substituição tributária deverá:

I - inventariar o estoque de mercadorias existente no estabelecimento ao final do dia anterior à mudança do regime de tributação;

II - calcular o imposto devido a título de substituição tributária, aplicando a alíquota estabelecida para a mercadoria em operação interna sobre o valor obtido na forma das alíneas deste inciso:

(...)

c) na hipótese em que a legislação estabeleça como base de cálculo o valor encontrado mediante utilização de percentual de margem de valor agregado (MVA), o resultado da multiplicação da quantidade da mercadoria em estoque pelo preço de aquisição mais recente, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de MVA estabelecido para a mercadoria.

Legítimas, portanto, as exigências de ICMS/ST e da multa de revalidação.

### **Itens 7.4 e 7.5 do Relatório do Auto de Infração**

Esses itens do lançamento referem-se às seguintes irregularidades:

**Item 7.4 do relatório do Auto de Infração:** deixou de recolher ICMS/ST devido na ocasião das entradas neste Estado de assentos plásticos, recebidos em transferência de outro estabelecimento de mesma titularidade ou adquiridos de terceiros, no período de 02/09/08 a 31/07/09 (ST interna) e também no período de 04/08/09 a 29/01/13, neste caso quando o imposto não foi retido/recolhido pelo remetente das mercadorias (contribuinte substituto tributário) - item 7.4 do relatório do Auto de Infração.

Verifica-se que a partir de 01/08/09, os assentos plásticos foram incluídos no Protocolo ICMS nº 32/09 – Material de Construção, firmado por este Estado e o Estado de São Paulo, posteriormente com outras UFs.

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

Exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, em relação ao período de 02/09/08 a 31/07/09. No período de 04/08/09 a 29/01/13, foi exigida a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c o inciso II do § 2º do mesmo artigo da citada lei.

A apuração do ICMS/ST exigido neste item encontra-se detalhada nas planilhas contidas no Anexo 4 da mídia eletrônica de fls. 292.

O demonstrativo da Multa de Revalidação está anexado às fls. 52/55.

**Item 7.5 do relatório do Auto de Infração:** deixou de recolher ICMS/ST devido na ocasião das entradas neste Estado de mercadorias (**assentos de madeira**) (item 18.2.11 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02), recebidas em transferência de estabelecimentos de mesma titularidade ou adquiridas de terceiros, no período de 20/01/09 a 18/01/13.

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

A apuração do ICMS/ST exigido neste item encontra-se detalhada nas planilhas contidas no Anexo 5 da mídia eletrônica de fls. 292.

O demonstrativo da Multa de Revalidação está anexado às fls. 56/58.

As Margens de Valores Agregados – MVAs utilizadas para cálculo do ICMS/ST foram as seguintes:

→ **Efeitos de 1º/03/11 a 28/02/13**

18.1.9	39.22	Banheiras, boxes para chuveiros, pias, lavatórios, bidês, sanitários e seus <b>assentos</b> e tampas, caixas de descarga e artigos semelhantes para usos sanitários ou higiênicos, de plásticos.	41
--------	-------	--	----

→ **Efeitos de 1º/08/09 a 28/02/11**

18.1.8	39.22	Banheiras, boxes para chuveiros, pias, lavatórios, bidês, sanitários e seus assentos e tampas, caixas de descarga e artigos semelhantes para usos sanitários ou higiênicos, de plásticos	39,28
--------	-------	--	-------

→ **Efeitos de 1º/12/05 a 30/09/08**

18.12	3922 9019	Banheiras, banheiras para ducha, pias, lavatórios, bidês, sanitários e seus assentos e tampas, caixas de descarga e artigos semelhantes para usos sanitários ou higiênicos, de plásticos; banheiras de hidromassagem	35
-------	--------------	--	----

→ **Efeitos de 1º/10/08**

18.2.11	4420.90.00	Assentos de madeira para vasos sanitários	35
---------	------------	---	----

Cópias dos documentos fiscais das entradas das mercadorias relativas a estes itens do lançamento encontram-se acostadas às fls. 103/204, por amostragem.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O cálculo do ICMS devido por substituição tributária deu-se na forma estabelecida no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 e no art. 20 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Assim, a Fiscalização apurou a base de cálculo do ICMS/ST a partir do valor da mercadoria objeto da autuação constante da nota fiscal emitida pelo fornecedor da Autuada ou de transferência de mercadoria, acrescentou a importância relativa ao IPI, frete, seguros (quando existentes) agregou o percentual relativo à Margem de Valor Agregado – MVA ditada nas normas regulamentares mineiras, aplicou a alíquota interna e, em seguida, abateu o ICMS da operação própria (que no caso é o ICMS destacado na nota fiscal de entrada).

Em relação às operações autuadas ocorridas a partir de 1º/01/09, a Fiscalização corretamente adotou a margem de valor agregado ajustada no cálculo do imposto exigido, conforme disposto no § 5º do art. 19, Parte 1 do mesmo Anexo XV do RICMS/02.

Registra-se que o ICMS/ST exigido da Autuada, em relação às mercadorias objeto destes itens do lançamento (assentos de plástico e de madeira), até 31/07/09, tem fulcro no disposto o art. 14, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 (ST âmbito interno):

Art. 14. O contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, em operação interestadual, é responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente.

Parágrafo único. A responsabilidade prevista no caput deste artigo aplica-se também ao estabelecimento depositário, na operação de remessa de mercadorias para depósito neste Estado.

A partir de 01/08/09, a exigência do ICMS/ST, em relação às mercadorias objeto destes itens do lançamento (assentos de plástico e de madeira), se dá com fulcro no disposto no art. 15 da Parte 1, Anexo XV do RICMS/02 e na cláusula primeira do Protocolo ICMS nº 32/09 e item 9 do seu anexo único, reproduzidos a seguir, uma vez que o contribuinte substituto tributário não efetuou a retenção do imposto devido (ST Protocolo).

### **Parte 1 do Anexo XV**

Art. 15. O estabelecimento destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

Parágrafo único. A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao destinatário de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadoria desacompanhada do comprovante de recolhimento, na hipótese em que o imposto deveria ter sido recolhido por ocasião da saída da mercadoria, por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais.

### **PROTOCOLO ICMS 32, DE 5 DE JUNHO DE 2009**

Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno.

Os Estados de Minas Gerais e de São Paulo, (...)

### **PROTOCOLO**

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com as mercadorias listadas no Anexo Único, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul/Sistema Harmonizado - NCM/SH, destinadas ao Estado de Minas Gerais ou ao Estado de São Paulo, fica atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, 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 relativo às operações subsequentes.

(...) (Grifou-se)

### **Anexo único do Protocolo nº 32/09**

(...)

9.	39.22	Banheiras, boxes para chuveiros, pias, lavatórios, bidês, sanitários e seus assentos e tampas, caixas de descarga e artigos semelhantes para usos sanitários ou higiênicos, de plásticos.
----	-------	---

Nesses termos, tratando-se de operação interna, basta que a mercadoria esteja consignada no rol de itens sujeitos ao ICMS/ST para que os contribuintes se submetam ao referido regime.

Lado outro, nos casos de operações interestaduais, é necessário que seja firmado um protocolo ou um convênio entre os Estados que desejarem impor o regime da substituição tributária aos seus contribuintes, conforme disposição expressa do art. 9º da Lei Complementar nº 87/96.

A exigência de ICMS/ST, no caso da ST de âmbito externo (ST Protocolo), decorre da responsabilidade solidária do destinatário mineiro, prevista no art. 22 § 18 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 22 - (...)

§ 18 - Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituído, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado.

Dessa forma, autorizado que foi pela legislação que rege a matéria, retrotranscrita, o imposto devido por substituição tributária nas operações interestaduais com as mercadorias listadas no Protocolo retromencionado é exigido da Autuada, na qualidade de responsável tributário, por ter recebido em transferência/adquirido de terceiros, mercadoria sem a devida retenção e recolhimento do imposto devido para este Estado.

Diferentemente do entendimento da Autuada, as operações objeto das exigências destes itens do lançamento não se enquadram em nenhuma das hipóteses de inaplicabilidade da substituição tributária, prevista no art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, conforme se verá.

Transcreve-se o art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e suas alterações, no que interessa ao caso em tela:

### Subseção II

#### Das Hipóteses de Inaplicabilidade da Substituição Tributária

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

I - às operações, inclusive de importação e de aquisição em licitação promovida pelo poder público, que destinem mercadorias a estabelecimento industrial fabricante da mesma mercadoria, assim entendida a classificada no mesmo subitem da Parte 2 deste Anexo, hipótese em que a retenção do imposto devido por substituição tributária será realizada no momento da saída da mercadoria;

II - às operações promovidas por estabelecimento industrial em retorno ao estabelecimento encomendante da industrialização, hipótese em que a este é atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto a título de substituição tributária;

III - às transferências promovidas entre estabelecimentos do industrial fabricante, exceto quando destinadas a estabelecimento varejista, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a outro contribuinte;

*Efeitos de 1º/12/2005 a 29/09/2009*

*"III - às transferências promovidas pelo industrial para outro estabelecimento, exceto varejista, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a outro contribuinte;"*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IV - às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

(...)

§ 1º Para os efeitos do disposto no inciso III do caput deste artigo, em se tratando de transferência para estabelecimento distribuidor, atacadista, depósito ou centro de distribuição, estes deverão operar exclusivamente com produtos fabricados por estabelecimento industrial de mesma titularidade.

*Efeitos de 14/06/2007 a 29/09/2009*

*"§ 1º Para os efeitos do disposto no inciso III do caput deste artigo, em se tratando de transferência para estabelecimento distribuidor, atacadista ou depósito, estes deverão operar exclusivamente com produtos recebidos em transferência do estabelecimento industrial."*

§ 2º Na hipótese do inciso IV do caput deste artigo:

(...)

II - se a mercadoria não for empregada no processo de industrialização, caberá ao industrial que a recebeu a responsabilidade pela retenção do imposto devido a título de substituição tributária, no momento da saída da mercadoria.

§ 3º Na hipótese do inciso II do caput deste artigo, em se tratando de encomendante estabelecimento varejista, a apuração do imposto a título de substituição tributária será efetuada no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento encomendante.

*Efeitos de 1º/05/2010 a 05/07/2013*

*"§ 3º Na hipótese do inciso II do caput deste artigo, em se tratando de encomendante estabelecimento não-industrial, a apuração do imposto a título de substituição tributária será efetuada no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento encomendante."*

§ 4º Nas hipóteses do caput, o sujeito passivo indicará no campo "Informações Complementares" da nota fiscal que acobertar a operação o dispositivo em que se fundamenta a inaplicabilidade da substituição tributária.

**Efeitos a partir de 1º/02/2013**

§ 5º Para os efeitos do disposto no inciso II do caput, retorno ao estabelecimento encomendante compreende as remessas das seguintes mercadorias ao encomendante:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - mercadoria produzida pelo industrial com emprego de produto recebido do encomendante;

II - mercadoria produzida pelo industrial, com a marca comercial de propriedade de outra pessoa ou do encomendante, ainda que o industrial não tenha recebido produto do encomendante. (Grifou-se)

Conveniente destacar que as mercadorias objeto das exigências do ICMS/ST nestes itens do lançamento são assentos para sanitários de madeira e de plástico revendidos pela Autuada, que é inscrita no Cadastro de Contribuintes deste Estado sob o CNAE-F 2349-4/01 (fabricação de material de sanitário de cerâmica).

Conforme alegado pela Autuada, os assentos plásticos e de madeira objeto do lançamento não são por ela produzidos, sendo a sua industrialização efetuada sob encomenda.

Relata a Autuada que todo o procedimento de elaboração dos moldes e remessa deles ao fabricante é realizado pelo estabelecimento matriz ou por uma de suas filiais estabelecidas em outras unidades da Federação e, por isso, até junho de 2010, as referidas mercadorias eram remetidas ao estabelecimento autuado pelos estabelecimentos matriz ou filiais.

De plano ficam afastadas as hipóteses de inaplicabilidade da substituição tributária na entrada das mercadorias no território mineiro, previstas nos incisos I e II do art. 18 retrocitado, tendo em vista que a Autuada não é fabricante das mercadorias autuadas e tampouco o estabelecimento encomendante da industrialização das referidas mercadorias, conforme se verifica nos documentos fiscais de entrada acostados às fls. 103/204.

Da mesma forma, o caso dos autos não se subsume à hipótese de inaplicabilidade da substituição tributária contida no inciso III retromencionado. É que os estabelecimentos matriz e filial da Autuada, que transferiram os assentos plásticos, não industrializaram as referidas mercadorias, conforme já mencionado.

Também não se aplica ao caso dos autos, a hipótese prevista no retrotranscrito inciso IV, uma vez que os assentos plásticos/madeira não se enquadram como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem no processo de industrialização efetuada pela Autuada.

Equívoca-se a Autuada ao defender que os assentos plásticos enquadram-se como produtos intermediários no processo de industrialização realizado por ela, pois os assentos adquiridos não integram o produto industrializado pela Autuada (louças sanitárias), também não são consumidos, imediata e integralmente, no curso da industrialização. Tais assentos são inclusive revendidos separadamente pela Autuada conforme relatado pela Fiscalização.

Dessa forma, verifica-se que os assentos são mercadorias adquiridas para revenda.

Outro equívoco comete a Autuada ao entender que o disposto no § 2º, inciso II do art. 18 respalda o seu entendimento de que a retenção do ICMS/ST relativos aos assentos deva ocorrer no momento da saída do seu estabelecimento. O referido

dispositivo dispõe que, caso a mercadoria adquirida para ser empregada no processo de industrialização, em relação a qual não se aplica a ST no momento da entrada neste Estado (inciso IV do art. 18), não seja empregada na industrialização, caberá ao industrial que a recebeu a responsabilidade pela retenção do imposto devido a título de substituição tributária, no momento da saída da mercadoria.

Consta na mídia eletrônica de fls. 351, colacionada aos autos pela Autuada, listagem de notas fiscais, objeto deste item do lançamento, relativas a mercadorias que foram recebidas em operação interestadual em devolução no período objeto das exigências fiscais.

Alega a Autuada que dentre os documentos fiscais, objeto das exigências de ICMS/ST, exigido no momento da entrada da mercadoria no território mineiro, há documentos fiscais relativos à devolução de mercadorias (assentos) emitidas por contribuinte sediado em outra UF, o que pode implicar em exigência em duplicidade, uma vez que tais mercadorias já haviam dado entrada no estabelecimento autuado.

No entanto, essa questão reclamada pela Autuada foi superada com a decisão da Câmara de Julgamento que excluiu as exigências correspondentes aos produtos comercializados em operações interestaduais.

Dessa forma, como houve a exclusão para a primeira entrada, cuja saída se deu para fora do Estado, correta a exigência da segunda entrada, porque a mercadoria retornou ao ciclo de comercialização, não havendo em se falar em *bis in idem*.

Quanto ao disposto no § 2º da cláusula primeira do Protocolo ICMS nº 41/08, o qual dispõe sobre a substituição tributária nas operações interestaduais com autopeças, citado pela Recorrida, não se aplica ao caso dos autos e por esse motivo não foi objeto de análise.

Em relação à questão levantada referente à Súmula nº 166 do Superior Tribunal de Justiça, deve-se destacar que a própria Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 12, é clara quanto à incidência do ICMS em operações de transferências interestaduais:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

(...) (Grifou-se)

Ademais, a citada súmula trata de situações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade e o caso tratado no presente lançamento diz respeito a ICMS/ST devido pela Autuada, na condição de contribuinte substituto, para as operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes das mercadorias.

A Multa de Revalidação foi exigida nos exatos termos da legislação (art. 56, inciso II, §2º, incisos I e II da Lei nº 6.763/75), *in verbis*:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

II - por falta de pagamento do imposto nas hipóteses previstas nos §§ 18, 19 e 20 do art. 22;

(...)

Em relação ao item 7.4, foi exigida a Multa de Revalidação no percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto não recolhido (art. 56, inciso II), referente ao período de 02/09/08 a 31/07/09 (ST interna). Para o período de 04/08/09 a 29/01/13 (ST Protocolo), foi exigida a Multa de Revalidação no percentual de 100% (cem por cento) – art. 56, inciso II do § 2º, conforme demonstrativo de fls. 52/55.

Em relação ao item 7.5, foi exigida a Multa de Revalidação no percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto não recolhido (art. 56, inciso II), ST interna, conforme demonstrativo de fls. 56/59.

### **Do pedido de abatimento do ICMS/ST que foi pago por ocasião das saídas das mercadorias e do Ressarcimento de ICMS/ST. Do direito à compensação.**

Tem-se que, para esses dois itens (7.4 e 7.5), a questão a ser enfrentada diz respeito ao imposto (ICMS normal e ICMS/ST) que foi recolhido para o Estado de Minas Gerais, pela Autuada, no momento das saídas em operações internas e interestaduais.

Constata-se da documentação anexada aos autos pela Recorrida que, por entender inaplicável a substituição tributária no momento da entrada no território mineiro dos referidos assentos, recebidos em transferência ou adquiridos de outra unidade da Federação, a Autuada creditou-se do imposto destacado nos documentos fiscais de aquisição e também destacou ICMS nas saídas das referidas mercadorias, tanto nas operações internas e interestaduais. E, ainda, em relação às operações subsequentes efetuou a retenção do ICMS/ST.

É fato inconteste que o aspecto material do fato gerador do imposto devido na sistemática da substituição tributária não altera se o seu recolhimento se dá pelo regime da substituição tributária ou pelo débito e crédito. O que difere em razão dos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

regimes de recolhimento é o aspecto temporal, o momento para o pagamento do ICMS/ST, que no caso dos autos é na entrada dos produtos.

Ocorre que quando da ação fiscal, a Autuada já havia realizado operações interestaduais, o que afasta a exigência da parcela do ICMS/ST para o Estado de Minas Gerais, ou seja, não há mais o aspecto material do fato gerador para o contribuinte substituto, no caso a Autuada, em relação à parcela devida pela sistemática da substituição tributária. Caso ela tivesse cumprido o aspecto temporal, pagando o imposto na entrada, haveria o direito a restituição.

Dessa forma, em respeito aos princípios da economicidade, da celeridade processual e, fundamentalmente, da verdade material, devem ser excluídas as exigências relativas aos produtos, objetos da autuação nos itens 7.4 e 7.5, que foram comercializados em operações interestaduais.

Já com relação às operações internas, deve ser considerado o imposto devidamente recolhido no período objeto da autuação pelo sistema débito e crédito e, também, aquele a título de ICMS/ST, relativamente às operações subsequentes com as mercadorias que ocorreram neste Estado, compensando-o com aquele, devido a título de substituição tributária, relativamente às mercadorias (assentos de plásticos e de madeira) objeto de exigência de ICMS/ST antecipadamente (no momento da entrada no território mineiro) – itens 7.4 e 7.5 do Relatório do Auto de Infração.

Para tanto, deverá a Autuada apresentar à Fiscalização, quando da liquidação da decisão, demonstrativo detalhando o imposto recolhido a título de ICMS operação própria e de ICMS/ST relativos às saídas internas dos assentos de plásticos e de madeira, no período autuado, bem como outros documentos/informações que forem posteriormente solicitados para análise de tal abatimento.

Nesse sentido, já decidiu este Conselho. Examine-se:

ACÓRDÃO: 20.394/12/3ª

(...)

DIANTE DO EXPOSTO, IMPERIOSO CONSTATAR QUE É FATO INCONTROVERSO QUE A IMPUGNANTE PRATICOU O FATO GERADOR DO ICMS/ST, DEVIDO A ESTE ESTADO, RELATIVAMENTE ÀS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES.

CONTUDO, DIANTE DAS INFORMAÇÕES CONSTANTES DOS AUTOS E CONSIDERANDO QUE A IMPUGNANTE, A DESPEITO DA INOBSERVÂNCIA DO REGIME DO ICMS/ST, SE DEBITOU DE VALORES A TÍTULO DE ICMS NO MOMENTO DA SAÍDA DO PRODUTO, FICA EVIDENTE QUE A COMPENSAÇÃO NO PRESENTE CASO (NO SENTIDO DE DEDUÇÃO, SUBTRAÇÃO, DIMINUIÇÃO) IMPÕE-SE, É OBRIGATÓRIA.

PORTANTO, NÃO CONSTITUI FACULDADE OU LIBERALIDADE DA CÂMARA DE JULGAMENTO DO CC/MG.

ASSIM, IMPÕE-SE A DEDUÇÃO DE PAGAMENTO JÁ EFETUADO. É A DICÇÃO DOS §§ 1º, 2º E 3º DO ART. 150 DO CTN, OS QUAIS DISPÕEM:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ART. 150. O LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUE OCORRE QUANTO AOS TRIBUTOS CUJA LEGISLAÇÃO ATRIBUA AO SUJEITO PASSIVO O DEVER DE ANTECIPAR O PAGAMENTO SEM PRÉVIO EXAME DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA, OPERA-SE PELO ATO EM QUE A REFERIDA AUTORIDADE, TOMANDO CONHECIMENTO DA ATIVIDADE ASSIM EXERCIDA PELO OBRIGADO, EXPRESSAMENTE A HOMOLOGA.

§ 1º O PAGAMENTO ANTECIPADO PELO OBRIGADO NOS TERMOS DESTES ARTIGOS EXTINGUE O CRÉDITO, SOB CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA DA ULTERIOR HOMOLOGAÇÃO AO LANÇAMENTO.

§ 2º NÃO INFLUEM SOBRE A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA QUAISQUER ATOS ANTERIORES À HOMOLOGAÇÃO, PRATICADOS PELO SUJEITO PASSIVO OU POR TERCEIRO, VISANDO À EXTINÇÃO TOTAL OU PARCIAL DO CRÉDITO.

§ 3º OS ATOS A QUE SE REFERE O PARÁGRAFO ANTERIOR SERÃO, PORÉM, CONSIDERADOS NA APURAÇÃO DO SALDO PORVENTURA DEVIDO E, SENDO O CASO, NA IMPOSIÇÃO DE PENALIDADE, OU SUA GRADUAÇÃO. (GRIFOU-SE)

NESTE MESMO SENTIDO APONTA O RICMS/02, CONFORME SE DEPREENDE DE SEU ART. 195, § 2º, II:

ART. 195 - COM O OBJETIVO DE APURAR A EXATIDÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO PROMOVIDO PELO CONTRIBUINTE, SERÁ EFETUADA VERIFICAÇÃO FISCAL, RELATIVA A CADA EXERCÍCIO, QUE ABRANGERÁ AS OPERAÇÕES OU AS PRESTAÇÕES NELE REALIZADAS.

(...)

§ 2º - RELATIVAMENTE A CADA PERÍODO, OBSERVADAS AS NORMAS DE APURAÇÃO DO IMPOSTO, SERÃO DISCRIMINADOS NA VERIFICAÇÃO FISCAL O DÉBITO E O VALOR A SER ABATIDO SOB A FORMA DE CRÉDITO, DECORRENTES DAS OPERAÇÕES OU DAS PRESTAÇÕES REALIZADAS OU UTILIZADAS PELO CONTRIBUINTE, OBSERVANDO-SE QUE:

(...)

II - O VALOR A SER ABATIDO SOB A FORMA DE CRÉDITO SERÁ REPRESENTADO PELAS DEDUÇÕES ADMITIDAS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, PELO PAGAMENTO DO IMPOSTO EFETUADO, AINDA QUE POR MEIO DE AÚTO DE INFRAÇÃO (AI), OU DOCUMENTO EQUIVALENTE, E PELO ESTORNO DE DÉBITO INDEVIDAMENTE ESCRITURADO A MAIOR;(GRIFOU-SE)

A MELHOR DOUTRINA NÃO DIVERGE. NESTA ESTEIRA, OS ENSINAMENTOS CLÁSSICOS DE ALIOMAR BALEEIRO, SACHA CALMON NAVARRO COELHO (CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

BRASILEIRO, 10ª ED.), MISABEL DERZI (COMENTÁRIOS AO CTN DA FORENSE, 3ª ED.), RICARDO LOBO TORRES (CURSO DE DIREITO FINANCEIRO, RENOVAR 15ª ED), LUCIANO AMARO, DENTRE OUTROS.

ALIOMAR BALEEIRO, AO ANALISAR OS §§ 1º A 3º DO ART. 150 DO CTN, EM CONCLUSÃO, ENSINA:

“MAS, OS PAGAMENTOS, PARCIAIS OU NÃO, SERÃO COMPUTADOS, PARA DEDUÇÃO NO SALDO APURADO NO LANÇAMENTO SUPLEMENTAR, INCLUSIVE SE MULTA FOR APLICADA. TAIS PAGAMENTOS PODERÃO INFLUIR TAMBÉM NA GRADUAÇÃO DA PENALIDADE, NATURALMENTE ABRANDANDO-A.

SE NÃO FOSSEM CONSIDERADOS ESSES ATOS, - ALIÁS PAGAMENTOS, HAVERIA LOCUPLETAMENTO INDÉBITO DO FISCO (DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, 9ª ED., PÁG. 522).” (GRIFOU-SE)

LUCIANO AMARO, COMENTANDO OS §§ 1º A 3º DO ART. 150 DO CTN É DIDÁTICO EM SUA CONCLUSÃO:

“ASSIM, OS “ATOS” (DE PAGAMENTOS OU A ESTE EQUIVALENTES) A QUE SE REFERE O PARÁGRAFO TRANSCRITO “INFLUEM”, SIM, SOBRE A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. MESMO QUE A AUTORIDADE *RECUSE* A HOMOLOGAÇÃO E LANCE DE OFÍCIO (ART. 149, V), O PAGAMENTO “ANTECIPADO” TEM EFEITOS. ATENTE-SE PARA O QUE DISPÕE O § 3º DO ART. 150: “OS ATOS A QUE SE REFERE O PARÁGRAFO ANTERIOR SERÃO, PORÉM, CONSIDERADOS NA APURAÇÃO DO SALDO PORVENTURA DEVIDO E, SENDO O CASO, NA IMPOSIÇÃO DE PENALIDADE, OU SUA GRADUAÇÃO”. DESSA FORMA, SE O SUJEITO PASSIVO DEVIA 1.000 E PAGOU 800, DEVE A AUTORIDADE ADMINISTRATIVA RECUSAR A HOMOLOGAÇÃO E LANÇAR DE OFÍCIO PARA DETERMINAR O MONTANTE CORRETO DO TRIBUTO (1.000); PORÉM, SÓ LHE CABE EXIGIR A DIFERENÇA, QUE DEVE, TAMBÉM, SER CONSIDERADA PARA EFEITO DE IMPOSIÇÃO OU GRADUAÇÃO DE PENALIDADES. (DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, 15ª ED. PÁG. 367)”.

PORTANTO, REGISTRADO O DEVER DE SUBMISSÃO DO CC/MG À DISCIPLINA LEGAL, NÃO SE PODE OLVIDAR QUE O DISPOSTO NO ART. 150, §§ 1º A 3º DO CTN E NO ART. 195 DO RICMS/02 DETERMINA QUE SEJA CONSIDERADO O IMPOSTO PAGO NA OPERAÇÃO PRÓPRIA, QUANDO A IMPUGNANTE DELE SE DEBITOU NO MOMENTO DA SAÍDA DO PRODUTO.

ASSIM, DEVE-SE DEDUZIR O ICMS RECOLHIDO PELA IMPUGNANTE NA SISTEMÁTICA DO DÉBITO E CRÉDITO, ATINENTE AOS PRODUTOS EM RELAÇÃO AOS QUAIS EXIGE-SE O ICMS/ST, COM AS EXIGÊNCIAS DO ITEM 1 DO AI.

(...) (GRIFOS CONSTAM NO ORIGINAL)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por fim, com relação às decisões deste Conselho, citadas pela Recorrida (Acórdãos nºs 20.556/11/1ª e 19620/10/1ª), elas não se assemelham ao caso em apreço, posto que se referem a ressarcimento de ICMS/ST em relação a fatos geradores presumidos que não ocorreram neste Estado, em que houve cumprimento pelos Requerentes dos requisitos previstos na legislação para tal mister. Confira-se:

### **ACÓRDÃO: 20.566/11/1ª**

#### EMENTA

RESTITUIÇÃO – ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – MODALIDADE RESSARCIMENTO. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DO ICMS RECOLHIDO A TÍTULO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NA MODALIDADE RESSARCIMENTO, PARA FATOS GERADORES PRESUMIDOS NÃO OCORRIDOS EM MINAS GERAIS. RESTITUIÇÃO DEFERIDA NOS TERMOS DO ART. 330 DO ANEXO IX, PARTE 1 DO RICMS/02, VIGENTE À ÉPOCA DOS FATOS. IMPUGNAÇÃO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

### **ACÓRDÃO: 196201/0/1ª**

EM CUMPRIMENTO À DETERMINAÇÃO DA CÂMARA QUANTO AO ESCLARECIMENTO SOBRE O POSICIONAMENTO DOS PEDIDOS DE RESSARCIMENTO DO ICMS CITADOS EM SUA PEÇA DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA, A IMPUGNANTE ANEXOU AOS AUTOS OS DOCUMENTOS DE FLS. 582/605, BEM COMO EXPLICOU À FL. 578 QUE “OS PEDIDOS DE RESSARCIMENTO MENCIONADOS NA DENÚNCIA ESPONTÂNEA FORAM DEFERIDOS PELO FISCO, CONFORME COMPROVAM AS NOTAS FISCAIS EM ANEXO (DOC. 01), DEVIDAMENTE VISADAS E UTILIZADAS PARA CREDITAMENTO DOS RESPECTIVOS VALORES.”

EFETIVAMENTE, OS PEDIDOS DE RESSARCIMENTO DE ICMS/ST, MENCIONADOS AO FINAL DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA (FL. 537), REFERENTES ÀS MERCADORIAS ADQUIRIDAS PELA IMPUGNANTE, AS QUAIS FORAM OBJETO DE SAÍDA PARA FORA DO ESTADO NOS MESES DE MARÇO A JULHO/2005 (RETRATADOS PELOS DOCUMENTOS ANEXADOS ÀS FLS. 582/605), FORAM ACOLHIDOS PELO FISCO.

Estes fatos comprovam que o pedido da Recorrida materializado na denúncia espontânea era dotado de fundamento, na medida em que ela tinha direito aos ressarcimentos com os quais pretendia pagar o valor do ICMS/ST ora exigido.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, quanto ao Recurso nº 40.060137145-59 - Roca Brasil Ltda, em preliminar, à unanimidade, em considerar prejudicado o seu julgamento em razão da manifestação de desistência pelo Patrono da Recorrente na sessão de 30/01/15. Quanto ao Recurso nº 40.060137282-66 - 2ª Câmara de Julgamento, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros Fernando Luiz Saldanha (Revisor) e Maria de Lourdes Medeiros, que lhes davam provimento parcial, nos termos do voto vencido de fls. 1.734/1.745. Pela Roca Brasil Ltda, sustentou oralmente o Dr. Rogério Andrade Miranda e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos

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

signatários e dos Conselheiros vencidos, os Conselheiros, Carlos Alberto Moreira Alves, José Luiz Drumond e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

**Sala das Sessões, 06 de fevereiro de 2015.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente**

**Antônio César Ribeiro  
Relator**

GR/D

CC/MIG