

Acórdão: 23.209/19/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000713427-27  
Impugnação: 40.010143958-86  
Impugnante: Alcatel-Lucent Brasil S.A  
IE: 002872297.00-53  
Proc. S. Passivo: Fernando Grasseschi Machado Mourão/Outro(s)  
Origem: PF/Extrema - Pouso Alegre

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA.** Constatada a falta de retenção e recolhimento do ICMS devido a título de substituição tributária relativa ao diferencial de alíquota nas remessas interestaduais de mercadorias destinadas a uso e consumo/ativo imobilizado de estabelecimentos mineiros. Infração caracterizada nos termos dos arts. 12 e § 2º e 13 e 15 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da citada lei.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA.** Constatada a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido a título de substituição tributária relativa ao diferencial de alíquota nas remessas interestaduais de mercadorias destinadas a uso e consumo/ativo imobilizado de estabelecimentos mineiros. Infração caracterizada nos termos do art. 12, caput c/c § 2º e arts. 13 e 15, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II, § 2º da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da citada lei.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração versa sobre a acusação fiscal de que a Autuada, sediada no estado de São Paulo, contribuinte substituto tributário por força do Protocolo ICMS nº 31/09, firmado entre os estados de Minas Gerais e o de São Paulo, deixou de reter e de recolher ou reteve e recolheu a menor o ICMS devido por substituição tributária, resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre as alíquotas interna e a interestadual, em relação às remessas de mercadorias a estabelecimentos mineiros destinadas a uso e consumo/ativo imobilizado destes, no período de 01/01/16 a 31/12/16.

Foram exigidos o ICMS/ST e a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No tocante à falta de retenção e de recolhimento do ICMS/ST, exigiu-se, ainda, a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75.

Em relação à retenção e o recolhimento a menor do ICMS/ST, exigiu-se a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da citada lei.

As penalidades isoladas foram majoradas em razão da constatação de reincidência, nos termos do disposto no art. 53, §§ 6º e 7º, da citada lei, conforme redação vigente no período autuado.

Instruem-se os autos, além do Auto de Infração - AI e Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 02/08), os seguintes anexos: Anexo I: Demonstrativo do crédito tributário - Notas Explicativas (fls. 09/15); Anexo II: Relatório anexo ao Auto de Infração (fls. 16/17); Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF e respectivo AR (fls. 18/19); Demonstrativo do Crédito Tributário ICMS/ST Diferencial de Alíquotas - Resumo – Planilha CT VII, c e XXXVII (fls. 20/21); Resposta da empresa autuada ao solicitado a ela por meio do AIAF e anexos (fls. 22/27); mídia eletrônica contendo o relatório fiscal e os demonstrativos de apuração (fls. 28).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 30/48.

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, nos termos do Auto de Rerratificação de Lançamento de fls. 332/337, excluindo as exigências relativas às notas fiscais que foram objeto de autuações fiscais anteriores.

Também, na oportunidade, foi excluída a majoração das multas isoladas, com fulcro no disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, tendo em vista que a Lei nº 22.549, de 01/07/17, revogou os §§ 6º e 7º, do art. 53 da Lei nº 6.763/75 que fundamentava referida exigência.

São colacionados aos autos, os seguintes documentos: Parecer Fiscal (fls. 329/331); Auto de Rerratificação de Lançamento (fls. 332/337); Notas Explicativas – Reformulação do Crédito Tributário (fls. 338/343); Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 344/345; Demonstrativo do Crédito Tributário ICMS/ST Diferencial de Alíquotas - Resumo – Planilha CT XXXVII (fls. 346) e mídia eletrônica de fls. 347 contendo o demonstrativo de apuração do crédito tributário remanescente e relatório de notas explicativas à reformulação do crédito tributário.

Regularmente cientificada sobre a retificação (fls. 348), a Autuada adita sua impugnação às fls. 350/369, reiterando os argumentos da impugnação inicial não acatados pela Fiscalização.

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 393/411, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG exara o Despacho Interlocutório de fls. 429/432.

A Impugnante manifesta-se às fls. 435/440 e 459/460.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 462/466.

A Assessoria do CC/MG determina diligência às fls. 468/471.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante adita sua impugnação, às fls. 473 e, na oportunidade, são colacionados aos autos os documentos de fls. 474/558 (*relação elaborada pela Claro S/A, da escrita fiscal, que contempla as operações realizadas com a Autuada, bem como os respectivos comprovantes de recolhimento de diferencial de alíquotas do ICMS*), os quais se referem ao complemento à intimação 136/18 (fls. 559 – intimação fiscal à Claro S/A).

A Fiscalização, acatando parcialmente as razões da Defesa, retifica o crédito tributário, nos termos do Termo de Rerratificação de Lançamento, de fls. 566/572, excluindo as exigências fiscais relativas às notas fiscais para às quais houve recolhimento do imposto pelo estabelecimento mineiro da Claro S/A (mesmo quando constatado o recolhimento parcial do imposto pelo contribuinte substituído, foi abatido este valor das exigências fiscais), conforme detalhado no referido termo.

Também foram excluídas as exigências fiscais referentes às notas fiscais destinadas ao Município Santa Luzia, a que se reporta o item 03 da diligência retro. Deixou consignado a Fiscalização que as remessas de mercadorias para não contribuintes do ICMS não fazem parte da autuação.

É colacionado às fls. 573/574 o Demonstrativo do Crédito Tributário com as exclusões pertinentes. Às fls. 575/576 consta planilhas contendo “Resumo do Crédito Tributário, ICMS/ST, Diferencial de Alíquotas Resumo – Planilha CT VII, c” e às fls. 577/583 consta Notas Explicativas da reformulação do crédito tributário.

A Impugnante adita a impugnação às fls. 587/606.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 626/632.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 635/665, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência parcial do lançamento.

---

### ***DECISÃO***

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

### **Da Preliminar**

#### **Da Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, sob a alegação de ausência de fundamentação e motivação para a lavratura do AI, por supostamente não ter sido realizado qualquer levantamento quanto ao efetivo recolhimento do ICMS/ST devido.

No entanto, razão não assiste à Defesa, pois o Auto de Infração contém todos os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações e encontram-se legalmente embasadas as infrações cometidas e as penalidades aplicadas, como se verá na fase meritória.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Todos os requisitos formais e materiais necessários para a atividade do lançamento, previstos no art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, foram observados.

O trabalho fiscal partiu da análise das notas fiscais emitidas para a Autuada e respectivos documentos comprobatórios dos recolhimentos do imposto devido a título de diferencial de alíquotas, apresentados pela Contribuinte, no período de 01/01/16 a 31/12/16, apurando-se a falta de recolhimento e o recolhimento a menor do imposto.

Observa-se que a apuração realizada pela Fiscalização nos presentes autos foi levada a efeito com a utilização de procedimento tecnicamente idôneo previsto no inciso I do art. 194 do RICMS/02:

Art. 194 - Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

I - análise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais e subsidiários;

(...)

No tocante à alegação da Impugnante de que a Fiscalização, diante da constatação de falta de recolhimento do imposto, deveria ter verificado o recolhimento ou não do imposto pelo destinatário, vale ressaltar a responsabilidade originária atribuída à Autuada pelo recolhimento do ICMS/ST exigido nos presentes autos, nos termos do Protocolo ICMS nº 31/09.

E a responsabilidade solidária atribuída ao destinatário mineiro (contribuinte substituído), nos termos do § 18 do art. 21 da Lei nº 6.763/75, não retira a condição da Autuada de responsável pelo pagamento do imposto ora exigido, uma vez que a responsabilidade solidária encontra previsão no art. 124 do CTN e não comporta benefício de ordem.

Assim, a Fiscalização poderia exigir o imposto de ambos os contribuintes (substituto e substituído) ou de um deles.

Nesse diapasão, correta a eleição da Impugnante para o polo passivo da obrigação tributária, embora incompleta, pois, poderiam estar no polo passivo da obrigação tributária os estabelecimentos mineiros destinatários das mercadorias (contribuintes substituídos), haja vista que a lei mineira (art. 22, § 18 da Lei nº 6.763/75) estabeleceu a responsabilidade solidária pelo pagamento do ICMS/ST para tais estabelecimentos.

Corroboram o entendimento ora externado acerca da responsabilidade solidária dos contribuintes substituto e substituído, várias decisões deste Conselho de Contribuintes e judiciais. Destaca-se a seguinte decisão do E. TJMG:

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS/ST - RECOLHIMENTO A MENOR - RESPONSABILIDADE DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO - EXECUTADO. MULTA DE REVALIDAÇÃO. JUROS SOBRE A MULTA. HONORÁRIOS.

**1- SENDO SOLIDÁRIA A OBRIGAÇÃO ENTRE O SUBSTITUTO E O SUBSTITUÍDO, NA HIPÓTESE DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, O SUBSTITUTO TEM LEGITIMIDADE PARA FIGURAR ISOLADAMENTE TANTO NO AUTO DE INFRAÇÃO, QUANTO NA EXECUÇÃO FISCAL.**

2- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, JÁ QUE TEM NATUREZA DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO TANTO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, QUANTO PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO EFETUAR O SEU PAGAMENTO ESPONTÂNEO.

3- UMA VEZ QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO CONSTITUI CRÉDITO TRIBUTÁRIO, TANTO QUANTO O TRIBUTO, SOBRE ELA INCIDEM OS ENCARGOS DE ATUALIZAÇÃO DA DÍVIDA, INCLUINDO OS JUROS DE MORA.

4- VERIFICANDO-SE QUE OS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS FORAM ADEQUADAMENTE FIXADOS NA SENTENÇA, DEVEM SER MANTIDOS.

(TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0024.08.084266-9/001, RELATOR(A): DES.(A) MAURÍCIO BARROS, 6ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 01/09/2009, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 06/11/2009

(...)

**ALEGA A PRIMEIRA APELANTE, INICIALMENTE, QUE NÃO É A ÚNICA RESPONSÁVEL PELO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO. RAZÃO NÃO LHE ASSISTE, PORQUANTO, CONFORME DISPÕE O ART. 124 DO CTN, POR ELA PRÓPRIA CITADO NO CORPO DAS RAZÕES RECURSAIS, A OBRIGAÇÃO É SOLIDÁRIA ENTRE O SUBSTITUTO E O SUBSTITUÍDO. SENDO ASSIM, O FATO DE HAVER UM CO-RESPONSÁVEL NÃO ISENTA SUA OBRIGAÇÃO, NEM LHE RETIRA A LEGITIMIDADE PARA A AUTUAÇÃO FISCAL, E CONSEQUENTEMENTE PARA A EXECUÇÃO RESPECTIVA.**

AS JURISPRUDÊNCIAS CITADAS PELA RECORRENTE SÃO TODAS NESSE SENTIDO, DE NÃO ISENTAR O CONTRIBUINTE DO PAGAMENTO DO TRIBUTO, EM RAZÃO DO NÃO RECOLHIMENTO PELO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO (A FONTE PAGADORA). (GRIFOS ACRESCIDOS).

Dessa forma, a Fiscalização, diante da constatação da falta de retenção e recolhimento do imposto devido pela Autuada por substituição tributária, corretamente emitiu o Auto de Infração - AI em análise, não havendo qualquer ofensa ao disposto no art. 142 do CTN, como tangenciado pela Defesa.

Registra-se que, em razão das alegações da Defesa e na busca da verdade material, foram determinadas diligências pela Assessoria do CC/MG, nos termos da previsão dos arts. 147, inciso I e 157, § 1º do RPTA, às quais culminaram com a reformulação do crédito tributário com acatamento parcial das alegações da Defesa de que houve recolhimento do imposto ora exigido pela destinatária Claro S/A.

Todos os ajustes efetuados no feito fiscal estão devidamente previstos na legislação tributária (art. 145, inciso I, do CTN).

Induidoso que a Impugnante compreendeu a acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pelas peças de defesas apresentadas que abordam os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação. Porquanto, a Impugnante compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, não se vislumbrando assim nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa, pelo que, rejeita-se a preliminar arguida.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a acusação fiscal é de que a Autuada, sediada no estado de São Paulo, contribuinte substituto tributário por força do Protocolo ICMS nº 31/09, firmado entre os estados de Minas Gerais e o de São Paulo, deixou de reter e de recolher ou reteve e recolheu a menor o ICMS devido por substituição tributária, resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre as alíquotas interna e a interestadual, em relação às remessas de mercadorias a estabelecimentos mineiros destinadas a uso e consumo/ativo imobilizado destes, no período de 01/01/16 a 31/12/16.

Exigências fiscais de ICMS/ST e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, §2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

No tocante à falta de retenção e de recolhimento do ICMS/ST, exigiu-se, ainda, a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75.

Em relação à retenção e o recolhimento a menor do ICMS/ST, exigiu-se a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da citada lei.

Destaca-se que a Fiscalização reformulou o crédito tributário em 02 (duas) oportunidades:

- reformulação do crédito tributário de fls. 332/347: exclusão das exigências fiscais relativas às notas fiscais que foram objeto de autuações fiscais anteriores. Também, na oportunidade, foi excluída a majoração das multas isoladas, com fulcro no disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, tendo em vista que a Lei nº 22.549, de 01/07/17, revogou os §§ 6º e 7º, do art. 53 da Lei nº 6.763/75 que fundamentava referida exigência;

- reformulação do crédito tributário de fls. 566/583: exclusão das exigências fiscais relativas a notas fiscais para às quais houve recolhimento do imposto pelo estabelecimento mineiro da Claro S/A e referentes às remessas para o Município de Santa Luzia (remessas para não-contribuintes, às quais não são objeto deste lançamento).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como se verifica das reformulações do crédito tributário retro, no tocante às discussões trazidas pela Impugnante, referentes à exigência de imposto constante em outro PTA, de imposto recolhido pela destinatária mineira Claro S/A (contribuinte substituído) e sobre a majoração da penalidade isolada pela constatação de reincidência, que tais pontos foram objeto de análise pela Fiscalização, culminando com a exclusão das exigências fiscais pertinentes do presente lançamento.

Frisa-se que a Fiscalização, após detida análise das informações trazidas aos autos, corretamente excluiu as exigências fiscais relativas às remessas destinadas à Claro S/A quando identificou para as notas fiscais autuadas a identificação do pagamento do imposto pela Claro S/A (contribuinte substituído), nos termos do disposto no art. 125, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN.

Após tomar ciência da segunda reformulação do crédito tributário, a Impugnante sustenta que não foram considerados todos os recolhimentos do imposto efetuados pela Claro S/A, sem, contudo, apontar que nos demonstrativos de apuração do imposto pela empresa mineira consta recolhimento efetuado para nota fiscal autuada cujas exigências remanescem nos presentes autos.

Ademais, como destacado pela Fiscalização, não restou provado, inequivocamente, o recolhimento integral do imposto exigido em relação às notas fiscais emitidas para Claro S/A (ora devido à nota fiscal não ser localizada nas planilhas apresentadas, ora por divergência nos cálculos). E, ainda, pela falta de correlação entre os valores complementares recolhidos pela Claro S/A e as notas fiscais a que se referem esses recolhimentos.

Remanescem, portanto, exigências fiscais relativas a notas fiscais destinadas à Claro S/A, em relação às quais a Fiscalização não localizou o recolhimento do imposto pela contribuinte mineira, e às empresas Algar Telecom S/A, Direta Transportes Ltda, OI Móvel S/A, Siemens Ltda, Telefônica Brasil Ltda e Telemar Norte S/A.

Pois bem, é oportuno salientar que o regime da substituição tributária possui norma de competência estatuída na Constituição da República, em seu art. 150, § 7º e na Lei Complementar nº 87/96, conforme art. 6º. Veja-se:

### Constituição da República

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

### Lei Complementar nº 87/96

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

A Autuada é contribuinte substituto tributário mineira em razão do disposto nos art. 22, inciso II, da Lei nº 6.763/75 c/c os arts. 1º, inciso III, alínea “a”, e 12, §2º, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e cláusula primeira do Protocolo ICMS nº 31/09 (*dispõe sobre a substituição tributária nas operações com produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos*), verbis:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

(...)

RICMS/02 - Anexo XV

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

(...)

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

a) mercadoria para uso, consumo ou ativo permanente;

(...)

Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações 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 grupo de mercadorias, são as identificadas nos seguintes capítulos da Parte 2 deste Anexo:

Efeitos de 1º/01/2016 a 31/01/2017

“§ 2º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao imposto devido na entrada, em operação interestadual iniciada em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, das mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas nos capítulos 1, 2, 5, 8 a 14, 16, 18 a 20, 22 a 27, no capítulo 3, com âmbito de aplicação 3.2, no capítulo 15, com âmbito de aplicação 15.1 e 15.2, no capítulo 17, com âmbito de aplicação 17.1 e 17.3, no capítulo 21, exceto as de âmbito de aplicação 21.4, e no capítulo 6, itens 7.0, 8 e 16.0, todos da Parte 2 deste Anexo, e destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário.”

Protocolo ICMS nº 31/09

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 subseqüentes.

Parágrafo único. O disposto no *caput* aplica-se também à diferença entre a alíquota interna e a interestadual sobre a base de cálculo da operação própria, incluídos, quando for o caso, os valores de frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, na hipótese de entrada decorrente de operação interestadual, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente. (Grifou-se).

Registra-se que o Decreto nº 46.931, de 30/12/15 promoveu diversas alterações no Anexo XV do RICMS/02 para adequá-lo ao disposto no Convênio ICMS

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

nº 92, de 20/08/15, que estabelece a sistemática de uniformização e identificação das mercadorias e bens passíveis de sujeição ao regime da substituição tributária, relativo às operações subsequentes.

A aplicação da substituição tributária, até 31 de dezembro de 2015, dependia do implemento de duas condições: a classificação do produto num dos códigos da NBM/SH descritos na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e seu enquadramento na respectiva descrição.

A partir de 1º de janeiro de 2016, período autuado, além dos requisitos acima, o contribuinte deverá observar a coluna “Âmbito de Aplicação” da citada Parte 2, não ocorrendo a substituição tributária quando essa coluna indicar “Inaplicabilidade”.

Nesse diapasão, destaca-se que às mercadorias objeto das exigências fiscais aplica-se a sistemática de recolhimento do imposto por substituição tributária (Capítulo 21 da Parte 2 do RICMS/02).

No caso de entrada de mercadorias no estabelecimento mineiro, destinada a uso e consumo ou ativo imobilizado e oriunda de outra unidade da Federação, necessário se faz o recolhimento do diferencial de alíquotas sobre essas operações, na forma do disposto no art. 6º, inciso II, da Lei nº 6.763/75 (art. 1º, inciso VII, do RICMS/02), o qual se fundamenta no art. 155, inciso II, §2º, inciso VII, da CF/88:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

II - na entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo imobilizado;

RICMS/02

Art. 1º O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incide sobre:

(...)

VII - a entrada, em estabelecimento de contribuinte, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente;

(...)

E a Autuada está obrigada ao recolhimento do referido imposto, como contribuinte substituto tributário, por força do Protocolo ICMS nº 31/09.

Conforme reconhecido pela Defesa, no tocante a retenção a menor do imposto, a Autuada não observou, desde o início da vigência, as regras contidas no art. 43, § 8º, inciso I, do RICMS/02 (vigente desde 01/01/16) que determina a forma de cálculo do diferencial de alíquotas, visando a sua adequação ao disposto no art. 13, §

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, art. 13, § 15, da Lei nº 6.763/75 (o montante do próprio imposto integra a sua base de cálculo):

Lei nº 6.763/75

Art. 12. As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

(...)

§ 1º Nas hipóteses dos itens 6, 10, 11 e 12 do § 1º do art. 5º, o regulamento estabelecerá como será calculado o imposto, devido a este Estado, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual.

RICMS/02

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 8º Para cálculo da parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, devida a este Estado, será observado o seguinte:

I - na hipótese do inciso VII do caput do art. 1º deste Regulamento:

a) para fins do disposto no art. 49 deste Regulamento:

a.1) do valor da operação será excluído o valor do imposto correspondente à operação interestadual;

a.2) ao valor obtido na forma da subalínea "a.1" será incluído o valor do imposto considerando a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria;

b) sobre o valor obtido na forma da subalínea "a.2" será aplicada a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria;

c) o imposto devido corresponderá à diferença positiva entre o valor obtido na forma da alínea "b" e o valor do imposto relativo à operação interestadual, assim considerado o valor resultante da aplicação da alíquota interestadual sobre valor da operação de que trata a subalínea "a.1" antes da exclusão do imposto;

Esta matéria já foi analisada por este Conselho de Contribuintes, conforme decisões a seguir reproduzidas, às quais corroboram o lançamento em epígrafe:

**ACÓRDÃO: 21.383/17/2ª RITO: ORDINÁRIO**

PTA/AI: 01.000574780-21

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

IMPUGNAÇÃO: 40.010141504-25

IMPUGNANTE: USINAS SIDERÚRGICAS DE MINAS GERAIS S/A.  
USIMINAS

IE: 313002022.01-20

PROC. S. PASSIVO: OTTO CARVALHO PESSOA DE  
MENDONÇA/OUTRO(S)

ORIGEM: DF/IPATINGA

EMENTA ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. CONSTATADO O RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO RESULTANTE DA APLICAÇÃO DO PERCENTUAL RELATIVO À DIFERENÇA ENTRE A ALÍQUOTA INTERNA E A INTERESTADUAL PELAS AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DESTINADAS A USO E CONSUMO/ATIVO IMOBILIZADO E ORIUNDAS DE OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO, NOS TERMOS DO ART. 6º, INCISO II, DA LEI Nº 6.763/75. INFRAÇÃO CARACTERIZADA TENDO EM VISTA QUE A AUTUADA NÃO OBSERVOU AS REGRAS CONTIDAS NO ART. 43, § 8º, I, DO RICMS/02, QUE DETERMINAM A FORMA DE CÁLCULO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS, CONFORME O DISPOSTO NO ART. 13, § 1º, INCISO I, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, ART. 13, § 15, DA LEI Nº 6.763/75 (O MONTANTE DO PRÓPRIO IMPOSTO INTEGRA A SUA BASE DE CÁLCULO) E, TAMBÉM, EM RELAÇÃO A ALGUMAS NOTAS FISCAIS, A AUTUADA, AINDA, APUROU O VALOR DE DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS MENOR QUE O RESULTANTE DA APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA CONSIGNADA NO REGISTRO C 197 DO SPED SOBRE A BASE DE CÁLCULO CORRESPONDENTE. EXIGÊNCIAS FISCAIS DE ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II, DA LEI Nº 6.763/75. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME

**ACÓRDÃO: 22.321/17/3ª RITO: SUMÁRIO**

PTA/AI: 01.000573697-96

IMPUGNAÇÃO: 40.010141507-51

IMPUGNANTE: UNIGAL LTDA IE: 313991377.00-50

PROC. S. PASSIVO: OTTO CARVALHO PESSOA DE  
MENDONÇA/OUTRO(S)

ORIGEM: DF/IPATINGA

EMENTA ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO - ATIVO PERMANENTE - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. CONSTATADA A FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO RESULTANTE DA APLICAÇÃO DO PERCENTUAL RELATIVO À DIFERENÇA ENTRE A ALÍQUOTA INTERNA E A INTERESTADUAL PELAS AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO USO, CONSUMO E BENS DO ATIVO PERMANENTE. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ART. 6º, INCISO II E ART. 12, § 1º DA LEI Nº 6.763/75 E ART. 43, § 8º INCISO I DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS FISCAIS DE ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO

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

CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75.  
LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Posto isso, considerando que a Impugnante deixou de recolher ou recolheu a menor o diferencial de alíquotas devido nas operações de remessas de mercadorias para destinatários sediados localizados em Minas Gerais, destinadas a uso e consumo/imobilizado, na forma determinada pela legislação tributária vigente no período autuado, legítimas são as exigências fiscais remanescentes de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, §2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e das Multas Isoladas previstas no art. 55, incisos VII, alínea “c” e XXXVII, da referida lei:

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;

(...)

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

(...)

VII- por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

(...)

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas “a” e “b” deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, a Multa de Revalidação refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa isolada foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)(GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade isolada prevista na mencionada lei.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste estado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Questiona também a Impugnante a incidência de juros de mora sobre a multa de revalidação.

Entretanto, ao contrário do alegado pela Impugnante, a exigência da multa de revalidação em questão, embora seja exigida somente com o lançamento de ofício, ela nasce com a exigência do imposto e deve ter a mesma data de vencimento deste, de forma que sobre ela devem incidir também os juros de mora, conforme determina o art. 226 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais. (Grifou-se)

Por sua vez, a cobrança dos juros de mora encontra-se disciplinada pela Resolução da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais nº 2.880 de 13/10/97, que determina que os créditos tributários, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, serão acrescidos de multa e juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil:

RESOLUÇÃO Nº 2.880, DE 13 DE OUTUBRO DE 1997

(MG de 14/10/97)

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

(...)

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI). (Grifou-se).

Observa-se que, somente em relação à multa isolada, há ressalva no tocante ao termo inicial para cobrança dos juros de mora, de acordo com o inciso II do art. 2º da citada Resolução.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, não carece de qualquer reparo a cobrança da multa de revalidação em questão e dos juros de mora sobre ela incidentes, inclusive assim já decidiu o E. TJMG:

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS/ST - RECOLHIMENTO A MENOR - RESPONSABILIDADE DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO - EXECUTADO. MULTA DE REVALIDAÇÃO. JUROS SOBRE A MULTA. HONORÁRIOS. 1- SENDO SOLIDÁRIA A OBRIGAÇÃO ENTRE O SUBSTITUTO E O SUBSTITUÍDO, NA HIPÓTESE DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, O SUBSTITUTO TEM LEGITIMIDADE PARA FIGURAR ISOLADAMENTE TANTO NO AUTO DE INFRAÇÃO, QUANTO NA EXECUÇÃO FISCAL.

2- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, JÁ QUE TEM NATUREZA DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO TANTO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, QUANTO PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO EFETUAR O SEU PAGAMENTO ESPONTÂNEO.

**3- UMA VEZ QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO CONSTITUI CRÉDITO TRIBUTÁRIO, TANTO QUANTO O TRIBUTO, SOBRE ELA INCIDEM OS ENCARGOS DE ATUALIZAÇÃO DA DÍVIDA, INCLUINDO OS JUROS DE MORA.**

4- VERIFICANDO-SE QUE OS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS FORAM ADEQUADAMENTE FIXADOS NA SENTENÇA, DEVEM SER MANTIDOS.

(TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0024.08.084266-9/001, RELATOR(A): DES.(A) MAURÍCIO BARROS, 6ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 01/09/2009, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 06/11/2009 (GRIFOS ACRESCIDOS).

A Autuada reclama, por ocasião da lavratura do Termo de Rerratificação – fls. 565/583, da não proporcionalidade entre a redução do imposto exigido e a redução da multa isolada aplicada, contudo o AI teve o valor do imposto exigido reduzido e respectiva multa de revalidação, conforme recolhimentos do imposto comprovados efetuados pela Claro S/A.

Contudo, a penalidade isolada, aplicada por descumprimento de obrigação acessória que continuou descumprida (ausência de destaque ou destaque a menor da base de cálculo do ICMS/ST em documento fiscal), corretamente não sofreu alteração.

Destaca-se que o montante de multa isolada exigida é inferior ao limite máximo de duas vezes o valor do imposto incidente (limite máximo das penalidades previstas no art. 55, da Lei nº 6.763/75, conforme novel §2º do referido artigo, redação dada pela Lei nº 22.549 de 30 de junho de 2017).



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, especialmente no tocante às multas cominadas que foram corretamente exigidas conforme determina a Lei nº 6.763/75, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força da limitação de sua competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador: I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da rerratificação de fls. 566/583, conforme o parecer da Assessoria do CC/MG. Vencidos, em parte, os Conselheiros Erick de Paula Carmo (Revisor) e Lilian Cláudia de Souza, que excluía ainda, a MR em dobro referente à acusação fiscal de recolhimento a menor de ICMS/ST; as exigências anteriores a 01/04/16, por violar o art. 150, inciso III, alínea "c" da CF, bem como o ajuste proporcional das multas correspondentes; além de ajustar os juros moratórios sobre a Multa de Revalidação, para incidir a partir de 01/05/17. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 19 de março de 2019.**

**Maria Vanessa Soares Nunes  
Relatora**

**Cindy Andrade Morais  
Presidente**

D

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	23.209/19/3 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000713427-27	
Impugnação:	40.010143958-86	
Impugnante:	Alcatel-Lucent Brasil S.A	
	IE: 002872297.00-53	
Proc. S. Passivo:	Fernando Grasseschi Machado Mourão/Outro(s)	
Origem:	P.F/Extrema - Pouso Alegre	

Voto proferido pelo Conselheiro Erick de Paula Carmo, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

Primeiramente, no que concerne às acusações fiscais da presente autuação, como foi asseverado no voto vencedor, o Decreto Estadual nº 46.931 de 30 de dezembro de 2015, promoveu diversas alterações no Anexo XV do RICMS/02 para adequá-lo ao Convênio ICMS nº 92/15.

Além disso, o Decreto Estadual nº 46.930, de 30 de dezembro de 2015, também promoveu a alteração na redação textual do art. 43, § 8º, inciso I, do RICMS/02 (com início de vigência a partir do dia 01/01/16), o qual traz a exigência da sistemática de recolhimento do ICMS “por dentro”, na base de cálculo do imposto exigido neste Auto de Infração.

Como se pode perceber, o Contribuinte teve de um a dois dias para se adequar à nova sistemática de cobrança do ICMS, principalmente no que diz respeito à nova forma de apuração do diferencial de alíquotas devido nas operações interestaduais, uma vez que na virada do ano já teria sido surpreendido com nova legislação tributária, que implicava numa readequação de todas as suas obrigações acessórias para recolhimento do imposto na quantia e na nova forma exigida pela Fiscalização.

Apesar de ter sido observado o princípio da anterioridade tributária, o art. 13 do Decreto Estadual nº 46.930/15 e o art. 19, inciso III, do Decreto Estadual nº 46.931/15 determinaram o início de vigência dos efeitos jurídicos das normas tributárias por eles alteradas, a partir do dia 01/01/16, ou seja, sem a observância do princípio da anterioridade nonagesimal tributária, estatuída no art. 150, inciso III, alínea “c”, da CF/88.

O referido art. 150, inciso III, alínea “c”, da CF/88 goza do *status* de cláusula pétrea constitucional, consoante jurisprudência pacífica do STF, que identifica todas as normas tributárias principiológicas do *rol* do art. 150 da CF/88, com os direitos fundamentais do cidadão-contribuinte, porquanto seriam verdadeiras limitações ao poder de tributar do estado.

O próprio § 1º do art. 5º da CF/88 estatui que “as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata”, enquanto o § 2º do art. 5º da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CF/88 deixa claro que o referido *rol* não é exaustivo, abarcando, pois, os demais princípios constitucionais nela previstos, em outros títulos e capítulos do texto constitucional, além daqueles celebrados em tratados internacionais de que o Brasil seja parte.

Há de se ressaltar que o ICMS estadual não foi excepcionado da aplicação do princípio da noventena, no § 1º do art. 150 da CF/88, logo, o art. 150, inciso III, alínea “c”, da CF/88 é norma constitucional tributária vigente, à qual não se pode negar aplicação, por força do art. 182 da Lei Estadual nº 6.763/75 e do art. 110 do RPTA mineiro. Apesar disso, as normas tributárias regulamentares, que foram alteradas pelo Decreto Estadual nº 46.930/15 e pelo Decreto Estadual nº 46.931/15, trazem preceito normativo contraditório à aplicação do princípio da noventena.

Nada obstante, ante o presente conflito aparente de normas tributárias, há de se preferir a aplicação do critério hierárquico para a resolução da contradição das normas tributárias, potencialmente aplicáveis ao caso concreto, o qual determina que a norma superior revoga a norma inferior, que tenha conteúdo contrário a ela.

É ainda necessário esclarecer que se o Fiscal optar por aplicar o art. 13 do Decreto Estadual nº 46.930/15 e o art. 19, inciso III, do Decreto Estadual nº 46.931/15, necessariamente estará negando vigência ao art. 150, inciso III, alínea “c”, da CF/88; enquanto, se optar por aplicar o art. 150, inciso III, alínea “e”, da CF/88, necessariamente estará negando vigência ao art. 13 do Decreto Estadual nº 46.930/15 e ao art. 19, inciso III, do Decreto Estadual nº 46.931/15. Nesse impasse, cabe ao operador do direito se valer dos critérios objetivos de solução dos conflitos aparentes de normas jurídicas.

Com fulcro no art. 150, inciso III, alínea “c”, da CF/88, portanto, as novas normas tributárias regulamentares que instituem ou aumentam a cobrança do ICMS, *in casu*, somente entrariam em vigor após o transcurso de 90 (noventa) dias, contados das suas respectivas datas de publicação, isto é, somente a partir do dia 01/04/16.

Desta feita, as exigências fiscais do presente Auto de Infração, anteriores ao dia 01/04/16, são indevidas, porque o Decreto Estadual nº 46.930/15 e o Decreto Estadual nº 46.931/15 ainda não tinham entrado em vigor, apesar de trazerem normas contraditórias em seu bojo que dispunham sobre o início de sua eficácia, a partir do dia 01/01/16.

No tocante à majoração da multa de revalidação para 100% (cem por cento) do valor do ICMS/ST devido, sua capitulação legal se encontra no § 2º, inciso I, do art. 56 da Lei nº 6.763/75, cuja redação está transcrita abaixo, com a finalidade de se evidenciar os argumentos desfavoráveis à sua aplicação *in casu*, *in litteris*:

Lei nº 6.763/75

art. 56

(...)

§ 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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...) (grifou-se)

Segundo o que se pode inferir da redação textual do preceito normativo, o legislador ordinário utilizou a seguinte expressão “**por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido**”. Logo, em uma interpretação gramatical restritiva, isso significa que a condição tipificada da causa de majoração da multa tributária, como ilícito tributário, é apenas de que haja a não-retenção ou a falta de pagamento do ICMS/ST pelo contribuinte substituto ou pelo responsável tributário.

Ainda que seja razoável a interpretação dada pelo Fisco mineiro à hipótese prevista no § 2º, inciso I do art. 56 da Lei nº 6.763/75, no sentido de se compreender a inclusão da hipótese de pagamento parcial do ICMS/ST como causa de majoração da multa de revalidação sob análise, é inquestionável que configura interpretação ampliativa da causa de majoração da penalidade fiscal, visto que, ante o enfoque da Fiscalização Fazendária, a lei diz menos do que deveria dizer, quando ao se contemplar a expressão “falta de pagamento do imposto retido”, queria significar “falta de pagamento **integral** do imposto retido”.

Sem embargo, como a conduta do contribuinte ou responsável tributário *in casu* foi a de recolher ou reter o ICMS/ST em valor inferior ao que se exige no Auto de Infração, devido à utilização de base de cálculo incorreta, isto é, sem o recolhimento do ICMS/ST “por dentro”, na forma estatuída no art. 43, § 8º, inciso I do RICMS/02, com a redação textual, que foi alterada pelo Decreto Estadual nº 46.930 de 30/12/15 (previsão de vigência, a partir do dia 01/01/16).

Em preito ao princípio da segurança jurídica e do princípio da tipicidade cerrada, toda a interpretação sobre o amoldamento da conduta do contribuinte à hipótese prevista no preceito normativo da penalidade fiscal deve ser restritiva, sob pena de se ampliar a subjetividade de análise do operador do direito, quando se impõe sanção tributária ao contribuinte.

Acaso se permitisse a utilização demasiada de conceitos indeterminados pelo criador da norma, que facultassem uma generalização das hipóteses de ilícito tributário, ou ainda se permitisse a interpretação extensiva pela incidência de hipóteses assemelhadas, porém não coincidentes com a letra da lei, pelo operador da norma, o resultado seria o mesmo, qual seja a insegurança jurídica ao contribuinte, que poderia ou não ser penalizado pela legislação tributária ao alvitre das oscilações de entendimentos dos julgadores ao longo do tempo.

Por um lado, se é certo que o art. 136 do CTN prevê que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente, ou seja, que haja a consideração puramente objetiva (teoria da responsabilidade objetiva) do ilícito tributário, à semelhança o mesmo tipo de tratamento deveria ser dado pelo operador do direito à descrição objetiva das condutas deflagradoras de multas pecuniárias punitivas ou indenizatórias, no bojo dos tipos regulados pelo Direito Tributário Penal. Este tipo de aceção das infrações tributárias privilegia o princípio implícito da tipicidade cerrada das formas, como limitação ao poder de tributar do estado.

Em um cotejo comparativo, quando o legislador quis regular explicitamente a hipótese de pagamento a menor do imposto, além daquela referente à falta de pagamento, fez enumeração de todas essas hipóteses na redação textual do dispositivo legal, sem economizar palavras, conforme se pode perceber do próprio inciso I do art. 56 da Lei nº 6.763/75, *in litteris*:

Lei nº 6.763/75

art.56

(...)

I - havendo espontaneidade no recolhimento do principal e dos acessórios antes da inscrição em dívida ativa, nos casos de falta de pagamento, pagamento a menor ou intempestivo do imposto, observado o disposto no § 1º deste artigo, a multa de mora será de:

(...)

Ainda que no proêmio do art. 56 da Lei nº 6.763/75 não exista a previsão de pagamento parcial ou integral do ICMS/ST, *data venia* aos entendimentos em contrário, a regra de capitulação da penalidade fiscal da multa de revalidação é a previsão de que incida no percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto cobrado no Auto de Infração. Logo, se existe uma hipótese de majoração desta multa de revalidação ao elevado patamar de 100% (cem por cento) sobre o valor do imposto incidente na operação ou prestação, o mínimo que se exige é a observância de seu preceito normativo autorizador do aumento do imposto. E esse preceito normativo pode sim, restringir sua aplicação, unicamente, à hipótese de falta de pagamento integral ou de retenção integral do ICMS/ST.

Caso contrário, *concessa venia*, arrisca-se uma vulgarização na utilização da causa de majoração da multa de revalidação, a ponto de constituir a regra principal de cobrança, enquanto a hipótese exceptiva, paulatinamente, passaria a ser a incidência do percentual de 50% (cinquenta por cento) do *caput* do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Explica-se melhor. A hipótese do *caput* do art. 56 da Lei nº 6.763/75 é a de admoestar o contribuinte inadimplente a recolher, voluntariamente, para o erário mineiro, o imposto devido a cada competência fiscal, dentro do prazo de vencimento da obrigação tributária. Destarte, nesta hipótese, pouco importaria se houvesse o recolhimento parcial ou integral do ICMS, porque, de todo modo, implicaria na necessidade de se acionar a máquina burocrática estatal, dentro dos parâmetros legais, para exigir o que é devido ao estado de Minas Gerais.

Lado outro, na hipótese do § 2º, inciso I, do art. 56 da Lei nº 6.763/75, a não-retenção ou falta de pagamento do ICMS/ST implica na ausência de escrituração contábil-fiscal pelo estabelecimento alienante da mercadoria, que deu entrada no estabelecimento adquirente e, também, na falta de preenchimento adequado do documento fiscal que acoberta essa operação mercantil. Assim sendo, a retenção ou falta de pagamento do ICMS/ST dificulta, em demasia, o trabalho da Fiscalização Fazendária Estadual, consistindo, pois, em conduta infratora mais gravosa àquela prevista no *caput* do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Nada obstante, já a conduta do contribuinte de reter a menor o valor do ICMS/ST ou de realizar pagamento em montante inferior ao declarado ao Fisco mineiro, não é tão grave quanto à conduta descrita anteriormente, desde que se anteveja o caráter pedagógico à multa de revalidação, visto que na hipótese do inciso I do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, o contribuinte teria envidado esforços para cumprir suas obrigações acessórias e, ainda que irregulares sob a ótica fiscal, denunciam a existência da operação mercantil, com informações a ela referentes, o que não causa tamanha dificuldade no trabalho de Fiscalização Fazendária.

Por um lado, o regime de substituição tributária facilita o trabalho de arrecadação fiscal quando permite a concentração de todo o trabalho dos agentes fiscais em uma única etapa de circulação econômica do bem, resultando em um índice menor de evasão fiscal dos contribuintes, naqueles segmentos econômicos em que haja uma predominância de certos fabricantes (substitutos) e uma pulverização dos comerciantes (substituídos) dentro do estado de Minas Gerais, como, por exemplo, no ramo de cigarros, veículos, bebidas, etc.

Sem embargo, no outro lado da moeda existe uma concentração das obrigações acessórias do contribuinte substituído do ICMS/ST para o contribuinte substituto, além da dificuldade de se precisar com exatidão a base de cálculo de uma obrigação tributária futura, o que engendra sérias divergências de interpretação na legislação tributária vigente entre o contribuinte substituto e o estado arrecadador do imposto devido.

Por consequência lógica, no regime de substituição tributária, a conduta infratora de não reter o imposto sempre será mais gravosa e, até mesmo por se calcar em uma operação futura, dependerá de cálculos mais complexos para se apurar o *quantum* devido do ICMS/ST quando haja a omissão na declaração de informações pelo contribuinte substituto, como, v.g., o cálculo reverso para a apuração de omissão de receita de ICMS/ST, o que significa, necessariamente, mais horas de trabalho do agente fiscal. Pior ainda seria, sob este enfoque, a cobrança de ICMS/ST incidente sobre as operações interestaduais quando não ocorra a declaração de informações ao estado destinatário da mercadoria.

Salvo melhor juízo, é essa a razão pela qual se pode considerar como imprecisão técnica a interpretação ampliativa da hipótese de “*não-retenção ou falta de pagamento do imposto devido*”, para se abarcar a conduta de retenção ou pagamento parcial do imposto devido pelo contribuinte substituto ou pelo responsável tributário.

Noutro ponto, ainda existe a divergência quanto à data de incidência dos juros moratórios cobrados no Auto de Infração referentes, exclusivamente, à multa de revalidação, visto que aqueles juros de mora que incidem sobre a multa isolada estão corretos, logo, os fundamentos, doravante ventilados, se cingirão apenas a aludida controvérsia.

*Data venia* aos entendimentos em contrário, entendo que tanto o art. 2º da Resolução SEF/MG nº 2.880/97, quanto o art. 127 e o art. 226 da Lei nº 6.763/75, determinam que para a multa de revalidação os juros de mora incidem a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito, logo, se o inciso II do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

art. 56 da Lei nº 6.763/75 determina que essa multa surja com o início da ação fiscal, então, o lançamento constitutivo dessa penalidade fiscal se opera com a lavratura do Auto de Infração, enquanto o seu vencimento se consumaria apenas no início do mês subsequente.

O lançamento fiscal somente declara a preexistência do fato gerador do ICMS, o que corresponde ao tributo cobrado no Auto de Infração, ou seja, limita-se ao débito tributário, enquanto o lançamento também constitui as penalidades fiscais cobradas no Auto de Infração, o que significa dizer que para elas tem efeito prospectivo, pois, compõem o crédito tributário mais abrangente, que inclui o débito já mencionado e as penalidades fiscais cobradas no Auto de Infração.

Neste diapasão, se para a constituição das multas fiscais no lançamento os efeitos são *ex nunc* significa dizer que seus efeitos surgem somente com a lavratura do Auto de Infração.

Destarte, entendo que a multa de revalidação não é parte integrante do imposto cobrado, sendo dele indissociável, até mesmo porque o conceito de tributo estampado no art. 3º do CTN é claro ao excluir explicitamente as sanções de ato ilícito.

Isto posto, julgo parcialmente procedente o lançamento fiscal para se excluir a majoração da multa de revalidação em dobro, referente à acusação fiscal de recolhimento a menor do imposto; para se excluir todas as exigências fiscais anteriores 01/04/16, devido à violação do art. 150, inciso III, alínea “c”, da CF/88, com os consequentes ajustes nas multas fiscais cobradas e, também, para ajustar a incidência dos juros moratórios sobre a multa de revalidação cobrada no Auto de Infração a partir do dia 01/05/17.

**Sala das Sessões, 19 de março de 2019.**

**Erick de Paula Carmo**  
**Conselheiro**