

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.456/19/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001228564-80  
Impugnação: 40.010148216-64  
Impugnante: Amorim Logística Ltda  
IE: 002343248.00-91  
Proc. S. Passivo: Jesiel Menezes da Silva/Outro(s)  
Origem: DF/Teófilo Otoni

### **EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO E/OU RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - INTERNA - PRODUTOS ALIMENTÍCIOS.** Constatada a entrada de mercadorias sujeitas à substituição tributária interna, relacionadas no item 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, adquirida de contribuinte estabelecido em outra unidade da Federação, com comprovante do recolhimento do ICMS/ST a menor ou sem qualquer comprovante do recolhimento do ICMS/ST devido na entrada em território mineiro, nos termos dos arts. 14, 15 e 46, inciso II da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. **Infração caracterizada. Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.**  
**Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de que a Autuada, no período de fevereiro de 2016 a abril de 2018, deixou de recolher e/ou recolheu a menor o ICMS devido por substituição tributária nas operações de entradas de mercadorias constantes do item 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, adquiridas em outra unidade da Federação, para as quais há previsão de substituição tributária interna e mediante protocolo assinado entre os estados.

Exige-se ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 33/34, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 50/52.

A 3ª Câmara de Julgamento exara o Despacho Interlocutório de fls. 56, para que a Impugnante, no prazo de 30 (trinta) dias, contado do recebimento da intimação, traga aos autos: 1) documentos que vinculem a GNRE de fls. 43, em nome de Esteio Superatacado Ltda, com a Nota Fiscal nº 314.473, emitida pela Cargil Agrícola S/A em 28/11/16, com o comprovante de pagamento bancário de fls. 42, em nome de Energia Administração de Transportes Ltda (Pedidos de compra, CTCR, contratos, comprovantes de transferência bancária, dentre outros); 2) declaração da Bunge

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Alimentos S/A, acompanhada de demonstrativo, indicando recolhimentos complementares relativos aos documentos fiscais por ela emitidos e ora relacionados neste levantamento fiscal; e 3) relação das NFs de entrada, objeto da autuação, emitidas pelos dois fornecedores do Estado de GO, Dez Alimentos Ltda. e Angelo Auricchio Companhia Ltda., com os respectivos valores. Em seguida, vista à Fiscalização.

A Autuada comparece aos autos às fls. 60/61.

A Fiscalização manifesta-se a respeito às fls. 64/67.

---

### **DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação de que a Autuada, no período de fevereiro de 2016 a abril de 2018, deixou de recolher e/ou recolheu a menor o ICMS devido por substituição tributária nas operações de entradas de mercadorias constantes do item 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, adquiridas em outra unidade da Federação, para as quais há previsão de substituição tributária interna e mediante protocolo assinado entre os estados.

As mercadorias são as constantes do item 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, conforme redação vigente à época do fato gerador e estão relacionadas no Anexo I (CD) do Auto de Infração, com as respectivas planilhas de cálculo do ICMS/ST devido e cópias dos Documentos Auxiliares de Notas Fiscais Eletrônica – DANFES objeto da autuação.

Constam também dos autos, cópias físicas dos DANFES, por amostragem.

Analisando todo o conjunto probatório e argumentos trazidos aos autos, verifica-se que não há ofensa alguma à legislação tributária, na cobrança de ICMS/ST nas operações que destinem mercadorias sujeitas a tal imposto ao ramo atacadista e varejista de produtos alimentícios, como é o caso da Autuada.

Conforme disposto na legislação que rege a cobrança do ICMS por substituição tributária no estado, a responsabilidade pelo recolhimento do tributo é atribuída ao remetente, industrial ou não-industrial, localizado em unidade da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para as operações com produtos alimentícios relacionados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, na forma dos arts. 12 e 13 da Parte 1 do mesmo dispositivo, como segue:

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 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.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 13. A responsabilidade prevista no artigo anterior aplica-se também ao remetente não-industrial situado em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, que realizar operação interestadual para destinatário situado neste Estado, ainda que o imposto tenha sido retido anteriormente para outra unidade da Federação.

Na mesma linha, os arts. 14 e 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, atribuem ao contribuinte mineiro a responsabilidade pelo recolhimento do tributo, relativo às operações com produtos alimentícios relacionados na Parte 2 do mesmo anexo, *quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente, ou, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto, como segue:*

Art. 14. O contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária 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.

(...)

Art. 15. O estabelecimento destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária 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.

§ 1º - A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao destinatário de mercadoria desacompanhada do comprovante de recolhimento, na hipótese em que o imposto deveria ter sido recolhido por ocasião da saída da mercadoria.

As mercadorias objeto da autuação encontram-se listadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (Capítulo 17), com vigência a partir 01/01/16:

Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02

17. PRODUTOS ALIMENTÍCIOS
Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária: 17.1 Interno e nas seguintes unidades da Federação: Alagoas (Protocolo ICMS 188/09), Amapá (Protocolo ICMS 188/09), Distrito Federal (Protocolo ICMS 30/13), Mato Grosso (Protocolo ICMS 188/09), Paraná (Protocolo ICMS 188/09), Rio de Janeiro (Protocolo ICMS 188/09), Rio Grande do Sul (Protocolo ICMS 188/09), Santa Catarina (Protocolo ICMS 188/09) e São Paulo (Protocolo ICMS 28/09). * Relativamente aos açúcares que não sejam de cana, o âmbito de aplicação é 17.3 (interno)

Portanto, de conformidade com as provas dos autos, competiria à destinatária mineira promover o recolhimento do ICMS por substituição tributária nas aquisições das mercadorias dos documentos fiscais relacionados pela Fiscalização na mídia eletrônica de fls. 27.

A legislação posta demonstra a responsabilidade do destinatário de mercadoria sujeita ao referido imposto, no momento da entrada da mercadoria no estado, ante a previsão dos arts. 14 e 15 do Anexo XV do RICMS/02, independentemente das suas operações futuras, ainda que destinadas à revenda a consumidor final.

A Impugnante alega na sua peça exordial, que a Fiscalização:

- a) não teria abatido no mês de novembro de 2016 do levantamento, “Resumo Mensal do ICMS/ST”, item 6.1, a GNRE relativa à NF-e nº 314.473, da empresa Cargil Agrícola S/A;
- b) desconsiderou que a maioria dos documentos autuados foram emitidos pela empresa Bungue Alimentos S/A e sendo esta inscrita em Minas Gerais como responsável tributária, teria recolhido o tributo na apuração mensal.

Salienta-se que a 3ª Câmara de Julgamento deste Conselho exarou o despacho interlocutório transcrito no relatório desse acórdão, tendo em vista a busca da verdade material dos fatos, porém a Autuada não apresentou nenhuma informação nova capaz de comprovar suas alegações e desconstituir o Auto de Infração.

Portanto, resta clara a infração cometida pela Impugnante, estando corretas as exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação prevista no 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;

Imperioso ainda observar, que de acordo com o disposto no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75, a multa de revalidação deve ser aplicada nos casos previstos no art. 53 do mesmo diploma legal, ou seja, deve ter como base o valor do imposto não recolhido, no todo ou em **parte** e, conforme disposto no inciso V c/c o § 1º do mesmo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dispositivo, a multa isolada especificada será sempre cumulativa com aquela, quando resultarem do descumprimento de obrigações, principal e acessória. Veja-se:

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

III- o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

(...)

V - o valor do imposto a ser informado em documento fiscal por exigência da legislação.

§ 1º As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

(grifou-se)

Assim, a Multa de Revalidação prevista no § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, específica para os casos envolvendo substituição tributária, aplica-se tanto aos fatos em que não houver retenção do ICMS/ST, como também naqueles em que a retenção for efetuada em valor inferior ao efetivamente devido.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencida, em parte, a Conselheira Mariel Orsi Gameiro (Relatora), que o julgava parcialmente procedente para excluir a majoração da multa de revalidação referente aos meses de junho/16 e junho/18. Designado relator o Conselheiro Eduardo de Souza Assis (Revisor). Participaram do julgamento, além do signatário e da Conselheira vencida, as Conselheiras Alexandra Codo Ferreira de Azevedo e Cindy Andrade Morais.

**Sala das Sessões, 17 de dezembro de 2019.**

**Eduardo de Souza Assis  
Presidente / Relator designado**

GJ/D

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

---

Acórdão:	23.456/19/3ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.001228564-80	
Impugnação:	40.010148216-64	
Impugnante:	Amorim Logística Ltda	
	IE: 002343248.00-91	
Proc. S. Passivo:	Jesiel Menezes da Silva/Outro(s)	
Origem:	DF/Teófilo Otoni	

---

Voto proferido pela Conselheira Mariel Orsi Gameiro, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

O ponto a ser tratado diz respeito à Multa de Revalidação aplicada ao caso.

O caso em comento exigiu do contribuinte ICMS/ST sobre as entradas desacobertadas, Multa de Revalidação em dobro, prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

O Fisco aplica a multa e subsume o fato à norma, de modo a se utilizar dos dois incisos, conforme abaixo:

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

§ 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;

Vê-se, de forma clara, que a autuação dispõe sobre o recolhimento ou retenção a menor do ICMS/ST nas operações realizadas pelos contribuintes a título de remessas de mercadorias destinadas a contribuinte mineiro, em razão da composição da base de cálculo a menor.

E, nesse sentido, não há que se falar em majorar a penalidade ao contribuinte pela não retenção ou falta de pagamento do imposto.

A legislação mineira diferencia as diversas infrações cometidas pelo contribuinte que incidem na falta do tributo, o que restringe a aplicabilidade da penalidade majorada em comento apenas ao fato em que estritamente ocorrer a falta de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pagamento ou a não retenção, diferentemente do recolhimento ou retenção parcial do ICMS.

Não só, é necessária a observância ao princípio da legalidade, basilar à interpretação e aplicabilidade do sistema tributário brasileiro.

O princípio da legalidade é uma das bases do Estado Democrático de Direito, que delimita ao estado e a seus cidadãos as regras que devem regular a sociedade e o próprio estado, especialmente no que tange ao direito de tributar.

Conforme elucida Hugo de Brito Machado, “*no Brasil, como, em geral, nos países que consagram a divisão dos Poderes do Estado, o princípio da legalidade constitui o mais importante limite aos governantes na atividade de tributação*”.

É previsto expressamente no art. 150, inciso I da Constituição Federal:

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

(...)

O princípio delimita que nenhum tributo poderá ser criado ou majorado sem lei em sentido estrito que o estabeleça.

Nesse contexto, válida também a observância ao art. 97, inciso V, do Código Tributário Nacional:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

(...)

A legalidade tributária é, portanto, requisito para a tipificação dos ilícitos e das respectivas sanções nos atos de aplicação de sanções, como atividade plenamente vinculada que deve obedecer às leis e os atos normativos infralegais vigentes.

A aplicação de sanções tributárias não tem qualquer fundamento inquisitório ou de cunho destrutivo ou confiscatório, ao tempo que está sujeita a limitações de natureza qualitativa e quantitativa, como leciona Sacha Calmon Navarro Coelho.

Garante-se, dessa forma, a segurança jurídica devida ao contribuinte e ao Estado.

Tal segurança é uma das principais características de um Estado Democrático de Direito, o qual deve afiançar aos cidadãos garantias que suas relações, inclusive com o próprio estado, devem ser estáveis, a fim de ser capaz de gerar e proteger a condição de espírito de tranquilidade e concórdia, conforme ensinamentos de Miguel Reale:

“(…) sentimento de segurança, ou seja, entre o estado de espírito dos indivíduos e dos grupos na intenção de usufruir de um plexo de garantias, e este complexo como tal, como conjunto de providências instrumentais capazes de fazer gerar e proteger aquele estado de espírito de tranquilidade e concórdia”

Portanto, se não há no caso subsunção do fato à norma, dada a estrita aplicabilidade do princípio constitucional da legalidade tributária, não há que se falar, no respectivo processo, em majoração da Multa de Revalidação, embasada pelo não recolhimento ou não retenção do ICMS/ST, visto que se trata de recolhimento a menor.

Ainda, há de se considerar o art. 112, do Código Tributário Nacional:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Da norma extraímos que, na existência de dúvida quanto às hipóteses listadas nos incisos, no caso especialmente em relação à capitulação legal do fato quanto à conduta praticada à norma penal, a lei tributária deve ser interpretada de forma mais favorável ao acusado.

O princípio é traduzido pelo conceito constitucional *in dubio pro reo*, conforme excerto legal colacionado acima, porque trata o presente caso de norma tributária que estabelece infrações e comina penalidades, que podem gerar ambiguidades, e devem – no sentido de obrigação, ser interpretadas de forma mais favorável ao contribuinte.

Portanto, se não há no caso subsunção do fato à norma, dada a estrita aplicabilidade do princípio constitucional da legalidade tributária e a interpretação mais favorável ao contribuinte – dispostos respectivamente no art. 150, inciso I, da Constituição Federal e art. 112, do Código Tributário Nacional, não há que se falar, no respectivo processo, em majoração da Multa de Revalidação para os meses de junho de 2016 e junho de 2018, embasada pelo não recolhimento ou não retenção do ICMS/ST, visto que se trata de recolhimento a menor, conforme disposição da lei tributária mineira.

No caso em comento, é inaplicável a majoração da multa de revalidação.

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir a majoração da Multa de Revalidação em relação aos meses de junho de 2016 e junho

de 2018, conforme inciso II do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, por ser inaplicável ao caso.

**Sala das Sessões, 17 de dezembro de 2019.**

**Mariel Orsi Gameiro  
Conselheira**

CC/MG