

Acórdão: 22.782/21/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001756334-69  
Impugnação: 40.010151100-61  
Impugnante: Via Varejo S/A  
IE: 002050301.00-90  
Coobrigado: Via Varejo S/A  
IE: 062337676.75-80  
Proc. S. Passivo: TATIANE APARECIDA MORA XAVIER/Outro(s)  
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SUJEITO PASSIVO - CORRETA A ELEIÇÃO.** Correta a eleição do estabelecimento matriz da Autuada para o polo passivo da autuação, em razão do encerramento das atividades do estabelecimento filial autuado, com fulcro no art. 24, § 2º, da Lei nº 6.763/75. Entretanto, deve ser excluído do polo passivo o estabelecimento filial originalmente autuado, posto que suas atividades foram regularmente encerradas em momento anterior à lavratura do Auto de Infração.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS/ST – REESTABELECIMENTO DE ALÍQUOTA INTERNA – ESTOQUE.** Constatou-se a falta de recolhimento de ICMS/ST decorrente da majoração de carga tributária sobre os estoques de mercadorias (telefones celulares e smartphones) existentes em 31/12/15, em razão da revogação da alíquota de 12% (doze por cento) até então vigente, com reestabelecimento da alíquota geral de 18% (dezoito por cento) do art. 42, inciso I, alínea “e”, do RICMS/02. Inobservância das disposições contidas nos arts. 5º, inciso I e 9º, inciso I, ambos da Resolução nº 4.855/15. Infração caracterizada. Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA (FEM) – ESTOQUE.** Constatou-se falta de recolhimento do ICMS/ST correspondente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM) incidente sobre os estoques de mercadorias (telefones celulares e smartphones) existentes em 31/12/15, nos termos do art. 12-A, inciso VIII, da Lei nº 6.763/75, na redação vigente a partir de 01/01/16. Infração caracterizada. Exigências de ICMS/ST, correspondente ao adicional de 2% (dois por cento) do FEM e da Multa de Revalidação do art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – ARQUIVO ELETRÔNICO – FALTA DE ENTREGA.** Constatou-se que a Autuada deixou de entregar arquivo eletrônico contendo o Demonstrativo de Apuração do Estoque de Mercadorias e do Imposto Devido a Título de Substituição Tributária, exigido no § 1º do art. 17 da Resolução

**nº 4.855/15. Infração caracterizada. Correta a exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso XXXIV, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75.**

**Lançamento Parcialmente Procedente. Decisão unânime.**

### ***RELATÓRIO***

O presente lançamento refere-se à falta de recolhimento do ICMS/ST decorrente da majoração de carga tributária sobre os estoques de mercadorias (telefones celulares e smartphones) existentes em 31/12/15, em razão da revogação da alíquota de 12% (doze por cento) até então vigente, com reestabelecimento da alíquota geral de 18% (dezoito por cento) do art. 42, inciso I, alínea “e”, do RICMS/02, com efeitos a partir de 01/01/16.

Também houve falta de recolhimento do adicional de dois pontos percentuais na alíquota do ICMS relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), devidos também por substituição tributária, nos termos do art. 82, § 1º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da CF/88 e do art. 12-A, inciso VIII, da Lei nº 6.763/75, na redação vigente a partir de 01/01/16.

A obrigatoriedade de recolhimento do imposto decorrente do aumento da carga tributária relativa ao estoque existente está regulamentada na Resolução nº 4.855/15, que por sua vez, encontra respaldo no art. 46, § 7º, inciso II, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Exige-se ICMS/ST e ICMS/ST-FEM, acrescidos das respectivas Multas de Revalidação de 50% (cinquenta por cento), conforme previsão do art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Exige-se, também, a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso XXXIV, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75, no valor de 3.000 (três mil) UFEMGs, por ter a Autuada deixado de entregar arquivo eletrônico contendo o Demonstrativo de Apuração do Estoque de Mercadorias e do Imposto Devido a Título de Substituição Tributária, em inobservância ao disposto no § 1º do art. 17 da Resolução nº 4.855/15.

### **Da Instrução Processual**

Após a notificação do Auto de Infração e antes do transcurso do prazo de Impugnação, a Fiscalização reformulou o crédito tributário, mediante juntada aos autos do documento “Ter\_Reformulação 0100172445173”, para incluir o estabelecimento Matriz da Autuada (IE 062.337676.75-80) como Coobrigado pelo crédito tributário, tendo em vista que o Estabelecimento Autuado já havia encerrado suas atividades, com baixa regular de sua inscrição estadual perante a SEF/MG.

Em seguida, houve nova intimação e reabertura do prazo de 30 (trinta) dias para impugnação, nos termos do art. 120, inciso II e § 1º, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), publicado pelo Decreto nº 44.747/08.

### **Da Impugnação**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação juntada aos Autos. Alega, em síntese, que:

- a Resolução nº 4.855/15 não encontra respaldo no ordenamento jurídico para exigir o complemento de ICMS/ST sobre mercadorias constantes no estoque de contribuintes substituídos, a pretexto da majoração da carga tributária dos respectivos itens em momento posterior à sua entrada no estabelecimento;

- não há ocorrência de fato gerador que autorize a exigência do imposto em relação a mercadorias em estoque, na data de 31/12/15, visto que não houve uma operação de circulação de mercadoria para que nela se subsuma a hipótese de incidência do ICMS. Acrescenta que a exigência consubstanciada no presente Auto de Infração extrapola a Lei Complementar (LC) nº 87/96 e a própria legislação mineira que instituiu o ICMS (Lei nº 6.763/75);

- a LC nº 87/96, por delegação da CF/88, define, no seu art. 12, marcos relativos ao aspecto temporal de incidência, os quais afastam, como momento de concretização do fato gerador, qualquer situação em que a mercadoria permaneça estática ou fora do contexto de um negócio jurídico;

- mesmo no caso da substituição tributária, ainda que o imposto incidente seja sobre operações futuras, a sua exigência não pode ser desvinculada da realização de fato gerador pelo contribuinte substituto, responsável pelo recolhimento. Complementa que não há que se falar em exigência do imposto, tendo em vista a ausência de ocorrência de um dos fatos geradores possíveis, elencados na lei mineira e na legislação complementar do ICMS;

- o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já entendeu que seria possível a exigência do ICMS sobre mercadorias em estoque, mas somente na hipótese de transitoriedade do regime de tributação, ou seja, restrito aos casos em que as mercadorias estocadas tenham sido adquiridas sob o regime de apuração ordinária e passaram a se sujeitar ao regime de substituição tributária. Estaria se evitando, nesse caso, que tais itens acabassem por sair sem tributação;

- à época dos fatos, havia a impossibilidade de exigência, do contribuinte substituído, de complemento de imposto sobre o seu estoque, tendo em vista jurisprudência consolidada no Supremo Tribunal Federal (STF) naquele momento, na decisão da Ação Direita de Inconstitucionalidade (ADI) nº 1.851/AL, no sentido de que a substituição tributária seria definitiva;

- o STF alterou o seu entendimento quando do julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 593.849/MG, em outubro de 2016, no Tema de Repercussão Geral nº 201, passando a admitir a restituição parcial do ICMS/ST. Entretanto, em momento algum abordou a possibilidade de complementação de pagamento de ICMS/ST;

- resta impossível a cobrança de ICMS/ST por mero decreto, tendo em vista que a Resolução nº 4.855/15 está fundamentada no RICMS/02, que, por sua vez, não está fundamentado em qualquer lei mineira. Acrescenta que a própria Constituição Federal, em seu art. 150, inciso I, traz limites ao poder de tributar, exigindo que todo e qualquer tributo seja instituído por lei;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- as exigências de ICMS/ST-FEM devem ser canceladas, pois o adicional de 2% (dois por cento) na alíquota do imposto está intrinsecamente vinculado à cobrança da pretendida complementação do ICMS/ST, que também se demonstrou ilegal;

- não sendo devido o ICMS/ST exigido, não há que se falar em obrigação acessória de transmissão de arquivo eletrônico relativo à apuração do estoque de mercadorias e do imposto devido a título de substituição tributária, razão pela qual deve ser cancelada a Multa Isolada do art. 54, inciso XXXIV, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75.

Requer, ao final, o cancelamento integral do lançamento tributário objeto do e-PTA, com seu consequente arquivamento.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em Manifestação Fiscal inserida nos autos do e-PTA, refuta todas as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

---

### **DECISÃO**

Conforme relatado, o presente lançamento refere-se à falta de recolhimento do ICMS/ST decorrente da majoração de carga tributária sobre os estoques de mercadorias (telefones celulares e smartphones) existentes em 31/12/15, em razão da revogação da alíquota de 12% (doze por cento) até então vigente, com reestabelecimento da alíquota geral de 18% (dezoito por cento) do art. 42, inciso I, alínea “e”, do RICMS/02, com efeitos a partir de 01/01/16.

Também houve falta de recolhimento do adicional de dois pontos percentuais na alíquota do ICMS relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), devidos também por substituição tributária, nos termos do art. 82, § 1º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da CF/88 e do art. 12-A, inciso VIII, da Lei nº 6.763/75, na redação vigente a partir de 01/01/16.

A obrigatoriedade de recolhimento do imposto decorrente do aumento da carga tributária relativa ao estoque existente está regulamentada na Resolução nº 4.855/15, que por sua vez, encontra respaldo no art. 46, § 7º, inciso II, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Exige-se ICMS/ST e ICMS/ST-FEM, acrescidos das respectivas Multas de Revalidação de 50% (cinquenta por cento), conforme previsão do art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Exige-se, também, a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso XXXIV, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75, no valor de 3.000 (três mil) UFEMGs, por ter a Autuada deixado de entregar arquivo eletrônico contendo o Demonstrativo de Apuração do Estoque de Mercadorias e do Imposto Devido a Título de Substituição Tributária, em inobservância ao disposto no § 1º do art. 17 da Resolução nº 4.855/15.

### **Da Coobrigação**

Em razão do encerramento regular das atividades da Autuada (estabelecimento filial) em momento anterior à lavratura do Auto de Infração, o

estabelecimento Matriz da empresa foi incluído como Coobrigado pelo crédito tributário, em sede de reformulação do lançamento, com fulcro no art. 24, § 2º, da Lei nº 6.763/75.

Apesar de não ter havido questionamento sobre o tema na impugnação apresentada, importante destacar alguns aspectos relevantes.

A Impugnação foi apresentada em nome do estabelecimento filial (Autuada), que já se encontrava **baixado** na data da lavratura do Auto de Infração. O estabelecimento Matriz (Coobrigado) não apresentou impugnação, mesmo tendo sido regularmente cientificado quando da reformulação do lançamento.

Apesar da impossibilidade prática de que um estabelecimento já baixado possa praticar o ato de apresentação de impugnação administrativa do lançamento, entende-se que não é o caso de reconhecer a revelia no âmbito do contencioso administrativo.

Considerando os elementos a seguir expostos, mormente a unicidade patrimonial da pessoa jurídica, que alcança os ativos de todos os seus estabelecimentos para os fins de responder pelas obrigações contraídas por qualquer um deles e, ainda, a dedução lógica de que a impugnação apresentada o foi em nome da empresa (pessoa jurídica) e não do estabelecimento encerrado propriamente dito, tomar-se-á a Peça de Defesa como de responsabilidade da pessoa jurídica “Via Varejo S/A”, o que estende seus efeitos a todos os estabelecimentos envolvidos, inclusive a Matriz Coobrigada.

Passando-se à análise da Coobrigação, inicialmente, importa destacar que, no âmbito do direito privado, a filial é uma espécie de estabelecimento empresarial que integra o acervo patrimonial de uma única pessoa jurídica, partilhando dos mesmos sócios, contrato social e firma/denominação da matriz.

Conforme a doutrina majoritária, o estabelecimento é uma universalidade de fato que não ostenta personalidade jurídica própria, razão pela qual não pode ser considerado um sujeito de direitos com existência distinta da sociedade empresária à qual pertence.

De fato, o estabelecimento é um instrumento de que se utilizam tanto o empresário, para exercer suas atividades, como o Estado, para individualizar as relações jurídicas concernentes aos fatos geradores praticados em um determinado local, sujeitos à sua competência tributária.

É sabido que o ICMS é um tributo de competência estadual, que incide sobre relações jurídicas (operações ou prestações) que podem ser praticadas, pela mesma pessoa jurídica, em mais de um estado federado. Nesse cenário, para evitar conflitos de competência entre sujeitos ativos, o conceito de estabelecimento é amplamente utilizado como forma de delimitar o alcance da sujeição ativa do ICMS.

Como regra, débitos e créditos do imposto relativos às relações jurídico-tributárias vinculadas a um determinado estabelecimento serão confrontados apenas entre si, para fins de apuração do ICMS a recolher por esse estabelecimento, sendo o tributo apurado, como regra, devido ao estado onde ele está situado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aqui reside um dos principais fundamentos do conhecido e amplamente aceito princípio da autonomia dos estabelecimentos para fins tributários, considerado pela doutrina e pela jurisprudência como instituto basilar à estruturação do ICMS, dadas as peculiaridades descritas, mormente no que tange à delimitação e preservação da competência tributária constitucionalmente estabelecida para os estados.

No âmbito de Minas Gerais, tal princípio foi positivado no art. 24, *caput*, da Lei nº 6.763/75:

Art. 24. Considera-se autônomo cada estabelecimento produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, comercial e importador ou prestador de serviços de transporte e de comunicação do mesmo contribuinte.

(...)

Entretanto, a discriminação do patrimônio da empresa, mediante criação de filiais, não afasta a unidade patrimonial da pessoa jurídica, que na condição de devedora deve responder com todo o ativo do patrimônio social por suas dívidas, como determina, na esfera processual, o art. 789 do Código de Processo Civil (CPC – Lei nº 13.105/15) e, no âmbito do ICMS Mineiro, o § 2º do citado art. 24 da Lei nº 6.763/75. Observe-se:

CPC/15

Art. 789. O devedor responde com todos os seus bens presentes e futuros para o cumprimento de suas obrigações, salvo as restrições estabelecidas em lei.

Lei nº 6.763/75

Art. 24. (...)

(...)

§ 2º Todos os estabelecimentos do mesmo titular serão considerados em conjunto, para efeito de responder por débito do imposto, acréscimos de qualquer natureza e multas.

(Destacou-se)

O princípio tributário da autonomia dos estabelecimentos, cujo conteúdo normativo preceitua que estes devem ser considerados, na forma da legislação específica de cada tributo, unidades autônomas e independentes no que tange às relações jurídico-tributárias travadas com a Administração Tributária, é um instituto de direito material, ligado à questão do nascimento da obrigação tributária do imposto, não tendo relação com a responsabilidade patrimonial dos devedores ou com os limites da responsabilidade dos bens da empresa e dos sócios.

A autonomia dos estabelecimentos tem relevância para atividade de apuração do imposto devido e, especialmente, para a identificação do sujeito ativo a quem esse tributo deverá ser pago. Entretanto, tal princípio tributário não afasta a unidade patrimonial da empresa para fins de responder pelos tributos devidos por todas as suas filiais.

Nessa mesma linha é o entendimento pacífico do STJ, firmado sob o rito do regime dos recursos repetitivos, quando da análise do Recurso Especial (RESP) nº 1.355.812/RS, de relatoria do eminente Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 22/05/13 (DJe 31/05/13). Observe-se a ementa do julgado:

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS DA MATRIZ. PENHORA, PELO SISTEMA BACEN-JUD, DE VALORES DEPOSITADOS EM NOME DAS FILIAIS. POSSIBILIDADE. ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL COMO OBJETO DE DIREITOS E NÃO COMO SUJEITO DE DIREITOS. CNPJ PRÓPRIO DAS FILIAIS. IRRELEVÂNCIA NO QUE DIZ RESPEITO À UNIDADE PATRIMONIAL DA DEVEDORA.**

1. NO ÂMBITO DO DIREITO PRIVADO, CUJOS PRINCÍPIOS GERAIS, À LUZ DO ART. 109 DO CTN, SÃO INFORMADORES PARA A DEFINIÇÃO DOS INSTITUTOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO, A FILIAL É UMA ESPÉCIE DE ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL, FAZENDO PARTE DO ACERVO PATRIMONIAL DE UMA ÚNICA PESSOA JURÍDICA, PARTILHANDO DOS MESMOS SÓCIOS, CONTRATO SOCIAL E FIRMA OU DENOMINAÇÃO DA MATRIZ. NESSA CONDIÇÃO, CONSISTE, CONFORME DOUTRINA MAJORITÁRIA, EM UMA UNIVERSALIDADE DE FATO, NÃO OSTENTANDO PERSONALIDADE JURÍDICA PRÓPRIA, NÃO SENDO SUJEITO DE DIREITOS, TAMPOUCO UMA PESSOA DISTINTA DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA. CUIDA-SE DE UM INSTRUMENTO DE QUE SE UTILIZA O EMPRESÁRIO OU SÓCIO PARA EXERCER SUAS ATIVIDADES.

2. A DISCRIMINAÇÃO DO PATRIMÔNIO DA EMPRESA, MEDIANTE A CRIAÇÃO DE FILIAIS, NÃO AFASTA A UNIDADE PATRIMONIAL DA PESSOA JURÍDICA, QUE, NA CONDIÇÃO DE DEVEDORA, DEVE RESPONDER COM TODO O ATIVO DO PATRIMÔNIO SOCIAL POR SUAS DÍVIDAS, À LUZ DE REGRA DE DIREITO PROCESSUAL PREVISTA NO ART. 591 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL, SEGUNDO A QUAL "O DEVEDOR RESPONDE, PARA O CUMPRIMENTO DE SUAS OBRIGAÇÕES, COM TODOS OS SEUS BENS PRESENTES E FUTUROS, SALVO AS RESTRIÇÕES ESTABELECIDAS EM LEI".

3. O PRINCÍPIO TRIBUTÁRIO DA AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS, CUJO CONTEÚDO NORMATIVO PRECEITUA QUE ESTES DEVEM SER CONSIDERADOS, NA FORMA DA LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA DE CADA TRIBUTO, UNIDADES AUTÔNOMAS E INDEPENDENTES NAS RELAÇÕES JURÍDICO-TRIBUTÁRIAS TRAVADAS COM A ADMINISTRAÇÃO FISCAL, É UM INSTITUTO DE DIREITO MATERIAL, LIGADO À QUESTÃO DO NASCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DE CADA IMPOSTO ESPECIFICAMENTE CONSIDERADO E NÃO TEM RELAÇÃO COM A RESPONSABILIDADE PATRIMONIAL DOS DEVEDORES PREVISTA EM UM REGRAMENTO DE DIREITO PROCESSUAL, OU COM OS LIMITES DA RESPONSABILIDADE DOS BENS DA EMPRESA E DOS SÓCIOS DEFINIDOS NO DIREITO EMPRESARIAL.

4. A OBRIGAÇÃO DE QUE CADA ESTABELECIMENTO SE INSCREVA COM NÚMERO PRÓPRIO NO CNPJ TEM ESPECIAL RELEVÂNCIA PARA A ATIVIDADE FISCALIZATÓRIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, NÃO AFASTANDO A UNIDADE PATRIMONIAL DA EMPRESA, CABENDO RESSALTAR QUE A INSCRIÇÃO DA FILIAL NO CNPJ É DERIVADA DO CNPJ DA MATRIZ.

5. NESSA TOADA, LIMITAR A SATISFAÇÃO DO CRÉDITO PÚBLICO, NOTADAMENTE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, A SOMENTE O PATRIMÔNIO DO ESTABELECIMENTO QUE PARTICIPOU DA SITUAÇÃO CARACTERIZADA COMO FATO GERADOR É ADOTAR INTERPRETAÇÃO ABSURDA E ODIOSA. ABSURDA PORQUE NÃO SE CONCILIA, POR EXEMPLO, COM A COBRANÇA DOS CRÉDITOS EM UMA SITUAÇÃO DE FALÊNCIA, ONDE TODOS OS BENS DA PESSOA JURÍDICA (TODOS OS ESTABELECIMENTOS) SÃO ARRECADADOS PARA PAGAMENTO DE TODOS OS CREDORES, OU COM A POSSIBILIDADE DE RESPONSABILIDADE CONTRATUAL SUBSIDIÁRIA DOS SÓCIOS PELAS OBRIGAÇÕES DA SOCIEDADE COMO UM TODO (V.G. ARTS. 1.023, 1.024, 1.039, 1.045, 1.052, 1.088 DO CC/2002), OU COM A ADMINISTRAÇÃO DE TODOS OS ESTABELECIMENTOS DA SOCIEDADE PELOS MESMOS ÓRGÃOS DE DELIBERAÇÃO, DIREÇÃO, GERÊNCIA E FISCALIZAÇÃO. ODIOSA PORQUE, POR PRINCÍPIO, O CREDOR PRIVADO NÃO PODE TER MAIS PRIVILÉGIOS QUE O CREDOR PÚBLICO, SALVO EXCEÇÕES LEGALMENTE EXPRESSAS E JUSTIFICÁVEIS.

6. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO REGIME DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO STJ N. 8/08.

(RESP 1355812/RS, REL. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, JULGADO EM 22/05/2013, DJE 31/05/2013)

O entendimento já foi referendado em diversas outras decisões daquele mesmo tribunal, como no AgRgREsp nº 1.371.423/SC, julgado em 22/11/16:

**“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS DA MATRIZ. CNPJ PRÓPRIO DAS FILIAIS. IRRELEVÂNCIA NO QUE DIZ RESPEITO À UNIDADE PATRIMONIAL DA DEVEDORA. 1. O STJ, NO JULGAMENTO DO RESP 1.355.812/RS, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, ENTENDEU QUE A FILIAL DE UMA EMPRESA, APESAR DE POSSUIR CNPJ PRÓPRIO, NÃO CONFIGURA NOVA PESSOA JURÍDICA, RAZÃO PELA QUAL AS DÍVIDAS ORIUNDAS DE RELAÇÕES JURÍDICAS DECORRENTES DE FATOS GERADORES ATRIBUÍDOS A DETERMINADO ESTABELECIMENTO CONSTITUEM, EM VERDADE, OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DA "SOCIEDADE EMPRESÁRIA COMO UM TODO"(RESP 1.355.812/RS, REL. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, DJE 31/05/2013). 2. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.” STJ, 2ª TURMA, AGRGRESP 1371423/SC, RELATOR: MINISTRO HERMAN BENJAMIN, JULGADO EM 22/11/2016, DJE 30/11/2016.**



Não obstante o encerramento regular das atividades do estabelecimento filial que praticou os fatos geradores objeto do presente lançamento, a pessoa jurídica “Via Varejo S/A”, verdadeira titular da relação obrigacional formada com o estado de Minas Gerais, permaneceu existindo e explorando a mesma atividade comercial por meio de seus vários outros estabelecimentos.

Nesse cenário, sem qualquer prejuízo à autonomia dos estabelecimentos e em linha com a jurisprudência pacífica do STJ, o citado § 2º do art. 24 da Lei nº 6.763/75 determina que todos os estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica respondam de forma conjunta, solidariamente, pela totalidade do crédito tributário devido pela empresa.

Assim, o encerramento de um estabelecimento, ainda que de forma regular, não impede que a dívida tributária posteriormente apurada seja cobrada da pessoa jurídica, na figura do seu estabelecimento Matriz, que representa o núcleo central de existência dos negócios sociais, em torno do qual gravitam todos esses estabelecimentos filiais.

Assim, correta a inclusão do estabelecimento Matriz da pessoa jurídica “Via Varejo S/A” no polo passivo da autuação, na condição de Coobrigado pelo crédito tributário, nos termos do art. 24, § 2º, da Lei nº 6.763/75.

Na mesma toada, entende-se que o Estabelecimento Autuado (filial) deve ser excluído do polo passivo, limitando-se a sujeição passiva à pessoa jurídica da empresa “Via Varejo S/A”, representada pelo seu estabelecimento Matriz.

A baixa regular do estabelecimento filial em momento anterior à lavratura do Auto de Infração, com a liquidação de seu patrimônio e reabsorção de seus ativos remanescentes pela pessoa jurídica da empresa, retira qualquer sentido prático na sua manutenção no polo passivo da autuação, já que inexistente estabelecimento que possa responder pelo crédito tributário lançado.

Ademais, a medida está em sintonia com o citado princípio da autonomia dos estabelecimentos para fins tributários e observa o citado art. 24, *caput*, da Lei nº 6.763/75.

#### Do Mérito Propriamente Dito

Inicialmente, oportuno destacar, que a substituição tributária é uma técnica de arrecadação prevista no art. 150, § 7º, da CF/88 e no art. 6º da Lei Complementar nº 87/96, pela qual o contribuinte substituto, além de recolher o tributo por ele devido, relativo às suas próprias operações, também antecipa o montante do imposto que ainda incidirá na(s) operação(es) subsequente(s) da cadeia de circulação da mercadoria.

O aumento da carga tributária sobre os estoques de telefones celulares e smartphones existentes em 31/12/15 decorre da revogação da alíquota do ICMS de 12% (doze por cento), até então prevista no art. 42, inciso I, subalínea “b.6”, do RICMS/02, com reestabelecimento da alíquota geral de 18% (dezoito por cento), prevista na alínea “e” do mesmo art. 42, inciso I. Observe-se:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

b) 12 % (doze por cento), na prestação de serviço de transporte aéreo e nas operações com as seguintes mercadorias:

**Efeitos de 15/12/2002 a 31/12/2015 - Redação original:**

"b.6) produtos da indústria de informática e automação relacionados na Parte 3 do Anexo XII;"

(...)

e) 18% (dezoito por cento), nas operações e nas prestações não especificadas nas alíneas anteriores;

(...)

De fato, a alíquota de 12% (doze por cento) da subalínea "b.6", vigente até 31/12/15, representava uma redução de carga tributária, um benefício fiscal autorizado pelo art. 12, § 12, da Lei nº 6.763/75 e implementado pela norma regulamentar supratranscrita. Observe-se o dispositivo legal autorizativo:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

§ 12. **Fica o Poder Executivo autorizado a reduzir a carga tributária para até 7% (sete por cento) nas operações internas com produtos da indústria de informática e automação, observados os prazos, a forma, a relação das mercadorias alcançadas, as condições e a disciplina de controle estabelecidos em regulamento.**

(...)

(Grifou-se e destacou-se)

Entretanto, ao publicar o Decreto nº 46.859, de 01/10/15, que em seu art. 1º revogou a citada subalínea "b.6", o Poder Executivo exerceu a opção autorizada por lei de não mais conceder o benefício fiscal de redução de carga tributária nessa situação:

Decreto nº 46.859/15

**Art. 1º** Ficam revogados as subalíneas "b.3", "b.5", "**b.6**", "b.7", "b.9", "b.10", "b.12", "b.16", "b.17", "b.18", "b.19", "b.20", "b.21", "b.22", "b.23", "b.24", "b.27", "b.29", "b.30", "b.31", "b.32", "b.33", "b.34", "b.35", "b.36", "b.37", "b.38", "b.39", "b.40", "b.41", "b.42", "b.43", "b.44", "b.46", "b.47", "b.51", "b.52", "b.53", "b.54", "b.55", "b.56", "b.57", "b.58", "b.59" e "d.2" **do inciso I e o § 27, do art. 42** do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002.

(Grifou-se e destacou-se)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O novo tratamento tributário entrou em vigor em 01/01/16, conforme art. 2º do citado decreto, razão pela qual passou a ser devido o complemento de ICMS/ST relativo às mercadorias que se encontravam em estoque no fim do dia 31/12/15:

Decreto nº 46.859/15

**Art. 2º** Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo **efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.**

(Destacou-se)

Verifica-se que o reestabelecimento da alíquota de 18% (dezoito por cento) observou o prazo nonagesimal de vigência (01/10/15 a 01/01/16) e, também, o princípio da legalidade, uma vez que previamente autorizado pelo art. 12, § 12, da Lei nº 6.763/75, já transcrito.

Portanto, percebe-se com clareza que, ao contrário do que alega a Autuada, não houve cobrança de ICMS/ST baseada em mero Decreto. A norma regulamentar, com fundamento em autorização concedida pela Lei nº 6.763/75, cuidou apenas de externar a opção discricionária do Poder Executivo por não mais conceder o benefício fiscal de redução de carga tributária, reestabelecendo a alíquota geral de 18% (dezoito por cento), prevista no art. 12, inciso I, subalínea “d.1”, da Lei nº 6.763/75 e reproduzida no art. 42, inciso I, alínea “e”, do RICMS/02:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

I - nas operações e prestações internas:

(...)

d) 18% (dezoito por cento):

d.1) nas operações e nas prestações não especificadas na forma das alíneas anteriores;

(...)

RICMS/02

Art. 42 (...)

I - nas operações e prestações internas:

(...)

e) 18% (dezoito por cento), nas operações e nas prestações não especificadas nas alíneas anteriores;

Saliente-se que, nos últimos anos, o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG) proferiu reiteradas decisões reconhecendo a legalidade do reestabelecimento da carga tributária de 18% (dezoito por cento) pelo Decreto nº 46.859/15, posto que fundado em disposição da própria Lei nº 6.763/75. Dentre essas, vale destacar:

**AGRAVO DE INSTRUMENTO-CV Nº 1.0000.16.038655-3/001**

COMARCA DE BELO HORIZONTE

AGRAVANTE(S): COMERCIAL CIRURGICA  
RIOCLARENSE LTDA

AGRAVADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - AÇÃO DECLARATÓRIA - INEXIGIBILIDADE DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO - TUTELA PROVISÓRIA DE URGÊNCIA - ICMS - RESTABELECIMENTO DA ALÍQUOTA PADRÃO DE DEZOITO POR CENTO POR MEIO DE DECRETO - PREVISÃO EM LEI ESTADUAL - LEGALIDADE - AUSÊNCIA DA PROBABILIDADE DO DIREITO.

1. A TUTELA PROVISÓRIA DE URGÊNCIA EXIGE A COMPROVAÇÃO DA PROBABILIDADE DO DIREITO E DO PERIGO DE DANO OU RISCO AO RESULTADO ÚTIL DO PROCESSO, CONFORME ART. 300 DO CPC/2015; 2. **NÃO HÁ ILEGALIDADE DO DECRETO QUE RESTABELECE A ALÍQUOTA PADRÃO DE 18% DO ICMS, REVOGANDO DECRETO ANTERIOR QUE REDUZIU A ALÍQUOTA PARA 12%, DE FORMA REGULAMENTAR À LEI ESTADUAL Nº 6.367/1975 E DENTRO DOS LIMITES ATRIBUÍDOS AO PODER EXECUTIVO;** 3. AUSENTE A PROBABILIDADE DO DIREITO, DEVE SER INDEFERIDA A TUTELA PROVISÓRIA DE URGÊNCIA. (TJMG - AGRAVO DE INSTRUMENTO N. 1.0000.16.038655-3/001 - REL. DES. RENATO DRESCH - DJE DE 09.09.2016).

**AGRAVO DE INSTRUMENTO-CV Nº 1.0000.16.089072-9/001**

COMARCA DE BELO HORIZONTE

AGRAVANTE(S): COMERCIAL DAHANA LIMITADA,  
DECMINAS DISTRIBUICAO E LOGISTICA S.A., MULTI  
FORMATO DISTRIBUIDORA SOCIEDADE ANONIMA

AGRAVADO(A)(S): ADVOCACIA GERAL DO ESTADO,  
ESTADO DE MINAS GERAIS, SUPERINTENDENTE DE  
ARRECADAÇÃO E INFORMAÇÕES FISCAIS DA  
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DE MINAS  
GERAIS, SUPERINTENDENTE DE ARRECADAÇÃO E  
INFORMAÇÕES FISCAIS DO ESTADO DE MINAS GERAIS  
- SAIF, SUPERINTENDENTE DE FISCALIZAÇÃO DA  
SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DE MINAS  
GERAIS, SUPERINTENDENTE DE TRIBUTAÇÃO DA  
SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DE MINAS  
GERAIS

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - MANDADO DE SEGURANÇA - ICMS - RESTABELECIMENTO DE ALÍQUOTA - LEGALIDADE - LIMINAR - REQUISITOS NÃO CONFIGURADOS.

NESTA FASE DE DELIBAÇÃO PROVISÓRIA, VERIFICA-SE NÃO CONFIGURADO O REQUISITO DA RELEVÂNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO DO WRIT, EIS QUE, EFETUADA A REDUÇÃO DA ALÍQUOTA DO ICMS SOBRE AS MERCADORIAS PELOS DECRETOS N. 44.754/2008 E 46.677/2014, NÃO HÁ, EM PRINCÍPIO, ILEGALIDADE NO RESTABELECIMENTO DA ALÍQUOTA ANTERIOR POR MEIO DO DECRETO N. 46.859/2015, NA MEDIDA EM QUE TAIS DECRETOS ATUAM DE FORMA REGULAMENTAR À LEI ESTADUAL N. 6.367/75, E, PORTANTO, DENTRO DOS LIMITES ATRIBUÍDOS AO PODER EXECUTIVO. (TJMG - AGRAVO DE INSTRUMENTO N. 1.0000.16.089072-9/001 REL.: DES.(A) PAULO BALBINO - DATA DA PUBLICAÇÃO: 12/12/2017).

**APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0000.16.036874-2/003**

COMARCA DE BELO HORIZONTE

APELANTE(S): ESTADO DE MINAS GERAIS

APELADO(A)(S): CNR MATERIAIS DE CONSTRUCOES LTDA

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - AÇÃO ORDINÁRIA - ICMS - DECRETO ESTADUAL Nº 46.859/2015 - REVOGAÇÃO DO DECRETO Nº 43.080/2002 POSSIBILIDADE - BENEFÍCIO FISCAL - MAJORAÇÃO DE TRIBUTO - INOCORRÊNCIA - PREVISÃO LEGAL DA ALÍQUOTA DE 18% - LEI ESTADUAL Nº 6.763/1975 - AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA - RESOLUÇÃO Nº 4.855/2015 - REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FATO GERADOR - SAÍDA DAS MERCADORIAS - AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA - SELETIVIDADE - FACULDADE CONFERIDA AOS ENTES TRIBUTANTES - VEDAÇÃO DE ALTERAÇÃO DE ALÍQUOTAS/BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO PELO PODER JUDICIÁRIO - SENTENÇA REFORMADA. 1. NÃO HÁ ILEGALIDADE NO DECRETO QUE RESTABELECE A ALÍQUOTA PADRÃO DE 18% DO ICMS, REVOGANDO DECRETO ANTERIOR QUE A HAVIA DIMINUÍDO E REGULAMENTANDO A LEI ESTADUAL Nº 6.367/1975, DENTRO DOS LIMITES ATRIBUÍDOS AO PODER EXECUTIVO, MORMENTE PORQUE A SUPERVENIÊNCIA DO DECRETO Nº 46.589/2015 PRODUZ COMO EFEITO A APLICABILIDADE DA REGRA GERAL DESSA LEI ESTADUAL, NÃO SE CONFUNDINDO COM A MAJORAÇÃO DE TRIBUTO PROPRIAMENTE DITA. (...) 4. RECURSO PROVIDO. (TJMG – APELAÇÃO CIVIL Nº 1.0000.16.036874-2/003 REL.: DES.(A) TERESA CRISTINA DA CUNHA PEIXOTO - DATA DA PUBLICAÇÃO: 12/12/2017)

(DESTACOU-SE)

Na mesma linha, recentemente, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu sucessivas vezes que o reestabelecimento da carga tributária de 18% (dezoito por

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

cento), operado pelo Decreto nº 46.859/15, com exigência de complemento de ICMS relativo à mercadoria em estoque, nos termos da Resolução nº 4.885/15, é uma medida que não contraria o princípio da legalidade e nem representa qualquer tipo de ofensa à CF/88. Inclusive, as decisões enfatizam que a alteração de alíquota em comento tem fundamento na lei e não em normas regulamentares, como afirmou a Autuada. Observe-se:

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO 1.179.029  
MINAS GERAIS**

RELATOR: MIN. CELSO DE MELLO

RECTE.(S): HDL LOGISTICA HOSPITALAR LTDA.

ADV.(A/S) :CELSO CORDEIRO DE ALMEIDA E SILVA

ADV.(A/S) :SAULO VINICIUS DE ALCANTARA

RECDO.(A/S) :ESTADO DE MINAS GERAIS

PROC.(A/S)(ES) :ADVOGADO-GERAL DO ESTADO DE  
MINAS

GERAIS

“A QUESTÃO ORA EM EXAME FOI DECIDIDA COM BASE NO DIREITO LOCAL (LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 E DECRETOS ESTADUAIS NºS 43.080/2002 E 46.859/2015), SEM QUALQUER REPERCUSSÃO DIRETA NO PLANO NORMATIVO DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA, CONFIGURANDO, POR ISSO MESMO, SITUAÇÃO QUE INVIABILIZA, POR COMPLETO, POR EFEITO DO QUE DISPÕE A SÚMULA 280/STF, A POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO.”( DECISÃO: 01/02/2019)

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO 1.245.806  
MINAS GERAIS**

RELATOR :MIN. ROBERTO BARROSO

RECTE.(S) :CNR MATERIAIS DE CONSTRUCOES LTDA E  
OUTRO(A/S)

ADV.(A/S) :LEONEL MARTINS BISPO

ADV.(A/S) :ABILIO MACHADO NETO

RECDO.(A/S) :ESTADO DE MINAS GERAIS

PROC.(A/S)(ES) :ADVOGADO-GERAL DO ESTADO DE  
MINAS

GERAIS

“A PRETENSÃO RECURSAL NÃO MERECE PROSPERAR, TENDO EM VISTA QUE DISSENTIR DAS CONCLUSÕES ADOTADAS DEMANDARIA TÃO SOMENTE O EXAME DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL PERTINENTE À HIPÓTESE, A SABER, A LEI ESTADUAL Nº 6.367/1975, O DECRETO Nº 46.589/2015 E A

**RESOLUÇÃO Nº 4.885/2015**, PROVIDÊNCIA VEDADA NESTA VIA PROCESSUAL. INCIDE NA HIPÓTESE A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL QUE AFASTA O CABIMENTO DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO NOS CASOS EM QUE O DESLINDE DA CONTROVÉRSIA DEPENDE PREVIAMENTE DO EXAME DE LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL.” (DECISÃO: 06/12/2019)

**EMB.DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO 1.259.595 MINAS GERAIS**

RELATORA :MIN. ROSA WEBER

EMBTE.(S) :FARMACONN LTDA

ADV.(A/S) :ADRIANO ANDRADE MUZZI

ADV.(A/S) :GUSTAVO FALCAO RIBEIRO FERREIRA

ADV.(A/S) :THIAGO GEOVANE ROCHA GONCALVES

EMBDO.(A/S) :ESTADO DE MINAS GERAIS

PROC.(A/S)(ES) :ADVOGADO-GERAL DO ESTADO DE MINAS

GERAIS

“TORNO A ENFATIZAR CONSOLIDADO, NESTA CORTE SUPREMA, O ENTENDIMENTO SEGUNDO O QUAL A CONTROVÉRSIA ACERCA DA ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E SELETIVIDADE PELA ALTERAÇÃO DA ALÍQUOTA DO ICMS COM BASE NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/1975 E NOS DECRETOS ESTADUAIS NºS 43.080/2002 E 46.859/2015, NÃO ALCANÇA ESTATURA CONSTITUCIONAL” (DECISÃO: 24/09/2020)

(DESTACOU-SE)

A cobrança do adicional de 2 (dois) pontos percentuais na alíquota de ICMS para instituição do FEM pelos estados está prevista no art. 82, § 1º, do ADCT da CF/88, *in verbis*:

ADCT - CF/88

Art. 82. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, com os recursos de que trata este artigo e outros que vierem a destinar, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 31, de 2000)

§ 1º Para o financiamento dos Fundos Estaduais e Distrital, **poderá ser criado adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS**, ou do imposto que vier a substituí-lo, sobre os produtos e serviços supérfluos, não se aplicando, sobre este adicional, o disposto no

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

art. 158, inciso IV, da Constituição. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 31, de 2000)

(Destacou-se)

A inclusão das mercadorias “telefones celulares e smartphones” no rol daquelas sujeitas ao citado adicional do FEM se deu com a publicação da Lei nº 21.781, de 01/10/15, que no seu art. 3º trouxe nova redação para o *caput* do art. 12-A da Lei nº 6.763/75, acrescentando-lhe, ainda, o inciso VIII, referente a tais mercadorias, com vigência a partir de 01/01/16. Observe-se:

Lei nº 21.781/15

Art. 3º O *caput* do art. 12-A da Lei nº 6.763, de 1975, passa a vigorar com a seguinte redação, ficando acrescentado ao mesmo artigo o § 5º a seguir:

**Art. 12-A Fica estabelecido, para os fins do disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República, com vigência até 31 de dezembro de 2019, o adicional de dois pontos percentuais na alíquota prevista para a operação interna que tenha como destinatário consumidor final, contribuinte ou não do imposto, com as mercadorias abaixo relacionadas, inclusive quando a alíquota for fixada no regulamento do imposto:**

(...)

**VIII - telefones celulares e smartphones;**

(...)

(Destacou-se)

O art. 46, § 7º, inciso II, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 prevê que uma Resolução do Secretário de Estado da Fazenda disciplinará a forma de recolhimento do ICMS/ST incidente sobre o estoque de mercadorias existente por ocasião do aumento de carga tributária decorrente do reestabelecimento de alíquota do imposto. Observe-se:

Art. 46. O recolhimento do imposto devido a título de substituição tributária será efetuado até:

(...)

§ 7º Resolução do Secretário de Estado de Fazenda disciplinará a forma e as condições para o pagamento ou a restituição do imposto relativo ao estoque de mercadorias existente no estabelecimento por ocasião:

(...)

II - de aumento de carga tributária decorrente de majoração ou restabelecimento de alíquota ou de diminuição da redução de base de cálculo estabelecida para a operação com a mercadoria, ocorridos após a retenção ou apuração do imposto devido a título de substituição;



(...)

Em observância a tal previsão, foi publicada a Resolução nº 4885/15, que determinou a forma de apuração do estoque para fins de incidência do ICMS/ST complementar decorrente de aumento de carga tributária, inclusive quando decorrer da implementação do FEM, assim como o prazo de recolhimento do imposto:

Resolução nº 4.885/15

Art. 1º Esta Resolução disciplina a apuração do estoque de mercadorias e do respectivo imposto, em decorrência da inclusão ou da exclusão das mesmas no regime de substituição tributária, para os fins de pagamento ou de restituição.

Parágrafo único. O disposto nesta Resolução aplica-se, também, nas hipóteses de:

**I - aumento ou redução da carga tributária após a retenção, apuração ou pagamento do imposto devido a título de substituição tributária;**

Art. 2º Para os efeitos desta Resolução:

(...)

**V - considera-se aumento de carga tributária a majoração ou restabelecimento de alíquota ou diminuição da redução de base de cálculo estabelecida para a operação com a mercadoria, ocorrido após a retenção, apuração ou pagamento do imposto devido a título de substituição tributária;**

(...)

Art. 5º O contribuinte também deverá apurar o ICMS relativo às mercadorias em estoque na hipótese de:

**I - aumento de carga tributária, inclusive aquela decorrente da implementação do adicional de alíquota para fins do disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República (ADCT), situação em que:**

**a) será inventariado o estoque de mercadorias existente no estabelecimento ao final do dia anterior àquele em que passou a vigorar o aumento de carga tributária;**

**b) o imposto será apurado aplicando-se o percentual relativo ao aumento de carga tributária sobre o valor total das respectivas bases de cálculo utilizadas para o cálculo do ICMS devido por substituição tributária;**

(...)

Art. 9º O recolhimento do imposto devido nos termos desta Resolução será efetuado até a data estabelecida para o pagamento do imposto devido

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pelas operações próprias promovidas no segundo mês subsequente ao:

II - do aumento de carga tributária; ou

(...)

(Grifou-se e destacou-se)

Além disso, o art. 17, § 1º da mesma norma estabeleceu a obrigação acessória de apresentar à SEF/MG um arquivo eletrônico contendo o Demonstrativo de Apuração do Estoque de Mercadorias e do Imposto Devido a Título de Substituição Tributária. Observe-se os dispositivos citados:

Art. 17. O contribuinte, exceto a microempresa e a empresa de pequeno porte, **entregará** até o último dia do segundo mês subsequente ao de início da vigência do novo regime de tributação ou do aumento de carga tributária, via internet, à Secretaria de Estado de Fazenda, **arquivo eletrônico contendo o Demonstrativo de Apuração do Estoque de Mercadorias e do Imposto Devido a Título de Substituição Tributária.**

§ 1º O arquivo de que trata o caput será gerado a partir de programa de computador denominado "ST - Apuração de Estoque de Mercadorias", disponibilizado no endereço eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda na internet.

(...)

(Grifou-se e destacou-se)

A Peça de Defesa confunde conceitos basilares de Direito Tributário quando afirma, de um lado, que **inexiste fato gerador** que justifique a cobrança de complemento de ICMS/ST e do respectivo FEM, já que a mercadoria permanece estática em seu estabelecimento e, de outro, que o tributo não poderia ser cobrado em razão de **já ter ocorrido o fato gerador** do ICMS no momento do recolhimento antecipado do ICMS/ST pelo substituto tributário.

A substituição tributária para a frente, hipótese em tela, é uma técnica de tributação que modifica apenas o **momento do recolhimento** do imposto e, por vezes, o responsável por seu recolhimento aos cofres públicos, com eleição de um substituto tributário diverso do contribuinte que praticará o fato gerador.

Antecipa-se o pagamento do imposto relativo ao(s) fato(s) gerador(es) que, presumivelmente, ainda vai(ão) ocorrer na(s) etapa(s) seguinte(s) de circulação da mercadoria, até sua chegada ao consumidor final.

Entretanto, o fato gerador da respectiva obrigação tributária permanece intacto, mormente no que tange ao seu aspecto temporal, que no caso é em tela, é o momento da **saída da mercadoria do estabelecimento substituído (Autuada)**, evento que ainda não aconteceu no que tange a mercadorias que se encontram em estoque.

A exigência, mediante lei, da apuração e recolhimento antecipados do ICMS por substituição tributária antes da efetiva ocorrência do fato gerador do imposto está autorizada pelo art. 150, § 7º, da CF/88:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

§ 7º 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

Dentre os vários motivos que justificam a implementação da substituição tributária, destaca-se o fato de que, sendo o ICMS um imposto multifásico, que incide sobre a parcela agregada em cada etapa da cadeia de circulação da mercadoria, a substituição tributária garante melhor controle e eficiência na arrecadação, pela redução do universo de contribuintes a serem fiscalizados, o que se reflete em menor sonegação fiscal e, conseqüentemente, em maior isonomia entre todos os contribuintes que integram aquele segmento econômico.

O instituto da substituição tributária tem como pressuposto a presunção de que a operação subsequente acontecerá na forma, valor e condições legalmente determinados.

Entretanto, de forma pragmática e corroborando o entendimento de que o fato gerador só acontecerá quando da saída da mercadoria do estabelecimento substituído, o art. 10, *caput*, da LC nº 87/96 assegura a devolução do valor pago a título de imposto no caso de **não realização fato gerador presumido**, em norma que foi reproduzida na legislação interna por meio do art. 22, § 11, inciso I, da Lei nº 6.763/75, regulamentado pelo art. 22 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Observe-se:

LC nº 87/96

Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

(...)

Lei nº 6.763/75

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

(...)

§ 11. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor pago por força da substituição tributária, nas seguintes hipóteses:

1. caso não se efetive o fato gerador presumido, inclusive quanto ao aspecto quantitativo;

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

(...)

RICMS/02 - Anexo XV - Parte 1

Art. 22. Para a restituição do valor do imposto pago a título de substituição tributária correspondente a fato gerador presumido que não se realizou, o contribuinte observará o disposto nesta Subseção.

Pelo exposto, resta inquestionável que o fato gerador relativo ao ICMS/ST antecipado só ocorrerá quando da **saída da mercadoria do estabelecimento substituído** e não quando do recolhimento antecipado do imposto pelo substituto, como afirma a Defesa.

Por essa razão, a alíquota de incidência será aquela vigente na data de ocorrência do fato gerador, qual seja, 18% (dezoito por cento), acrescidos de um adicional do FEM de 2% (dois por cento), exatamente como se exigiu no presente lançamento.

Reforça tal entendimento a decisão do TJMG na Apelação Cível nº 1.0000.16.045959-0/003, pela legalidade da cobrança de ICMS/ST complementar com base na alíquota vigente na data da ocorrência do fato gerador, e não quando da entrada da mercadoria em estoque. Observe-se:

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0000.16.045959-0/003

COMARCA DE BELO HORIZONTE

AUTOR: ESTADO DE MINAS GERAIS

RÉ: ABC ATACADO BRASILEIRO DA CONSTRUÇÃO S.A.

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL -- PRELIMINAR - FALTA DE INTERESSE DE AGIR - PARCELAMENTO - REDISCUSSÃO - POSSIBILIDADE - ICMS -- ALÍQUOTA REDUZIDA - DECRETO Nº. 43.080/2002 - REVOGAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL - DECRETO Nº. 46.859/2015 - VIOLAÇÃO - PRINCÍPIO DA LEGALIDADE - INOCORRÊNCIA - MAJORAÇÃO DO TRIBUTO - INEXISTÊNCIA - REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - COBRANÇA DE ICMS COMPLEMENTAR - POSSIBILIDADE - FATO GERADOR - CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA - PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE - VIOLAÇÃO - NÃO CONFIGURADA.

(...) NOS TERMOS DO ART. 150, I DA CR/88 SOMENTE É POSSÍVEL A EXIGIR OU MAJORAR TRIBUTO POR MEIO DE LEI, NÃO PODENDO O ENTE FEDERADO ESTABELECEER OU AUMENTAR TRIBUTO POR OUTRO MEIO, SOB PENA DE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. **A REVOGAÇÃO DO DECRETO Nº 43.080/2002 PELO DECRETO Nº 46.859/2015 NÃO INDUZIU A MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA, APENAS ENSEJOU A REVOGAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO E O ESTABELECIMENTO DA ALÍQUOTA PREVISTA NA LEI Nº. 6.763/75. NÃO HÁ FALAR EM VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE PREVISTO NO ARTIGO 150, I DA CR/88, UMA VEZ QUE HOVE APENAS REVOGAÇÃO DA**

**REDUÇÃO CONCEDIDA, TAMBÉM POR DECRETO, PELO ENTE ESTADUAL. NÃO SE VISLUMBRA QUALQUER ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE ICMS COMPLEMENTAR, POIS SE APLICA A ALÍQUOTA VIGENTE NA DATA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR E NÃO QUANDO DA ENTRADA NO ESTOQUE.** SE O IMPOSTO FOI RECOLHIDO, ANTECIPADAMENTE, UTILIZANDO-SE UMA ALÍQUOTA, HAVENDO MODIFICAÇÃO NO MEIO DA CADEIA DEVERÁ O CONTRIBUINTE PROCEDER AO RECOLHIMENTO DA DIFERENÇA EXISTENTE ENTRE A ALÍQUOTA ANTERIOR E A VIGENTE NA DATA DO FATO GERADOR. (TJMG – APELAÇÃO CIVIL Nº 1.0000.16.045959-0/003 REL: DES.(A) ÂNGELA DE LOURDES RODRIGUES DATA DA PUBLICAÇÃO: 02/10/2018).

(GRIFOU-SE E DESTACOU-SE)

A decisão transcrita foi inclusive citada como fundamento de decisão semelhante, do STF, proferida pelo Exmo. Ministro Gilmar Mendes no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 1.136.306/MG. Observe-se:

DESTA FORMA, ATRIBUI-SE A RESPONSABILIDADE A OUTREM PELO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO RELATIVO A FATO GERADOR A SER PRATICADO POR TERCEIRO. **RESSALTO QUE O QUE SE ANTECIPA É O PAGAMENTO, E NÃO O FATO GERADOR.**

POIS BEM. A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA SURGE COM A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, QUE, NO CASO DO IMPOSTO DE ICMS, NASCE COM A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS.

ASSIM, NO PRESENTE CASO, **NÃO VISLUMBRO ILEGALIDADE, POIS DEVE SER APLICADA A ALÍQUOTA VIGENTE NA DATA DO FATO GERADOR, E NÃO A VIGENTE AO TEMPO DA ENTRADA DA MERCADORIA NO ESTOQUE, OU SEJA, SE O IMPOSTO FOI PAGO ANTERIOR E ANTECIPADAMENTE, COM BASE EM ALÍQUOTA DIVERSA (MENOR), FICA O CONTRIBUINTE OBRIGADO A RECOLHER A DIFERENÇA APURADA ENTRE AQUELA E A VIGENTE NO MOMENTO DO FATO GERADOR.**

**(TJMG – APELAÇÃO CIVIL Nº 1.0000.17.013916-6/001 REL: DES.(A) ALICE BIRCHAL DATA DA PUBLICAÇÃO: 31/08/2017)**

(DESTACOU-SE)

Saliente-se que as decisões do STF citadas pela Defesa (ADI nº 1.851/AL e RE nº 593.849/MG), que inicialmente reconheceram e, posteriormente, deixaram de reconhecer a definitividade da substituição tributária, não afetam o presente lançamento.

Tais jurisprudências têm por conteúdo discussões quanto à definitividade da **base de cálculo** da substituição, ao passo que a controvérsia dos autos envolve alteração na **alíquota** do imposto.

Ademais, a jurisprudência do CCMG também não favorece as pretensões Defesa, pois lançamentos tributários de conteúdo semelhante foram aprovados nos Acórdãos nºs 21.376/17/2ª e 23.088/18/1ª, em decisões unânimes.

# CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por todo o exposto, sem razão a Autuada em seus questionamentos relacionados à incidência do ICMS/ST complementar e do adicional do FEM.

Quanto à apuração do crédito tributário propriamente dita, os cálculos realizados pela Fiscalização constam do “Anexo 4 - 33041260146371 INVENT” do Auto de Infração.

A base de cálculo sobre a qual se apurou a complementação de ICMS/ST (6%) e o FEM (2%) foi exatamente a mesma utilizada pelo substituto (remetente) para apuração do ICMS/ST originalmente retido e recolhido quando da entrada da mercadoria em estoque, conforme determina o já transcrito art. 5º, inciso I, alínea “b”, da Resolução nº 4.885/15.

Esse valor foi informado à Fiscalização pela própria Autuada, na planilha “Base ST última entrada – Fiscal Cláudio.xlsb”, como se pode ver no “Anexo 2 - RESPOSTA DA INTIMAÇÃO”. Esta planilha, preenchida pelo Contribuinte, foi acrescida apenas de cabeçalho e rodapé e se tornou o “Anexo 3 - Base ST última entrada” do e-PTA.

Importante destacar que o Anexo 3 possui as últimas entradas das mercadorias autuadas de **todos os 138 (centro e trinta e oito) Estabelecimentos Autuados**. Para visualizar apenas as operações de um determinado estabelecimento, é necessário identificar o CNPJ ou a Inscrição Estadual dessa unidade específica e filtrá-lo nas colunas “B” ou “C” da planilha, respectivamente, conforme exemplo a seguir:

The screenshot displays an Excel spreadsheet with a data table. The columns are: NM\_ARQUIVO, NR CNPJ, CD INSCRICAO ESTADUAL, Chave de pesquisa, and Cód. Produto. A filter dialog box is open over the NR CNPJ column, showing a search for '0020503484148'. The dialog box includes options for 'Limpar Filtro de "CD INSCRICAO ESTA..."', 'Filtrar por Cor', and 'Filtros de Texto'. The 'Filtros de Texto' section is checked, and the search criteria '0020503484148' is entered. The spreadsheet shows a list of records with their respective identifiers and product codes.

Feito isso, observa-se que a coluna “Q” (“BC ST Unitário x Quantidade”) do Anexo 3 possui o valor total da base de cálculo da ST informado pela Autuada para

cada mercadoria. Esse valor foi transposto para a coluna “L” do Anexo 4 e utilizado como base de cálculo do ICMS/ST e do FEM exigidos no presente lançamento, o que se mostra correto.

As quantidades de mercadorias (telefones celulares e smartphones) existentes em estoque no dia 31/12/15, que constam das colunas “P” do Anexo 3 e “K” do Anexo 4, foram obtidas a partir do arquivo SPED/EFD transmitido pela Autuada, referente a fevereiro de 2016 (vide “Anexo 5 - Comprovante de Transmi”), especificamente do Registro H010 (Inventário), que contém as informações do estoque final do exercício anterior.

Analisando-se os dados e os cálculos realizados pela Fiscalização, cedeço concluir que a apuração do ICMS/ST complementar e do adicional de alíquotas do FEM realizada está correta, refletindo os valores determinados pela legislação de regência.

Equivoca-se a Autuada quando afirma que o FEM é uma exação tributária acessória, que deve seguir o destino do complemento de ICMS/ST. Como se demonstrou alhures, o adicional do alíquotas do FEM é norma autônoma, com fundamento de validade de cunho constitucional (ADCT) e previsão expressa no art. 12-A da Lei nº 6.763/75, incidindo sobre as mercadorias ali listadas, quando destinadas a consumidor final, independentemente de serem ou não sujeitas à substituição tributária.

Ademais, tendo em vista que o complemento de ICMS/ST também é plenamente devido, o argumento acaba esvaziado em si mesmo.

Sobre os valores de ICMS/ST e de FEM não recolhidos incidiu a Multa de Revalidação do art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, no valor de 50% (cinquenta por cento) do tributo não recolhido.

A exigência se mostra correta, pois apesar do caso em tela tratar de ICMS devido a título de substituição tributária, as mercadorias já se encontravam no estoque da Autuada, não havendo que se falar em retenção do imposto, mas apenas de pagamento, situação suficiente apara afastar a eventual incidência da penalidade em dobro do § 2º, inciso I, do mesmo dispositivo legal:

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:

(...)

## 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;

Ao contrário do que afirma a Autuada, ela está sujeita ao cumprimento da obrigação acessória do art. 17 da Resolução nº 4.855/15, consistente na entrega de arquivo eletrônico com a apuração do estoque de mercadorias e do imposto devido a título de substituição tributária, relativo ao complemento de ICMS/ST e de FEM devido sobre telefones celulares e smartphones em estoque no fim do dia 31/12/15.

Não tendo sido entregue o arquivo eletrônico em comento, descumprida está a obrigação acessória, o que atrai a aplicação da Multa Isolada do art. 54, inciso XXXIV, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75, exatamente como procedeu a Fiscalização:

Art. 54. As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXXIV - por deixar de entregar, entregar em desacordo com a legislação tributária ou em desacordo com a intimação do Fisco ou por deixar de manter ou manter em desacordo com a legislação tributária arquivos eletrônicos referentes à emissão de documentos fiscais, à escrituração de livros fiscais ou à Escrituração Fiscal Digital:

a) 3.000 (três mil) Ufemgs por período de apuração, independentemente de intimação do Fisco;

Quanto às alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I, do RPTA).

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para, considerando o Termo de Reformulação do Lançamento, excluir do polo passivo o estabelecimento filial originalmente autuado, posto que teve suas atividades empresariais regularmente encerradas em momento anterior à lavratura do Auto de Infração. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Tatiane Aparecida Mora Xavier e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Geraldo Júnio de Sá Ferreira. Participaram do julgamento, além do signatário, as Conselheiras Cindy Andrade Morais (Revisora), Gislana da Silva Carlos e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 05 de agosto de 2021.**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Presidente / Relator**

D

22.782/21/2ª

24