

Acórdão: 24.983/24/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.003051066-25  
Impugnação: 40.010156526-70  
Impugnante: Americanas S.A - Em Recuperação Judicial  
CNPJ: 00.776574/0006-60  
Proc. S. Passivo: ALESSANDRA BITTENCOURT DE GOMENSORO  
Origem: DGP/SUFIS - Nconext - RJ

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – BASE DE CÁLCULO.** Constatada a falta de retenção e do recolhimento do ICMS/ST incidente sobre as transferências de mercadorias, em operação interestadual, para estabelecimento varejista mineiro de mesma titularidade, em razão da adoção de base de cálculo do imposto em desacordo com o previsto no inciso II, do § 11º, do art. 19, da Parte 1, do Anexo XV, do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a falta de retenção e do recolhimento do ICMS/ST devido nas remessas em transferência promovida pela Autuada a estabelecimento mineiro de mesma titularidade, de diversos produtos, constantes dos Capítulos 10 (Materiais de construção e congêneres), 11 (Materiais de limpeza), 14 (Papéis, plásticos, produtos cerâmicos e vidros), 17 (Produtos alimentícios), 19 (produtos de papelaria), todos da Parte 2 do Anexo XV, do RICMS/02.

A Autuada, contribuinte estabelecido no município do Rio de Janeiro/RJ, não apurou a base de cálculo das mercadorias sujeitas à substituição tributária tendo como referência o preço médio ponderado dos produtos vendidos pelos estabelecimentos varejistas de mesma titularidade localizados em Minas Gerais, nas operações internas de venda a consumidor final, promovidas no segundo mês anterior àquele em que ocorrer a transferência, conforme determina o art. 19, § 11, inciso II, c/c art. 12, da Parte 1, do Anexo XV do RICMS/02.

O período autuado vai de setembro de 2019 a maio de 2022.

Exige-se o ICMS/ST, acrescido da Multa de Revalidação prevista no inciso II c/c § 2º, inciso I, do art. 56 e a Multa Isolada prevista no inciso XXXVII, combinado com o § 2º, inciso I, do art. 55, todos da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 185/215, contra a qual a Fiscalização se manifesta às págs. 743/785.

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos na Manifestação Fiscal foram utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo alterações de estilo.

Conforme relatado, a autuação versa sobre falta de retenção e de recolhimento do ICMS devido por Substituição Tributária (ICMS/ST) referente a operações de transferências interestaduais de mercadorias, promovidas pela Autuada, localizada no Município do Rio de Janeiro/RJ, para o estabelecimento de sua filial localizada no Município de Juiz de Fora, Minas Gerais, no período de setembro de 2019 a maio de 2022.

A Autuada não apurou a base de cálculo das mercadorias sujeitas à substituição tributária tendo como referência o preço médio ponderado do produto vendido pelos estabelecimentos varejistas de mesma titularidade localizados em Minas Gerais, nas operações internas de venda a consumidor final, promovidas no segundo mês anterior àquele em que ocorrer a transferência, conforme determina o art. 19, § § 11 e art. 12, da Parte 1, do Anexo XV do RICMS/02.

Exige-se o ICMS/ST, acrescido da Multa de Revalidação prevista no inciso II c/c § 2º, inciso I, do art. 56 e a Multa Isolada prevista no inciso XXXVII, combinado com o § 2º, inciso I, do art. 55, todos da Lei nº 6.763/75.

Não obstante reconhecer que não apurou a base de cálculo das mercadorias sujeitas à substituição tributária conforme determina a legislação tributária mineira, a Autuada contesta as exigências fiscais sob a alegação de ilegalidade da norma regulamentar mineira.

Sustenta que a regra do RICMS/02 que fixa os comandos para se apurar a base de cálculo do ICMS/ST, nas transferências interestaduais, ofende o princípio da legalidade, pois exorbita tanto da Lei Ordinária do ICMS (Lei Estadual nº 6.736/75) quanto da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir).

Entende que os dispositivos da Lei nº 6.763/75 e da LC nº 87/96 que dispõem sobre o ICMS/ST não preveem base de cálculo tal como disposta no RICMS/02.

Em que pesem os argumentos da Autuada, não lhe assiste razão.

Como afirmado, é fato reconhecido pela Autuada que esta não apurou a base de cálculo das mercadorias sujeitas à substituição tributária, conforme determina a legislação tributária mineira, que especifica os cálculos no art. 19, § § 11 e 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

A Impugnante deixou de observar a norma que consta da Cláusula quarta do Convênio ICMS 142/18, de 14 de dezembro de 2018:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONVÊNIO ICMS 142/18, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2018

Dispõe sobre os regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e de Comunicação (ICMS) com encerramento de tributação, relativos ao imposto devido pelas operações subseqüentes.

(...)

Cláusula quarta.

O sujeito passivo por substituição tributária observará as normas da legislação tributária da unidade federada de destino do bem e da mercadoria.

(...)

Isto posto, considerando-se a Cláusula quarta do Convênio nº 142/18, a qual determina que o sujeito passivo por substituição tributária observará as normas da legislação tributária da unidade federada de destino do bem da mercadoria, a Impugnante deveria ter observado o disposto na legislação mineira, notadamente o inciso II do § 11 do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Por conseguinte, o disposto no art. 19, § 11, inciso II, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, é o que se aplica ao caso em discussão, o qual trata da base de cálculo da substituição tributária, na operação interestadual de transferência, entre estabelecimentos do mesmo titular, em se tratando de estabelecimento que promova transferência para estabelecimentos varejistas:

Anexo XV - Parte 1

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

(...)

§ 11. Na operação interestadual de transferência, entre estabelecimentos do mesmo titular, caso a operação não tenha sua base de cálculo estabelecida na alínea "a" ou nos itens 1 e 2 da alínea "b" do inciso I do caput, será observado o seguinte:

(...)

II - em se tratando de estabelecimento que promova transferência para estabelecimentos varejistas ou para estabelecimentos varejistas e não varejistas, a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária será o preço médio ponderado do produto apurado pelos estabelecimentos varejistas de mesma titularidade, localizados no Estado, nas operações internas de venda a consumidor final, promovidas no segundo mês anterior àquele em que ocorrer a transferência;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Note-se que para a formação da base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária, na operação interestadual de transferência, entre estabelecimentos do mesmo titular, em se tratando de estabelecimento que promova transferência para estabelecimentos varejistas, deve-se substituir o “preço praticado pelo remetente” pelo “preço médio ponderado”, obtido com base nas operações de saídas internas do estabelecimento mineiro.

Cumprido destacar 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, em atendimento ao disposto no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “b”. Confira-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.

(...)

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

b) dispor sobre substituição tributária;

(...)

### Lei Complementar nº 87/96

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

O Estado de Minas Gerais instituiu o regime de substituição por meio do art. 22, da Lei Estadual nº 6.763/75, *ipsis litteris*:

Lei Estadual nº 6.763/75

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

I - alienante ou remetente da mercadoria ou pelo prestador de serviços de transporte e comunicação ficar sob a responsabilidade do adquirente ou do destinatário da mercadoria, ou do destinatário ou do usuário do serviço;

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

(...)

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

(...)

(Grifou-se)

Observe-se que a base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária é um valor que possibilite a obtenção de um preço de forma a refletir, o mais próximo possível, o preço estimado da mercadoria ao consumidor final.

Importante pontuar também o disposto na alínea “a” do inciso II do art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, a seguir reproduzido, o qual se apresenta como alicerce do dispositivo violado:

Lei Complementar nº 87/96

Art. 8º. A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

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

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

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

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

(...)

(Grifou-se)

A Lei nº 6.763/75 dispôs sobre a base de cálculo do ICMS/ST, em relação à operação ou prestação subsequente, e prevê, tal como o referido art. 8º da Lei Complementar, a utilização do valor da operação própria do substituto tributário, no caso, o próprio Contribuinte, para a formação da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária. Veja-se:

Lei nº 6.763/75

Art. 13 -

(...)

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

(...)

2. em relação a operação ou prestação subsequente, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

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

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

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

(...)

(Grifou-se)

Importante frisar que o § 7º do art. 22, da Lei nº 6.763/75 retro citado prevê que a base de cálculo do ICMS/ST observará o “disposto nos §§ 19 a 21 do art. 13” desta mesma lei.

Como se vê, em regra, “a base de cálculo, para fins de substituição tributária, será em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório do valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário, do montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço, e

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

da margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes” (art. 8º, inciso II, alíneas “a”, “b” e “c”, da Lei Complementar nº 87/96).

Já o § 6º do art. 8º da LC nº 87/96 traz permissão no sentido de que a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser o preço ao consumidor final usualmente praticado no mercado considerado.

Nesse sentido, também o § 29 do art. 13 da Lei nº 6.763/75 dispõe:

Lei nº 6.763/75

Art. 13.

(...)

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

(...)

Considerando a previsão insculpida no § 6º, do art. 8º, da LC nº 87/96 e tendo em vista que a base de cálculo prevista no § 11 do art. 19 retro tem por parâmetro o preço médio ponderado praticado pelo estabelecimento varejista do próprio contribuinte localizado no estado de Minas Gerais nas vendas a consumidor final mineiro não contribuinte, promovidas no segundo mês anterior àquele em que ocorrer a transferência, é inegável que inexistente afronta à previsão da Lei Complementar.

Observe-se que a base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária é um valor que possibilite a obtenção de um preço de forma a refletir, o mais próximo possível, o preço estimado da mercadoria ao consumidor final.

Portanto, conforme demonstrado, os dispositivos que fundamentaram o trabalho fiscal respeitam perfeitamente o princípio da legalidade. Nesse sentido, já se pronunciou o e. TJMG em discussão idêntica a dos presentes autos.

**EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - AÇÃO DECLARATÓRIA - TRIBUTÁRIO - ICMS - ALTERAÇÃO BASE CÁLCULO POR DECRETO - PRINCÍPIO ESTRITA LEGALIDADE NÃO VIOLADO - ALTERAÇÃO DE CRITÉRIOS PARA APURAÇÃO DO PREÇO DE MERCADO - BASE DE CÁLCULO MANTIDA - LEGALIDADE DO DECRETO 46.643/2014.**

**A PREVISÃO DE CRITÉRIOS PARA A APURAÇÃO DO PREÇO DE MERCADO, CONTIDA NO DECRETO ESTADUAL Nº 46.643/2014 NÃO ALTERA A BASE DE CÁLCULO DO ICMS, NEM VIOLA O PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE. (TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0024.14.306916-9/001, RELATOR(A): DES.(A) KILDARE**

CARVALHO, 4ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 06/08/2020, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 18/08/2020)

(...)

CINGE O DEBATE RECURSAL NA INCONSTITUCIONALIDADE DO DECRETO Nº 46.643/2014, QUE EM SEU ART. 1º, ALTEROU O ART. 19 DO REGULAMENTO DO ICMS (RICMS), APROVADO PELO DECRETO Nº 43.080, DE 13 DE DEZEMBRO DE 2002, QUE DISPÕS:

(...)

O APELANTE ALEGA QUE DITO DISPOSITIVO, POR MEIO DE DECRETO E NÃO DE LEI, TERIA ALTERADO A BASE DE CÁLCULO EM VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE. A MMA. JUÍZA JULGOU IMPROCEDENTE O PEDIDO AO FUNDAMENTO DE QUE "NÃO HÁ ALTERAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO, QUE CONTINUA SENDO O VALOR PELO QUAL AS MERCADORIAS SÃO COMERCIALIZADAS, O QUE HÁ É MUDANÇA NA FORMA DE ALCANÇAR TAL PREÇO, A FIM DE QUE SEJA OBTIDO O MONTANTE QUE MAIS REFLETE A REALIDADE DO MERCADO." (F.79-TJ).

A QUESTÃO EM EXAME REMETE AO ART. 150, INCISO I, DA CONSTITUIÇÃO, SEGUNDO O QUAL "É VEDADO (...) EXIGIR OU AUMENTAR TRIBUTOS SEM QUE LEI O ESTABELEÇA". O TEXTO É CLARO: O QUE SE PROÍBE É A INSTITUIÇÃO OU A ELEVAÇÃO DE TRIBUTOS SEM LEI, PARA DAR SEGURANÇA JURÍDICA AOS CONTRIBUINTES.

NO CASO EM EXAME, O DISPOSITIVO CONTIDO NO DECRETO ESTADUAL Nº 46.643/2014, RETRO TRANSCRITO NÃO ALTEROU A BASE DE CÁLCULO DO ICMS, QUE CONTINUA SENDO O VALOR DA VENDA DA MERCADORIA ALIÁS, SEGUNDO HUGO DE BRITO MACHADO, "A BASE DE CÁLCULO DO ICMS, COMO REGRA GERAL, É O VALOR DA OPERAÇÃO RELATIVA À CIRCULAÇÃO DA MERCADORIA, OU O PREÇO DO SERVIÇO RESPECTIVO" (MACHADO, HUGO DE BRITO. CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. 2008)

DESTA FORMA, O DECRETO ESTADUAL Nº 46.643/2014 AO ALTERAR OS CRITÉRIOS PARA ALCANÇAR O PREÇO DE MERCADO, IN CASU, PARA O MAIS PRÓXIMO POSSÍVEL AO DE MERCADO, POR ÓBVIO QUE NÃO ALTERA A BASE DE CÁLCULO DO ICMS, E, POR CONSEQUENTE, NÃO SE MOSTRA INCONSTITUCIONAL.

CABE SALIENTAR QUE A LEI ESTADUAL 6.763/75, EM SEU ART. 13, § 19, ITEM 2, ALÍNEA C, ESTABELECEU QUANTO À BASE DE CÁLCULO PARA FINS DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA QUE A MARGEM DO VALOR

AGREGADO SE FAZ COM BASE EM PREÇO PRATICADO EM MERCADO, PORTANTO, A PREVISÃO CONTIDA NO DECRETO APONTADO POR INCONSTITUCIONAL PELA APELANTE, APENAS DISPÕS OS CRITÉRIOS PARA ALCANÇAR O PREÇO DE MERCADO, SEM QUALQUER VIOLAÇÃO AOS RÍGIDOS CRITÉRIOS LEGAIS ESTABELECIDOS PARA A BASE DE CÁLCULO:

(...)

DESTARTE, A PREVISÃO DE CRITÉRIOS PARA A APURAÇÃO DO PREÇO DE MERCADO, CONTIDA NO DECRETO ESTADUAL Nº 46.643/2014 NÃO ALTERA A BASE DE CÁLCULO DO ICMS, NEM VIOLA O PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE.

COM ESSAS CONSIDERAÇÕES, NEGOU PROVIMENTO AO APELO, E, EM DECORRÊNCIA, DA SUCUMBÊNCIA RECURSAL, MAJORO PARA 5% (CINCO POR CENTO) O VALOR DOS HONORÁRIOS FIXADOS, NOS TERMOS DO ART. 85, § 11, DO CPC.

(...)

DES. MOREIRA DINIZ - DE ACORDO COM O(A) RELATOR(A). DES. DÁRCIO LOPARDI MENDES - DE ACORDO COM O(A) RELATOR(A). SÚMULA: "NEGARAM PROVIMENTO AO APELO."

(...)

Outrossim, verifique-se que o art. 22, § 7º, da Lei nº 6.763/75, prevê que a base de cálculo do ICMS/ST observará o “disposto nos §§ 19 a 21 do art. 13”. Ou seja, a apuração do imposto, na forma prevista em regulamento, observa as alíneas “a” a “c”, do item 2, do § 19, do art. 13 da lei Mineira, uma vez que considera valores médios relativos à operação própria da Impugnante, substituta tributária.

Não se descuide, por fim, da disciplina que consta do art. 22, inciso II e § 9º, da Lei nº 6.763/75, o qual prevê que na entrada de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, proveniente de outra unidade da Federação para entrega no Estado a comerciante atacadista e varejista ou sem destinatário certo, disciplina que o imposto será pago na forma que dispuser o Regulamento, observando-se, no que couber, para efeito da base de cálculo, o disposto nos §§ 19 a 21 do art. 13, o que certamente acresce na conclusão da sistematização que deve ser adotada quanto a base de cálculo.

Lei nº 6.763/75

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

(...)

§ 9º Na entrada de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, proveniente de outra unidade da Federação para entrega no Estado a comerciante atacadista e varejista ou sem destinatário certo, o imposto será pago na forma

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que dispuser o Regulamento, observando-se, no que couber, para efeito da base de cálculo, o disposto nos §§ 19 a 21 do artigo 13.

(...)

(Grifou-se)

Importante destacar que § 7º do mesmo art. 22, da Lei nº 6.763/75, prevê que a base de cálculo do ICMS-ST observará o “disposto no § 19 (...) do art. 13”. Assim sendo, traz-se a colação o art. 13 da Lei nº 6.763/75, no tocante à base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária:

Lei 6.763/75

Art. 13 - (...)

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

(...)

2. em relação a operação ou prestação subsequente, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

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

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

c) a margem de valor agregado, nela incluída a parcela referente ao lucro e o montante do próprio imposto, relativa à operação ou prestação subsequentes, que será estabelecida em regulamento, com base em preço usualmente praticado no mercado considerado, obtido por levantamento, ainda que por amostragem, ou através de informações

(...)

(Grifou-se)

É de conhecimento geral que uma das razões da substituição tributária é permitir a correção das distorções concorrenciais de natureza tributária, equalizando as condições competitivas entre contribuintes do mesmo setor e, conseqüentemente, promovendo justiça fiscal.

Entretanto, há legislação específica para uma situação que poderia desvirtuar a equalização mencionada, situação essa que ocorre quando o substituto tributário e o substituído são estabelecimentos do mesmo titular

No caso vertente, foi possível apurar o preço médio ponderado aos consumidores mineiros (efetivamente praticado pelo estabelecimento varejista que é filial da Impugnante), através da escrituração fiscal dele.

Portanto, a base de cálculo apurada pelo Fisco reflete o preço efetivamente praticado aos consumidores finais, ressalvado o lapso temporal previsto no inciso II do § 11º e no § 12.º, tudo do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02.

Da interpretação sistemática da legislação que rege a matéria, verifica-se que não há qualquer ofensa ao princípio da legalidade e ao contrário da alegação da Impugnante, o uso do preço médio ponderado praticado na venda do produto realizada pelo varejista ao consumidor final está harmonicamente adequado à legislação tributária mineira e brasileira.

Assim, diante de tudo exposto, correta a apuração do crédito tributário constituído pelo ICMS/ST não recolhido, acrescido da Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e da Multa Isolada disposta no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

Noutro tópico de sua defesa, a Impugnante acusa que a forma de apuração da base de cálculo do ICMS/ST adotada pelo Fisco conflita com o princípio da livre iniciativa e contraria as normas gerais de emissão de documentos fiscais que indicam as diretrizes a serem observadas para possibilitar a emissão de notas fiscais, o que torna impossível legalmente realizar as operações pretendidas.

Argumenta que a redação do art. 11-A, do Anexo V, do RICMS, vigente à época das operações, determina obediência ao leiaute estabelecido pelo Manual de Orientação do Contribuinte.

Aduz que a NF-e (Nota Fiscal Eletrônica) deve ser emitida com base no leiaute estabelecido naquele Manual, o qual não possibilitava apurar a base de cálculo do ICMS/ST pelo preço médio de saídas na forma exigida no Auto de Infração, mas apenas por pauta, ou por aplicação de MVA (Margem de Valor Agregado).

Conclui que, diante disso, a aplicação dessa base de cálculo implicaria em verdadeiro contrassenso e óbice operacional intransponível.

Todavia, conforme bem observado pelo fisco, a Impugnante baseou o seu entendimento em uma interpretação equivocada do Manual de Orientação ao Contribuinte.

Tomou por referência instruções de preenchimento de dados da NFe referentes ao “Grupo N09. Grupo Tributação do ICMS =70”, o qual se refere às condições de tributação do ICMS com redução da base de cálculo e cobrança do ICMS por substituição tributária.

Conforme demonstrado pela Fiscalização em sua Manifestação, o Impugnante deveria ter se pautado pelas instruções contidas na pág. 27 do MOC, dentre as quais consta a possibilidade de informar o “Valor da Operação”, n.º 6 referente à “Modalidade de determinação da BC do ICMS ST”, págs. 514 dos autos.

E o valor da operação, no caso, deve ser o preço médio ponderado do produto apurado pelos estabelecimentos varejistas de mesma titularidade, localizados no Estado, nas operações internas de venda a consumidor final, conforme determinam os § 11, inciso II e § 12, inciso I, ambos do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS a ser lançado (às págs. 523), constante da página 36 do MOC.

A despeito disso, o leiaute da NF-e e dos demais documentos devem se adequar ao que determina a legislação e não o contrário.

Destaque-se que em nenhum momento o leiaute da NF-e impediu que fosse informada corretamente o valor da base de cálculo do ICMS/ST, tendo em vista que o campo “Modalidade de determinação da BC do ICMS ST” só tem validação quando informado o nº 4 – “Margem de Valor Agregado”. Nos demais casos não existe validação, portanto não existe impedimento para a emissão do documento, conforme se vê às págs. 111 do MOC, contida às págs. 598, dos autos.

Frise-se que o contribuinte tem que emitir a NF-e com base no leiaute estabelecido no MOC, mas acima de tudo atendendo ao disposto na legislação. Não obstante, no caso de dúvida de preenchimento, cabe ao contribuinte indagar à SEF/MG (Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais) qual o procedimento a ser adotado, em vez de utilizar o método que o convém.

Também não há que se falar em violação ao princípio constitucional da livre iniciativa, uma vez que, conforme se verifica dos autos, nada obsta ao Contribuinte a prática das operações com as mercadorias, bem como a emissão correta dos documentos fiscais, em conformidade com a legislação de regência.

Noutro tópico, a Impugnante alega que parte dos produtos autuados não estariam sujeitos ao regime de apuração do ICMS por substituição tributária.

Contudo, o seu entendimento encontra-se equivocado.

Em relação ao produto granola, conforme esclarece o Fisco em sua Manifestação, a autuação se baseou na NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul) informada pela própria Impugnante nas notas fiscais autuadas.

Por seu turno, a Impugnante não informou qual a NCM que acredita ser a aplicável ao produto e tampouco justifica o seu entendimento.

Não obstante a referida omissão, em sua Manifestação, a Fiscalização apresenta fotos do produto vendido pela Autuada e expõe meticulosa análise de suas características, da qual se extrai a conclusão de que o produto granola dever ser classificado na NCM 1904.90.00, para a qual se prevê a substituição tributária no item 30, do Capítulo 17, da Parte 2, do Anexo XV, do RICMS/02.

Semelhante análise é feita em relação ao produto Farinha P Empanar Romariz Panko 200G, levando-se à conclusão de que este deve ser classificado na NCM 1905.90.90, e se encontra sujeito à ST prevista no item 62.1, do Capítulo 17, da Parte 2, do Anexo XV, do RICMS/02.

Da mesma forma, a análise fiscal demonstra estar correta a autuação sobre o Cereal Org Corn Flakes Native, cuja NCM declarada na NF-e emitida pela Autuada é a de nº 1904.20.00, sendo aplicável, no entanto, a NCM de nº 1904.90.00, para a qual há previsão de ST no item 30.0, do Capítulo 17, da Parte 2, do Anexo XV, do RICMS/02.

Por sua vez, em relação ao produto Assarapido Pratic Alum, cuja NCM declarada na NF-e é 7607.11.90, afigura-se correta a autuação, pois há previsão de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ICMS/ST entre os estados de Minas Gerais e Rio de Janeiro mediante o Protocolo ICMS nº 199/09, conforme demonstra o item 33.0, do Capítulo 19, da Parte 2, do Anexo XV, do RICMS/02.

Passo seguinte, a Impugnante alega que recolheu o imposto incidente sobre as operações autuadas no momento das saídas promovidas pela filial de Juiz de Fora, em valores, por vezes, superiores à base de cálculo do ICMS/ST prevista na legislação.

Afirma que no caso dos autos ocorreu uma mera inobservância da Impugnante, por ter realizado o recolhimento do imposto no trecho da operação da “filial MG x consumidor final”, ao invés de ter sido no trecho anterior, da “matriz RJ x filial MG”.

Assevera que fato é que a Companhia Impugnante recolheu aos cofres públicos o valor que era devido a título de ICMS sobre as operações autuadas, razão pela qual não há justificativa para a cobrança do ICMS/ST pretendida pela D. Fiscalização e que uma vez comprovado o efetivo recolhimento do ICMS sobre as operações autuadas, a cobrança pretendida nestes autos representaria verdadeiro *bis in idem*, o que resultaria no enriquecimento ilícito do estado de Minas Gerais.

Em que pesem os seus argumentos, não assiste razão à Impugnante.

É notório que os protocolos e convênios de ICMS, firmados pelos Estados têm como objetivo a sujeição da substituição tributária para os produtos ali descritos, como forma de tornar mais eficiente e célere a arrecadação e fiscalização do imposto.

Nesse sentido, é indevido submeter o Fisco à verificação do recolhimento do ICMS pelo destinatário, uma vez que o art. 22 da Lei nº 6.763/75, que trata da responsabilidade na substituição tributária, em seu inciso II, atribui a responsabilidade ao alienante ou remetente da mercadoria pelas operações subsequentes realizadas pelo destinatário. Examine-se:

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 subsequentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

Como demonstrado pelo Fisco, a Autuada apurou a base de cálculo do ICMS/ST em desacordo com a legislação.

Portanto, o recolhimento efetivado pelo seu estabelecimento varejista não tem o condão de legitimar a falta de recolhimento, decorrente da não adoção da base de cálculo do ICMS/ST preconizada pela legislação.

O suposto recolhimento defendido pela Impugnante não pode ser convalidado pela Fiscalização, por óbvio, uma vez não ser previsto e estar em desacordo com a legislação tributária.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O alegado recolhimento efetuado *a posteriori*, em venda pela filial varejista na última etapa do ciclo de circulação econômica dos produtos em questão, implica em atraso no prazo de pagamento do imposto devido e considera uma base de cálculo equivocada ao não adotar o preço médio ponderado estipulado na legislação:

### RICMS/02

Art. 89. Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra:

(...)

IV - com documento fiscal sem destaque do imposto devido.

Eventuais valores recolhidos a maior, bem como também os valores inferiores, decorrem de preços usualmente utilizados pelo contribuinte.

Esses preços foram considerados pelo Fisco na apuração do preço médio ponderado, conforme determinado pela legislação:

### RICMS/02 - Anexo XV

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

(...)

§ 11. Na operação interestadual de transferência, entre estabelecimentos do mesmo titular, caso a operação não tenha sua base de cálculo estabelecida na alínea "a" ou nos itens 1 e 2 da alínea "b" do inciso I do caput, será observado o seguinte:

(...)

II - em se tratando de estabelecimento que promova transferência para estabelecimentos varejistas ou para estabelecimentos varejistas e não varejistas, a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária será o preço médio ponderado do produto apurado pelos estabelecimentos varejistas de mesma titularidade, localizados no Estado, nas operações internas de venda a consumidor final, promovidas no segundo mês anterior àquele em que ocorrer a transferência;

(...)

§ 12. Nas hipóteses do § 11:

(...)

I - caso não tenha sido promovida operação interna de venda no segundo mês anterior àquele em que ocorrer a transferência interestadual, serão consideradas as operações promovidas no terceiro, no quarto, no quinto ou no sexto mês imediatamente anterior ao mês em que forem

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

promovidas operações de transferência interestadual, observada a ordem dos meses;

(...)

Por oportuno, cumpre lembrar que qualquer recolhimento indevido feito pelo contribuinte na última etapa pode ser motivo de solicitação de restituição mediante processo próprio, conforme disciplinado no Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08:

### RPTA

Art. 28. O pedido de restituição de indébito tributário depende de requerimento do interessado, protocolizado na Administração Fazendária ou no Núcleo de Contribuintes Externos do ICMS/ST a que estiver circunscrito, indicando as informações relativas ao recolhimento indevido e, sempre que possível, o valor a ser restituído.

Art. 29. A restituição de valor pago a título de tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, do valor das penalidades, salvo as referentes à infração de caráter formal não prejudicadas pela causa assecuratória da restituição.

Art. 30. A restituição de indébito tributário relativo a tributos que comportem transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove havê-lo assumido, ou, no caso de o ter transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

(...)

Art. 33. O pedido de restituição de indébito tributário será decidido pelo:

I - diretor da Diretoria de Gestão Fiscal da Superintendência de Fiscalização (DGF/SUFIS), em se tratando de pedido de contribuinte circunscrito a Núcleo de Contribuintes Externos do ICMS/ST;

II - Superintendente Regional da Fazenda, nos demais casos.

Parágrafo único - Na hipótese do inciso I do caput, o titular da Diretoria de Gestão Fiscal da Superintendência de Fiscalização poderá delegar aos coordenadores dos Núcleos de Contribuintes Externos - NConext - a competência para decisão do pedido.

(...)

Art. 35. Deferido o pedido de restituição, esta se efetivará:

I - sob a forma de dedução de valores devidos pelo sujeito passivo à Fazenda Pública Estadual;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - sob a forma de aproveitamento de crédito, no caso de restituição de valor indevidamente recolhido a título de ICMS a contribuinte do imposto que apresente com regularidade saldo devedor em sua escrita fiscal;

III - em moeda corrente, nos demais casos.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput:

I - não serão deduzidos créditos tributários com exigibilidade suspensa, ressalvada a concordância expressa do contribuinte na hipótese de parcelamento;

(...)

III - em moeda corrente, nos demais casos.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput:

I - não serão deduzidos créditos tributários com exigibilidade suspensa, ressalvada a concordância expressa do contribuinte na hipótese de parcelamento;

(...)

O RICMS/23 também disciplina o tema:

RICMS/23

Art. 125 - A importância indevidamente paga aos cofres do Estado, a título de ICMS, será restituída sob a forma de aproveitamento de crédito, para compensação com débito futuro do imposto, mediante requerimento do contribuinte, instruído na forma prevista no RPTA.

§ 1º - Ao contribuinte que possuir crédito acumulado do imposto ou que, em razão de suas operações ou prestações, não apresentar, com habitualidade, débito do imposto, a restituição poderá ser efetivada em espécie.

§ 2º - A restituição do valor pago a título de imposto enseja a restituição, na mesma proporção, do valor das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infração de caráter formal que não se deva reputar prejudicada pela causa assecuratória da restituição.

§ 3º - A restituição do imposto somente será feita a quem provar haver assumido o respectivo encargo financeiro ou, no caso de o ter transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

§ 4º - O valor do saldo credor do imposto eventualmente existente, no caso de encerramento das atividades do estabelecimento, não será objeto de restituição.

(...)

Dessa forma, verifica-se não assistir razão à Impugnante.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (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 capitulada no art. 55, inciso XXXVII da citada lei (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)

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, à 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 prevista no art. 55, inciso XXXVII da mencionada lei.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

No que tange à majoração da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, os seguintes dispositivos a fundamentam:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

(...)

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 10º do art. 53.

(...)

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicandó-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; (...)

Nota-se que a interpretação conjunta do caput e do inciso I, ambos do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, estabelece a aplicação da penalidade “em dobro” ao alienante/remetente, contribuinte substituto tributário, por não retenção ou por falta de pagamento do imposto retido.

Com efeito, como ficou demonstrado pelas razões de fato e de direito articuladas nos autos, a Impugnante deixou de recolher o ICMS/ST devido.

Assim, correta a exigência da parcela do ICMS/ST não recolhida pela Autuada e da Multa de Revalidação de 100% (cem por cento) do valor do ICMS/ST exigido, de acordo com o art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos da Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da mencionada lei (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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; (...)

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUO QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Flávia Sales Campos Vale (Revisora) e Gislana da Silva Carlos.

**Sala das Sessões, 04 de junho de 2024.**

**Dimitri Ricas Pettersen**  
**Relator**

**Cindy Andrade Morais**  
**Presidente**

P