

Acórdão: 21.040/13/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000178754-70  
Impugnação: 40.010132934-27  
Impugnante: Ri Happy Brinquedos Ltda  
IE: 001081879.01-64  
Proc. S. Passivo: Raphael Leal Giusti  
Origem: DF/Juiz de Fora

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST – BRINQUEDOS. Imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária incidente sobre operações com brinquedos relacionados no item 32 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em decorrência da apuração incorreta do imposto devido no momento da entrada em território mineiro de mercadoria. Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e § 2º da Lei n.º 6.763/75. Reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

**Da Autuação**

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS/ST devido nas aquisições de mercadorias relacionadas no item 32 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, no período de 31/07/10 a 30/06/12.

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

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 275/278, em síntese, aos seguintes argumentos:

- é empresa tradicional no comércio de brinquedos e foi tomada de surpresa com a autuação, uma vez que trata-se de ICMS/ST, e pelo fato de não ser responsável do recolhimento do imposto, ser autuado por recolhimento a menor;

- na responsabilidade por substituição, o indivíduo que pratica o fato gerador jamais chega a ser, realmente, sujeito passivo da obrigação - tendo em vista a existência prévia de dispositivo legal, atribuindo a responsabilidade a uma terceira pessoa;

- assim, diferente do que ocorre na responsabilidade por transferência, na responsabilidade por substituição a dívida é, desde sua origem, em decorrência de

previsão legal do próprio responsável, muito embora este não tenha realizado o fato gerador;

- portanto, além de seu próprio tributo, o substituto deve arcar, desde já, com o tributo referente ao substituído - previamente à própria ocorrência do fato gerador;

- se a responsabilidade do recolhimento do imposto é do substituto, no caso, seu fornecedor, não faz sentido a suposta diferença do imposto a recolher ser-lhe cobrada, quanto mais, multa pela falta do recolhimento;

- a lei estipula o responsável pelo recolhimento e este deve fazê-lo corretamente, sendo a ele imputada qualquer diferença que possa vir a existir;

- como se não bastasse o lançamento recair no substituído e não no substituto, o presente Auto de Infração foi calculado tendo como base MVA de 76,72% (setenta e seis inteiros e setenta e dois décimos por cento), e não de 68,49% (sessenta e oito inteiros e quarenta e nove décimos por cento), pertinente a brinquedo, NCM 9503;

- a Fiscalização exarou no "download" realizado, tendo em vista que as notas citadas não pertencem ao estabelecimento autuado.

Ao final, requer a total improcedência do Auto de Infração.

#### **Da Instrução Processual**

Às fls. 359/372 o Fisco comparece aos autos e, considerando assistir razão à Impugnante no que tange a MVA Ajustada e ao fato de constarem notas fiscais que não pertencem ao estabelecimento autuado, reformula o crédito tributário para aplicar a MVA de 68,49% (sessenta e oito inteiros e quarenta e nove décimos por cento) e excluir as notas fiscais citadas pela Impugnante que não tem relação com a autuação.

Diante da reformulação do crédito tributário é concedida vista dos autos à Impugnante, conforme documentos de fls. 374/375, mas esta não se manifesta.

#### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco se manifesta às fls. 376/380, contrariamente ao alegado pela Defesa, resumidamente, aos fundamentos que seguem:

- a Impugnante requer a exclusão do polo passivo da relação obrigacional, ao argumento de que o trabalho não trata de responsabilidade por transferência;

- no caso em análise, o contribuinte fornecedor da Impugnante, sem embargos, é o responsável pelo recolhimento do tributo, no caso ICMS/ST, mas, não o fazendo, ou o recolhendo a menor, a Impugnante passa a ser responsável por transferência, solidariedade legal, a teor dos arts. 124, inciso II e 128 da Lei Complementar n.º 5.172/66;

- portanto, a alegação de ilegitimidade passiva da Autuada não procede;

- o § 18 do art. 22 da Lei n.º 6.763/75 estabelece que quando o substituto tributário deixar de reter ou retiver a menor o ICMS/ST, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado, e o § 19 do mesmo artigo, ratifica o entendimento de que o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecimento varejista também será responsável pelo recolhimento do ICMS/ST quando o substituto deixar de reter ou reter a menor o ICMS/ST;

- cita o art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02;

- tanto a Lei n.º 6.763/75, como o RICMS/02 atendem por completo os arts. 5º e 6º da Lei Complementar n.º 87/96, disciplinando a sujeição passiva para as operações de substituição tributária, não havendo que se falar em inconstitucionalidade;

- a substituição tributária, objeto da exação, está disciplinada no Protocolo ICMS n.º 35/09, nos termos do art. 9º da Lei Complementar n.º 87/96;

- portanto, a alegação de ilegitimidade passiva não prospera, pelas razões de fato e de direito demonstradas, vez que quando da ocorrência do fato gerador já existia dispositivo legal atribuindo a responsabilidade ao destinatário pelo recolhimento do ICMS ou sua diferença, quando o remetente deixar de reter ou reter a menor o ICMS substituição tributária;

- quanto a utilização errônea da MVA, a mesma foi retificada e reformulado o crédito tributário;

- com relação às notas fiscais constantes da planilha apresentada pela Autuada, realmente não eram endereçadas à mesma, sendo desconsideradas.

Ao final, pede seja julgado parcialmente procedente o lançamento, conforme reformulação do crédito tributário.

---

### **DECISÃO**

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa sobre a imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS/ST devido nas aquisições de mercadorias relacionadas no item 32 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

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

O Fisco chegou à imputação fiscal por meio de ação exploratória nas notas fiscais eletrônicas emitidas pelo contribuinte Grow Jogos e Brinquedos S/A, IE 43422278000160, CNPJ 0635088647118, fornecedor da ora Impugnante. Da análise destes documentos verificou que o recolhimento do ICMS/ST, nas aquisições efetuadas pela Impugnante de mercadorias constantes do item 32, Parte 2 do Anexo XV do RICMS/MG, aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02, tinha se dado a menor.

Em sua peça de defesa a Impugnante alega, basicamente, sua ilegitimidade passiva e erro na Margem de Valor Agregada utilizada pela Fiscalização para cálculo do imposto devido por substituição tributária.

De pronto cumpre destacar que houve concordância do Fisco em relação à utilização da Margem de Valor Agregada – MVA Ajustada utilizada para cálculo do imposto. Assim, foi reformulado o crédito tributário aplicando-se a Margem de Valor Agregada Ajustada de 68,49% (sessenta e oito inteiros e quarenta e nove décimos por cento).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Também foi acatada a alegação da Defendente de que foram autuadas notas fiscais que não se destinavam ao seu estabelecimento. Assim, a partir da relação de notas fiscais constantes da planilha apresentada pela própria Impugnante às fls. 277/278, foi reformulado o crédito tributário.

A reformulação do crédito tributário está demonstrada às fls. 365/367.

Feita esta reformulação, remanesce à discussão a questão levantada pela Defendente em relação à propriedade de sua eleição como responsável pelo pagamento do imposto.

A Impugnante argui que o trabalho não trata de responsabilidade por transferência, a qual abarca a responsabilidade de terceiros, por solidariedade e dos sucessores. Além disto, sustenta que, se a responsabilidade do recolhimento do imposto é do substituto, no caso, seu fornecedor, não tendo o menor cabimento a suposta diferença do imposto a recolher ser cobrado dela, quanto mais, multa pela falta do recolhimento.

A Impugnante é uma empresa com atividade no ramo de comércio varejista de brinquedos e artigos recreativos (CNAE 4763-6/01), encontrando-se inscrita no cadastro de contribuintes do ICMS de Minas Gerais.

Diante do argumento apresentado pela Impugnante, cumpre deixar claro, que, não obstante a responsabilidade pelo pagamento do tributo ser do remetente nos casos de aplicação do instituto da substituição tributária, a Lei n.º 6.763/75 prevê, em seu art. 21, inciso XII, a condição de responsável solidário, a saber:

### SEÇÃO IV

#### Da Responsabilidade Tributária

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

.....

XII - qualquer pessoa pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos por contribuinte ou responsável, quando os atos ou as omissões daquela concorrerem para o não-recolhimento do tributo por estes.

.....

No caso em análise, o contribuinte fornecedor da Impugnante, realmente, é o responsável pelo recolhimento do ICMS devido por substituição tributária - ST.

Contudo, não tendo o fornecedor recolhido o tributo, ou, como no caso, recolhendo-o a menor, conforme determinam as normas estaduais, cabe à Impugnante a responsabilidade por transferência, solidariedade legal, a teor do art. 124, inciso II do Código Tributário Nacional c/c o art. 128 do mesmo diploma legal, a saber:

### SEÇÃO II

#### Solidariedade

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

.....

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

### CAPÍTULO V

#### Responsabilidade Tributária

#### SEÇÃO I

#### Disposição Geral

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Ademais, o § 18 do art. 22 da Lei n.º 6.763/75, estabelece que quando o substituto tributário deixar de reter ou reter a menor o ICMS devido por substituição tributária, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária recairá sobre o estabelecimento destinatário neste Estado.

Somando-se a esta regra importa ressaltar que o § 19 do mesmo artigo, ratifica o entendimento de que o estabelecimento varejista também será responsável pelo recolhimento do ICMS/ST quando o substituto deixar de reter ou reter a menor o imposto devido por substituição tributária ICMS/ST.

Para que fique clara a questão, transcreve-se o art. 22 e seus §§ 18 e 19 da Lei n.º 6.763/75, *in verbis*:

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

§ 18. Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado.

§ 19. Nas hipóteses do § 18 deste artigo, independentemente de favores fiscais ou de regime de recolhimento, o estabelecimento varejista será responsável pelo recolhimento da parcela devida ao Estado.

Também o Regulamento do ICMS mineiro, em seu Anexo XV, assim estabelece:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

Parágrafo único. A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao destinatário de mercadoria desacompanhada do comprovante de recolhimento, na hipótese em que o imposto deveria ter sido recolhido por ocasião da saída da mercadoria, por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais.

Importa destacar que, tanto a Lei n.º 6.763/75, quanto o RICMS/02, atendem às disposições contidas nos arts. 5º e 6º da Lei Complementar n.º 87/96, disciplinando a sujeição passiva para as operações de substituição tributária, a saber:

Art. 5º Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

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

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

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

Ressalte-se que a exigência do ICMS por substituição tributária para as mercadorias objeto da autuação está prevista no Protocolo ICMS n.º 35, de 05 de junho de 2009.

Portanto, correta a eleição da Impugnante para o polo passivo da obrigação tributária no presente lançamento.

Repita-se, pela importância, que a arguição impugnatória de utilização errada do percentual da Margem de Valor Agregado foi acatada pelo Fisco que reformulou o crédito tributário elaborando um novo demonstrativo do crédito tributário. Neste novo demonstrativo consta também a exclusão das notas fiscais que não se destinavam ao estabelecimento da Impugnante, conforme foi por ela demonstrado na planilha de fls. 277/278.

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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 365/366. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira (Revisor), Orias Batista Freitas e René de Oliveira e Sousa Júnior.

**Sala das Sessões, 25 de junho de 2013.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Presidente / Relatora**

CC/MG