

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.703/21/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001482627-49  
Impugnação: 40.010150128-83, 40.010150101-55 (Coob.), 40.010150127-01 (Coob.)  
Impugnante: Indústria de Bebidas Pirassununga Ltda  
CNPJ: 58.551326/0001-97  
Supermercados BH Comércio de Alimentos S/A (Coob.)  
IE: 003254612.22-66  
Vicente de Tommaso Neto (Coob.)  
CPF: 199.255.658-04  
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s), Pedro Paulo Viana Rossa/Outro(s)  
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - SP

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO.** O sócio-gerente responde pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, por força do art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - DESTINATÁRIO - CORRETA A ELEIÇÃO.** Correta a eleição da destinatária das mercadorias para o polo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 15, § 1º, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 c/c arts. 16, inciso X e 22, § 20, ambos da Lei nº 6.763/75.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO E/OU RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO.** Constatada a falta de recolhimento do ICMS/ST devido pela Autuada, estabelecida em São Paulo, que por força dos Protocolos ICMS nºs 19/11 e 96/09, reteve corretamente o imposto na saída de bebidas para contribuintes deste Estado, na condição de substituta tributária, nos termos dos arts. 12, caput e 46, inciso I, alínea “a”, ambos Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, mas deixou de efetuar o recolhimento respectivo. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A autuação versa sobre falta de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST), no período de 01/08/19 a 31/10/19, relativo a operações de saída interestadual com destino a contribuinte mineiro, de produtos listados no Capítulo 2 (Bebidas alcoólicas, exceto cerveja e chope) e no Capítulo 3 (Cervejas, Chopes, Refrigerantes, Águas e Outras Bebidas), ambos da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

A Autuada, indústria estabelecida no estado de São Paulo, tem por atividade a fabricação de aguardentes e, portanto, é responsável pela retenção e recolhimento do ICMS/ST em relação às mercadorias constantes da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, por força do disposto nos Protocolos ICMS n°s 19/11 (cervejas, refrigerantes, água mineral ou potável e gelo) e 96/09 (bebidas quentes), dos quais são signatários os estados de São Paulo e Minas Gerais.

O ICMS/ST foi destacado nos documentos fiscais, mas não foi recolhido no prazo e forma previstos no art. 46, inciso I, alínea “a” e § 4º, incisos I e II, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, aplicável ao caso, tendo em vista que a Autuada não é inscrita no Cadastro de Contribuintes do estado de Minas Gerais.

Todas as operações tiveram como destino o estabelecimento da empresa Supermercados BH Comércio de Alimentos S/A situado em Contagem/MG (I.E.: 003254612.22-66).

Exigências do ICMS/ST e da Multa de Revalidação em dobro do art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, da Lei n° 6.763/75.

Consta do lançamento que, por não ter exigido a apresentação do comprovante de recolhimento do ICMS/ST quando do recebimento das mercadorias e nem a comprovação de inscrição estadual da remetente, a destinatária foi inserida no polo passivo, ora denominada Coobrigada pelo crédito tributário, por força do disposto no art. 15, § 1º, do mesmo diploma regulamentar c/c arts. 16, inciso X e 22, § 20, ambos da Lei n° 6.763/75.

Também foi incluído no polo passivo, como Coobrigado, o sócio-gerente da Autuada, em razão da prática de atos com infração à lei, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II, da Lei n° 6.763/75.

Instruem os autos, em especial, os seguintes documentos: Relatório Fiscal (fls. 07/11); **Anexo “A”** – Demonstrativo do Crédito Tributário – Relatório Anual (fls. 13); **Anexo “B”** – Demonstrativo Mensal do ICMS/ST Retido e Não Recolhido e da Multa de Revalidação (fls. 14/15); **Anexo “C”** – Demonstrativo do ICMS/ST Retido e Não Recolhido por Nota Fiscal (fls. 17); **Anexo “D”** – DANFES Impressos Relativos a Todas as Notas Fiscais Autuadas (fls. 18/45); **Anexo “E”** – Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fls. 46/48).

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 78/92, acompanhada dos documentos de fls. 93/106.

Afirma, em síntese, o que segue:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- nulidade do lançamento por erro na sujeição passiva, já que ela não é responsável pelo ICMS/ST exigido, nos termos do inciso II da Cláusula Segunda do Protocolo ICMS nº 11/91 e do inciso V da Cláusula Segunda do Protocolo ICMS nº 96/09;

- nulidade por ofensa aos princípios da ampla defesa e do devido processo legal, pois a Fiscalização não poderia ter deixado de intimar os envolvidos para se defender previamente das acusações e nem renunciar à inclusão dos administradores da destinatária Supermercados BH Comércio de Alimentos S/A como Coobrigados. Transcreve doutrinas e jurisprudências;

- inconstitucionalidade do cálculo “por dentro” do ICMS/ST, já que a Cláusula Décima Terceira do Convênio ICMS nº 52/17 foi suspensa por liminar proferida em 2017 pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no âmbito da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5866.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Também inconformado, o Coobrigado Vicente de Tommaso Neto, sócio-gerente da Autuada, apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 107/123, acompanhada dos documentos de fls. 124/129.

Afirma, também em síntese, o que segue:

- nulidade do lançamento por ausência dos requisitos do art. 135, inciso III, do CTN para sua inclusão no polo passivo, posto que a simples falta de pagamento do imposto não justifica a solidariedade, sendo necessário a comprovação de atos contrários à legislação, conforme já decidiu o Superior Tribunal de Justiça (STJ). Acrescenta que é sócio minoritário da empresa;

- nulidade por erro na indicação da sujeição passiva, pois a Fiscalização não poderia renunciar à inclusão dos administradores da destinatária Supermercados BH Comércio de Alimentos S/A como Coobrigados. Transcreve doutrinas e jurisprudências;

- inconstitucionalidade do cálculo “por dentro” do ICMS/ST, já que a Cláusula Décima Terceira do Convênio ICMS nº 52/17 foi suspensa por liminar proferida em 2017 pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no âmbito da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5866.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Também contesta o lançamento, a Coobrigada Supermercados BH Comércio de Alimentos S/A, apresentando, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 134/141, acompanhada dos documentos de fls. 142/195.

Em síntese, defende a impossibilidade de sua caracterização como Coobrigada com base apenas no art. 22, § § 18 a 20, da Lei nº 6.763/75 e no art. 46, inciso I, alínea “a”, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, pois a responsabilidade pelo ICMS/ST foi atribuída pela legislação ao remetente, que destacou corretamente o

imposto em todas as notas fiscais e lhe transferiu o ônus do tributo no preço pago pelas mercadorias. Transcreve doutrinas e jurisprudências e cita a resposta ao Item 18 da Orientação Tributária DOLT/SUTRI nº 001/2007.

Acrescenta que optou pelo regime da definitividade da base de cálculo do ICMS/ST, não fazendo sentido lhe cobrar ICMS/ST que já está corretamente retido no documento fiscal.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

### **Da Instrução Processual**

Há notificação dos Impugnantes para saneamento de documentos, o que se realizou no processo.

Outrossim, diante da afirmação da Impugnante/Supermercados BH de que o ônus do ICMS/ST foi transferido pela remetente das mercadorias à destinatária mineira, mediante inclusão no preço final pago, a Fiscalização, por meio do Termo de Notificação de fls. 209/210, solicitou à ela que apresentasse todos os comprovantes bancários relativos aos pagamentos das operações autuadas.

A medida resultou na juntada do documento de fls. 211, no qual se informa que as Notas Fiscais nºs 136.636, 136.785, 136.915, 136.917, 137.338, 137.502, 137.833 e 138.032 referem-se a bonificações, e também dos comprovantes de pagamento de fls. 213/223.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 242/285, refuta integralmente as alegações dos Impugnantes, conforme síntese a seguir:

- a Autuada já foi alvo de lançamento relativo a período anterior, por retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST e do FEM em operações semelhantes, em Auto de Infração que foi julgado procedente no CCMG (Acórdão nº 22.346/16/1ª) e permanece “em aberto” (não pago);

- A Autuada apenas alterou seu *modus operandi*, passando a reter corretamente o ICMS/ST nos documentos fiscais e a não recolher nada do valor retido, em conduta diferente e muito mais grave que a anterior, capaz de justificar o enquadramento da empresa como devedora contumaz, nos termos do art. 52-A da Lei nº 6.763/75 e, também, justificar a inclusão do sócio-gerente como Coobrigado;

- a alegação de que é um sócio minoritário da empresa é irrelevante na responsabilização do sócio-gerente da Autuada, não obstante ser falsa, pois direta ou indiretamente, ele detém cerca de 92% (noventa e dois por cento) do capital da sociedade;

- o sócio-gerente da Autuada foi incluído como Coobrigado com base no art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, em razão de infração consistente na conduta deliberada e reiterada de não recolher o ICMS/ST devido pela Autuada, o que vem se repetindo há anos, apenas com mudança no *modus operandi* após a primeira autuação. Transcreve jurisprudências;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- os administradores da Coobrigada Supermercados BH Comércio de Alimentos S/A não foram incluídos como Coobrigados, porque não praticaram a conduta de reter o ICMS/ST e deixar de efetuar o seu recolhimento até o momento da saída da mercadoria do estabelecimento remetente, atribuída à Autuada;

- todos os Sujeitos Passivos foram intimados do lançamento e apresentaram suas respectivas impugnações, inexistindo qualquer cerceamento de defesa ou ofensa ao devido processo legal;

- a responsabilidade da Coobrigada Supermercados BH Comércio de Alimentos S/A não está amparada nos dispositivos legais citados na Peça de Defesa e sim no art. 15, § 1º, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 c/c art. 16, inciso X, da Lei nº 6.763/75, posto que a remetente não possui inscrição como contribuinte em Minas Gerais;

- o valor do ICMS/ST exigido é exatamente o destacado pela Autuada nas notas fiscais, não tendo sido feita qualquer inclusão “por dentro” pela Fiscalização. Acrescenta que, quanto à irregularidade constatada, relativa à falta de recolhimento do ICMS/ST retido, não foi apresentada prova do recolhimento ou justificativa por nenhum dos Impugnantes;

- os comprovantes de pagamento juntados após intimação da Fiscalização demonstram que os pagamentos sempre são realizados em valores inferiores ao total da nota fiscal (tabela às fls. 365/366), o que desmente a alegação de transferência integral do ônus ao destinatário;

- a Cláusula Oitava do Convênio ICMS nº 81/93 e a Cláusula Quarta do Convênio ICMS nº 52/17 determinam que o sujeito passivo por substituição deve observar a legislação do estado de destino da mercadoria, o que não aconteceu no presente caso, pois não foi observado o disposto no art. 46, § 4º, incisos I e II, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02;

- o Item 18 da Orientação Tributária DOLT/SUTRI nº 001/2007 deixa claro que o substituído está dispensado de recolher o ICMS/ST corretamente retido pelo substituto apenas quando cumprir todas as obrigações acessórias, dentre as quais se inclui a de exigir a apresentação do comprovante de inscrição ou, alternativamente, do comprovante de recolhimento do ICMS/ST vencido no momento da saída da mercadoria, o que não foi realizado;

- a opção pela definitividade da base de cálculo do ICMS/ST em nada influencia o presente Auto de Infração, que trata de falta de recolhimento do imposto retido.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

---

### **DECISÃO**

Inicialmente, esclareça-se que as citações aos responsáveis solidários pelo crédito tributário devem ser entendidas da seguinte forma:

Coobrigado = Vicente de Tommaso Neto;

Coobrigada = Supermercados BH Comércio de Alimentos S/A.

### **Das Preliminares**

Autuada e Coobrigado alegam nulidade do lançamento por ofensa aos princípios da ampla defesa e do devido processo legal, posto que, no seu entender, a Fiscalização não poderia ter deixado de intimar os envolvidos para se defender previamente das acusações e nem renunciar à inclusão dos administradores da Coobrigada no polo passivo.

Entretanto, razão não lhes assiste.

Importante ressaltar que inexistente dever jurídico de intimação prévia de qualquer envolvido em uma infração tributária para prestar esclarecimentos em momento anterior à notificação da lavratura do Auto de Infração, não obstante tal procedimento ser rotineiramente utilizado pela Fiscalização, quando há necessidade de se apresentar documentos adicionais ou de se esclarecer quaisquer aspectos relativos ao lançamento que se pretende realizar, o que não se verifica no presente caso.

Quando os elementos já angariados pela Fiscalização são suficientes para se identificar de forma clara todos os aspectos da obrigação tributária, permitindo a quantificação do crédito tributário, a identificação dos responsáveis e a proposição das correspondentes penalidades, atendidos estão os requisitos para a atividade de lançamento, previstos no art. 142, *caput*, do CTN, sendo despendendo qualquer intimação anterior à notificação do lançamento:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a **verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.**

(...)

(Destacou-se)

A legislação exige apenas que o contribuinte fiscalizado seja previamente notificado a respeito do início da ação fiscal, em observância ao art. 196 do CTN c/c art. 69, inciso I, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), publicado pelo Decreto nº 44.747/08, o que foi observado pela Fiscalização (Anexo “E” – fls. 46/48).

Saliente-se que o Auto de Infração foi devidamente notificado aos Sujeitos Passivos (ARs às fls. 76/77), com abertura do prazo regulamentar de 30 (trinta) dias para impugnação e contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações.

As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas no Auto de Infração, tendo sido observados todos os requisitos formais e materiais imprescindíveis para validade do Auto de Infração, previstos nos

arts. 85 a 94 do RPTA. Vê-se, portanto, que o devido processo legal foi rigorosamente observado no presente lançamento.

Ademais, indubitável que os Sujeitos Passivos compreenderam e se defenderam da acusação fiscal de forma clara, completa e irrestrita, conforme se verifica pelas impugnações apresentadas, que abordam todos os aspectos relacionados com o objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa, como alegado.

No que tange ao pedido de nulidade do lançamento por ausência dos requisitos do art. 135, inciso III, do CTN para a inclusão do Coobrigado no polo passivo, bem como nulidade por erro na indicação da sujeição passiva trazida pela Autuada, mencione-se que, de fato, tais abordagens referem-se ao mérito do lançamento e como tal serão tratadas, a seguir.

Rejeita-se, pois, as prefaciais arguidas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre falta de recolhimento do ICMS/ST retido, no período de 01/08/19 a 31/10/19, relativo a operações interestaduais com bebidas destinadas a contribuinte mineiro, originárias de remetente situada em São Paulo e não inscrita em Minas Gerais.

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

Foram incluídos no polo passivo da autuação, por solidariedade, o sócio-gerente da Autuada e a empresa destinatária das mercadorias.

A Autuada alega erro na sujeição passiva, sob o argumento de que não é responsável pelo ICMS/ST exigido, nos termos do inciso II da Cláusula Segunda do Protocolo ICMS nº 11/91 e do inciso V da Cláusula Segunda do Protocolo ICMS nº 96/09, que atribuem essa responsabilidade ao destinatário das mercadorias.

Entretanto, razão não lhe assiste.

Inicialmente, importante transcrever as normas citadas:

Protocolo ICMS nº 11/91

Cláusula segunda O regime de que trata este protocolo **não se aplica:**

(...)

II - às operações entre sujeitos passivos por substituição, industrial, importador, arrematante ou engarrafador.

(...)

Protocolo ICMS nº 96/09

Cláusula segunda O disposto neste protocolo **não se aplica:**

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acrescido o inciso V à clausula segunda pelo Protocolo 05/16, efeitos a partir de 25.02.2016

V- às operações interestaduais destinadas a **contribuinte detentor de regime especial de tributação que lhe atribua a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária pelas saídas de mercadorias que promover.**

(...)

(Destacou-se)

Analisando as normas citadas pela Autuada para fundamentar seu entendimento, observa-se que a questão é, antes de tudo, de natureza estritamente semântica, pois os textos transcritos não possuem o significado a eles cominado. Em outras palavras, os dispositivos em comento não atribuem a condição de substituto tributário ao destinatário das mercadorias, como se afirma.

A Cláusula Segunda, inciso II, do Protocolo ICMS nº 11/91 apresenta uma hipótese de inaplicabilidade da substituição tributária, quando remetente e destinatário forem ambos sujeitos passivos por substituição, o que ocorre, por exemplo, numa operação entre industriais fabricantes de mercadoria sujeita à ST.

No caso em tela, a Autuada é um fabricante de bebidas destiladas, ao passo que a destinatária é um comércio de produtos alimentícios. Nesse caso, há um único substituto tributário elencado pela legislação, qual seja, a Autuada, a quem foi atribuída tal condição por força do art. 12, *caput*, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02:

**Art. 12.** O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes.

(...)

(Destacou-se)

Saliente-se, que por força da Cláusula Oitava do Convênio ICMS nº 81/93, vigente até 31/12/17, substituída pela Cláusula Quarta do Convênio ICMS nº 52/17, vigente a partir de 1º/01/18, ambas com idêntica redação, “o sujeito passivo por substituição observará as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria”.

Assim, o supratranscrito art. 12 é plenamente aplicável às operações da Autuada, não obstante ser uma norma da legislação do estado de Minas Gerais, relativa à eleição do sujeito passivo por substituição.

A Cláusula Segunda, inciso V, do Protocolo ICMS nº 96/09 também trata de inaplicabilidade da substituição tributária, mas em hipótese distinta: nas operações



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

interestaduais em que o destinatário possui regime especial que lhe atribua a condição de substituto tributário nas saídas de mercadorias que promover.

Entretanto, não consta dos autos qualquer prova ou elemento que sugira ser a Coobrigada detentora de regime especial que lhe atribua a condição de substituto tributário, razão pela qual a norma citada é inaplicável ao caso em tela. Nesse sentido, lembra-se que a Coobrigada manifesta-se nos autos e nada trouxe nesse sentido.

Assim, vê-se que os argumentos trazidos não encontram guarida na realidade, razão pela qual correta a eleição da remetente como responsável tributária pelo ICMS/ST devido nas operações autuadas, nos termos da legislação vigente.

Noutro giro, o Coobrigado alega ausência dos requisitos do art. 135, inciso III, do CTN para sua inclusão no polo passivo, posto que a simples falta de pagamento do imposto não justifica a solidariedade, sendo necessário a comprovação de atos contrários à legislação, conforme já decidiu o Superior Tribunal de Justiça (STJ). Acrescenta que é sócio minoritário da empresa.

O Coobrigado foi incluído no polo passivo por força do disposto no art. 135, inciso III, do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75:

### CTN

**Art. 135.** São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a **obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei**, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, **gerentes** ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

(...)

### Lei nº 6.763/75

**Art. 21.** São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a **obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei**, contrato social ou estatuto:

(...)

II - o diretor, o administrador, o **sócio-gerente**, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

(...)

(Destacou-se)

Como se vê das normas transcritas, a responsabilidade tributária solidária por infrações não guarda relação com o percentual de participação societária do sujeito passivo eleito. Ela decorre de dois elementos objetivos diversos, quais sejam: 1) existência de poderes de gestão da empresa e 2) prática de atos que infrinjam a lei ou aos atos constitutivos da sociedade. Estando presentes estes dois elementos, exsurge a solidariedade, independentemente do percentual de participação societária existente.

Tanto assim que, pelo texto da lei, são responsabilizáveis solidariamente pessoas que podem nem ter participação no capital social da empresa, como diretores e administradores, o que reforça a indiferença do argumento no âmbito da responsabilização solidária por infrações.

Não obstante estar ciente dos aspectos expostos anteriormente, em uma postura zelosa, a Fiscalização optou por demonstrar que o argumento apresentado também não é verdadeiro, já que, direta ou indiretamente, o Sr. Vicente Tommaso controla 92% (noventa e dois por cento) do capital social da Autuada.

De fato, o Coobrigado detém 22% (vinte e dois por cento) das quotas da Autuada e 90% (noventa por cento) das quotas da pessoa jurídica T.O. Comércio e Serviços de Assessoramento Ltda, que é titular dos outros 78% (setenta e oito por cento) do capital da Autuada, sendo sócio-gerente de ambas as empresas. Assim, ele possui completo controle sobre as atividades sociais da Autuada.

Destaque-se que a responsabilidade solidária no presente caso não decorre de mera falta de recolhimento do imposto, mas sim da existência de conduta dolosa e contumaz, voltada a burlar a legislação e culminar no não recolhimento do ICMS/ST devido a Minas Gerais, mediante participação da destinatária no esquema estruturado, como se verá.

Como bem salientou a Fiscalização, a Autuada é uma devedora contumaz de ICMS/ST para o estado de Minas Gerais, tendo valores a recolher em aberto que se iniciam em 2013 e prolongam-se até a lavratura do presente Auto de Infração.

Em 2015, ela já havia sido autuada por reter e recolher a menor o ICMS/ST e o adicional de alíquotas do Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), em razão de apuração da base de cálculo do ICMS/ST em desacordo com o disposto no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

O *modus operandi* consistia em aumentar artificialmente a base de cálculo da operação própria interestadual, de forma a aproximá-la do Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF) estabelecido para a substituição tributária, reduzindo drasticamente o ICMS/ST devido ao estado de destino (Minas Gerais).

Adicionalmente, a Autuada ignorava solenemente as normas antielisivas vigentes, que exigiam a utilização de Margem de Valor Agregado (MVA) em substituição ao PMPF, quando a operação própria superava um percentual máximo previsto na legislação (exemplificativamente, esse percentual máximo era de 80% para operações com bebidas, conforme previsão do art. 47-A da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, na redação vigente à época), o que resultava na supressão da maior parte do ICMS/ST devido a Minas Gerais.

As exigências em comento integraram o Auto de Infração nº 01.000428496-31, referente ao período de 01/01/13 a 31/07/15, que foi julgado procedente à unanimidade CCMG e resultaram no Acórdão nº 22.346/16/1ª.

Mesmo diante da decisão do CCMG, que tornou-se definitiva após o não conhecimento do recurso de revisão apresentado (Acórdão nº 4.717/17/CE), o crédito tributário em comento, que é incontroverso, permanece em aberto (sem pagamento) até a presente data.

Nota-se que o único resultado prático obtido com a autuação anterior foi a mudança do *modus operandi* da Autuada, que passou a reter corretamente o ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais, antes de deixar de recolhê-lo integralmente (e não mais parcialmente, como fazia anteriormente).

Assim, com essa a mudança de procedimento, **o que era um recolhimento a menor de ICMS/ST tornou-se uma falta de recolhimento do imposto.**

Aspecto interessante a observar constitui o fato de que as impugnações da Autuada e do Coobrigado defendem a nulidade do lançamento em razão da não inclusão dos administradores da destinatária das mercadorias no polo passivo, mesmo já estando a própria destinatária incluída como Coobrigada pelo lançamento.

Analisando os elementos dos autos é possível vislumbrar uma possível razão fática a justificar a apresentação de tal prefacial: como bem constatou a Fiscalização às fls. 365/367, os comprovantes de pagamento apresentados após intimação demonstram que, em todas as operações, o valor pago pela destinatária à remetente era **inferior ao valor total da operação** (consignado no campo “valor total da nota fiscal”) que inclui o valor das mercadorias + o valor do ICMS/ST retido no documento fiscal.

Em outras palavras, a destinatária pagava o valor total das mercadorias, mas apenas **parte do valor do ICMS/ST retido no documento fiscal.**

Assim, somente uma parcela do ICMS/ST retido e não recolhido era efetivamente cobrado da destinatária das mercadorias, quando o normal e rotineiro nesses casos, em razão da própria sistemática da substituição tributária, é a **transferência integral** deste ônus ao destinatário das mercadorias, já que o ICMS/ST se refere às etapas subsequentes de circulação, pelas quais o remetente não é responsável.

Importante destacar que nenhum remetente legalmente eleito como substituto tributário do ICMS relativo às operações subsequentes chama para si, gratuitamente, ônus financeiro que, legalmente, não lhe pertence.

De fato, os ganhos financeiros decorrentes do não pagamento do ICMS/ST dependem diretamente da ciência e conivência de ambas as partes, posto que o destinatário tem obrigação legal de exigir a comprovação de recolhimento do ICMS/ST ou de inscrição do remetente no Cadastro de Contribuintes do estado de Minas Gerais, condutas que, se observadas, inviabilizam o não pagamento do imposto nos moldes em que ocorrido.

Assim, apesar de possuir uma lógica fática, a pretensão relativa à nulidade do lançamento não prospera no âmbito jurídico, pois a inclusão ou não de um eventual responsável solidário do polo passivo é matéria de natureza legal, com caráter de mérito e não preliminar, calcada na interpretação realizada pela Fiscalização da suficiência ou insuficiência dos elementos probatórios dos autos para aplicação da legislação correspondente.

De fato, o crédito tributário lançado contra o Sujeito Passivo principal objetivamente eleito pela legislação (a Autuada) é autônomo. Sua existência independente da assessoria solidariedade que pode ou não existir em cada caso concreto.

No caso em tela, analisando os elementos probatórios constantes dos autos, a Fiscalização entendeu pela ausência de suporte jurídico para a inclusão dos administradores da Coobrigada no polo passivo da autuação, atividade que está no âmbito de sua competência vinculada prevista no art. 142 do CTN, já transcrito.

Nesse sentido, vale salientar que o lançamento não é passível de modificação por este órgão administrativo, nos termos da legislação vigente.

De todo o exposto, resta nítido que não se está diante de mera falta de recolhimento de imposto retido, mas sim de condutas dolosas, estruturadas e reiteradas, com participação decisiva de ambas as partes da operação, voltadas à supressão do ICMS/ST devido a Minas Gerais e à partilha dos recursos subtraídos aos cofres públicos.

Dado esse cenário, resta soberbamente justificada a inclusão do Coobrigado, sócio-gerente da Autuada, na posição de responsável solidário pelo crédito tributário, devendo ser afastada a alegação de ausência dos requisitos do art. 135, inciso III, do CTN para tal.

A Coobrigada alega impossibilidade de sua inclusão no polo passivo com base apenas no art. 22, §§ 18 a 20, da Lei nº 6.763/75 e no art. 46, inciso I, alínea “a”, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, pois a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST foi atribuída pela legislação ao remetente, que destacou corretamente o imposto em todas as notas fiscais e lhe transferiu o ônus do tributo no preço pago pelas mercadorias.

Acrescenta que o Item 18 da Orientação Tributária DOLT/SUTRI nº 001/2007 exclui a responsabilidade do substituído pelo ICMS/ST corretamente retido pelo substituto e conclui que optou pelo regime da definitividade da base de cálculo do ICMS/ST, não fazendo sentido lhe cobrar ICMS/ST que já está corretamente retido no documento fiscal.

Entretanto, razão não lhe assiste em seu questionamento.

Destaque-se que a responsabilidade solidária da Coobrigada pelo ICMS/ST está amparada, em primeiro lugar, no art. 15, § 1º, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 c/c art. 22, §§ 18 a 20, da Lei nº 6.763/75:

RICMS/02 - Anexo XV

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

Art. 15. O estabelecimento destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

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

(Destacou-se)

Lei nº 6.763/75

Art. 22. (...)

§ 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

**§ 20. A responsabilidade prevista nos §§ 18 e 19 deste artigo será atribuída ao destinatário de mercadoria desacompanhada do comprovante de recolhimento do imposto, nos casos em que a legislação determine que seu vencimento ocorra na data de saída da mercadoria.**

(...)

(Destacou-se)

Como a Autuada não é inscrita no Cadastro de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, o momento do vencimento do ICMS/ST por ela devido é o da saída da mercadoria de seu estabelecimento, nos termos do art. 46, inciso I, alínea "a", da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02:

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

**I - o momento da saída da mercadoria do estabelecimento remetente:**

a) nas hipóteses dos arts. 12, 13 e 73, 74 e 83 desta Parte, em se tratando de **sujeito passivo por substituição situado em outra unidade da Federação e não-inscrito no Cadastro de Contribuinte do ICMS deste Estado;**

(...)

(Destacou-se)

Saliente-se que tal circunstância (não ser a remetente inscrita) era facilmente aferível pela Coobrigada destinatária, inclusive por meio dos próprios documentos fiscais que acobertaram as operações, que estão com o campo “INSC. ESTADUAL DO SUBST. TRIBUTÁRIO” em branco (fls. 20/101).

Além disso, é obrigação da Coobrigada exigir dos contribuintes com que realizar operações, a exibição da ficha (número) de inscrição estadual, sob pena de responder solidariamente pelo imposto devido, nos termos do art. 16, inciso X, da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.763/75

Art. 16. São obrigações do contribuinte:

(...)

X - **exigir de outro contribuinte, nas operações que com ele realizar, a exibição da ficha de inscrição,** sob pena de **responder solidariamente pelo imposto devido,** calculado na forma que o Regulamento estabelecer, se de tal descumprimento decorrer o seu não-recolhimento no todo ou em parte;

(...)

(Destacou-se)

Portanto, a responsabilidade solidária da Coobrigada também está alicerçada neste último dispositivo, o que demonstra que há fundamentos jurídicos vários para sua manutenção no polo passivo da autuação.

Por fim, a alegada opção pela definitividade da base de cálculo do ICMS/ST, nos termos do Decreto nº 47.621/19 é matéria estranha à discussão relativa à responsabilização solidária, visto que não houve o recolhimento do tributo, a despeito de qualquer característica relativa à base de cálculo utilizada.

Além disso, o Item 18 da Orientação Tributária DOLT/SUTRI nº 001/2007, antes de tratar da exclusão da responsabilidade do substituído pelo ICMS/ST corretamente retido pelo substituto, inicia apresentando a condicionante para tal efeito: “*cumprir as obrigações acessórias pertinentes à operação que realizar*”. Observe-se:

Orientação Tributária DOLT/SUTRI Nº 001/2007 (\*)

(...)

18 - Quais são as obrigações do contribuinte substituído?

R: **Deverá cumprir as obrigações acessórias pertinentes à operação que realizar.** O contribuinte substituído está dispensado do pagamento do ICMS pela comercialização com as mercadorias recebidas com o imposto corretamente retido por substituição tributária.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Grifou-se)

Como já demonstrado alhures, a Coobrigada deixou de cumprir pelo menos duas obrigações acessórias relativas às operações, pois não exigiu a apresentação de inscrição por parte da remetente das mercadorias (art. 16, inciso X, da Lei nº 6.763/75) e o comprovante de recolhimento do ICMS/ST no momento da entrega das mercadorias (art. 46, inciso I e § 4º, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02).

Além disso, como já visto, também realizou pagamentos em valores inferiores aos das operações reais, em conduta grave e com elevado grau de reprovabilidade.

Por todo o exposto, correta a inclusão da Coobrigada no polo passivo da autuação.

A Autuada alega inconstitucionalidade do cálculo “por dentro” do ICMS/ST, já que a Cláusula Décima Terceira do Convênio ICMS nº 52/17 foi suspensa por liminar proferida em 2017 pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no âmbito da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5866.

Entretanto, como se vê no Anexo “C” de fls. 15/18, o valor do ICMS/ST exigido no presente lançamento é exatamente o destacado pela Autuada nas notas fiscais e não recolhido. A Fiscalização não realizou qualquer cálculo “por dentro”, pois apenas reproduziu os valores retidos nos documentos fiscais.

Ademais, caso a alegação de inconstitucionalidade refira-se ao próprio cálculo realizado pela Autuada, veja-se que ele está de acordo com as características inerentes ao tributo e, especialmente, com o art. 13, § 15, da Lei nº 6.763/75:

**Art. 13.** A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 15. O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

(...)

Nesse caso, exsurge o óbice do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (reproduzido no art. 110, inciso I, do RPTA), que retira do CCMG a competência para declarar inconstitucionalidade de atos normativos em vigor ou de negar a sua aplicação:

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

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º. do art. 146;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No que tange à contestação das exigências relativas às remessas em bonificação, melhor sorte não assiste à Defesa, eis que o recolhimento do ICMS/ST é devido inclusive nesse tipo de operação.

Assim, resta soberbamente caracterizada e comprovada a infração e a responsabilidade dos Sujeitos Passivos pelo crédito tributário presente no Auto de Infração.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante Supermercados BH Comércio de Alimentos S/A, sustentou oralmente o Dr. Guilherme Rodrigues Macedo e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Diógenes Baleeiro Neto. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Gislana da Silva Carlos (Revisora) e Cindy Andrade Moraes.

**Sala das Sessões, 23 de junho de 2021.**

**Ivana Maria de Almeida  
Relatora**

**Carlos Alberto Moreira Alves  
Presidente**