

Acórdão: 24.839/24/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.003041455-03
Impugnação: 40.010156563-06
Impugnante: DHF Produtos Alimentícios Ltda
IE: 186079560.00-57
Proc. S. Passivo: João Paulo Fanucchi de Almeida Melo
Origem: DFT/Juiz de Fora - 2

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - INTERNA. Constatada a entrada de mercadorias listadas no Capítulo 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, adquiridas de contribuintes estabelecidos em outras unidades da Federação, sem o recolhimento e/ou com recolhimento a menor do ICMS/ST devido por substituição tributária no momento da entrada em território mineiro. Infração caracterizada nos termos do art. 14 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO. Constatada a falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor do ICMS/ST relativo à entrada, no estabelecimento da Autuada, situada em Minas Gerais, de mercadorias integrantes dos Protocolos ICMS nºs 188/09 e 28/09, listadas no Capítulo 17, da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Na condição de destinatária das mercadorias, a Autuada é responsável pelo recolhimento do ICMS/ST não retido pelo remetente ou alienante. Infração caracterizada nos termos do art. 22, §§ 18 e 19 da Lei nº 6.763/75 c/c art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades, apuradas no período de 01/10/18 a 31/03/23, referente a entrada de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação (operações interestaduais):

1) falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor do ICMS/ST decorrente de substituição tributária de âmbito interno, relativa à entrada, em território mineiro, das mercadorias constantes das posições 0201, 0202, 0203, 0206, 0207, 0209, 0210, 0406, 1501, 1601, 1602, 2004, 2005 e 2008 da NBM/SH, listadas no Capítulo 17, da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

2) falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor do ICMS/ST decorrente dos Protocolos ICMS n^{os} 188/09 e 28/09, relativos a mercadorias constantes das posições 0201, 0202, 0203, 0206, 0207, 0209, 0210, 0406, 1501, 1601, 1602, 2004, 2005 e 2008 da NBM/SH, listadas no Capítulo 17, da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Nos termos do art. 22, § § 18 e 19 da Lei n^o 6.763/75 c/c art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, o tributo não retido pelo substituto tributário situado em outra unidade da Federação deve ser recolhido pelo destinatário mineiro das mercadorias.

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

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação ao presente e-PTA e requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em sede de manifestação fiscal, refuta as alegações da Defesa e requer, portanto, a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 90/104, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas, e no mérito, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de alegados vícios no lançamento.

Argumenta que o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) foi lavrado em 12/04/23 com ciência da Autuada em 24/04/23, enquanto o Auto de Infração foi lavrado em 21/08/23 com ciência em 22/08/23, ou seja, após decorridos 119 (cento e dezenove) dias do início da Ação Fiscal foi formalizado o Auto de Infração e que, compulsando os autos eletrônicos, verificou-se ainda que não há qualquer evidência de que tenha ocorrido a prorrogação do AIAF.

Assim, entende que numa interpretação literal da legislação aplicável (arts. 69 e 70 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos -RPTA c/c art. 196 do Código Tributário Nacional - CTN), superado o prazo de 90

(noventa) dias sem sua prorrogação encerra-se a validade do AIAF, o que, por consequência, impõe que seja devolvido ao contribuinte o direito à denúncia espontânea, o que não ocorreu no presente caso.

Conclui que padece de nulidade o trabalho fiscal, seja pelo fato de ter sido lavrado o Auto de Infração sem a existência de AIAF válido que o amparasse, seja pelo fato de não ter sido renovada à Autuada a possibilidade de exercício do instituto da Denúncia Espontânea, afirmando que o seu entendimento encontra respaldo no Acórdão nº 23.958/21/3ª deste E. Conselho.

Não obstante os argumentos apresentados pela Defesa, tal nulidade não se sustenta em face das disposições contidas nos §§ 3º e 4º do art. 70 do RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 70. O Auto de Início de Ação Fiscal será utilizado para solicitar do sujeito passivo a apresentação de livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, com indicação do período e do objeto da fiscalização a ser efetuada.

(...)

§ 3º O Auto terá validade por 90 (noventa) dias, podendo ser prorrogado por iguais e sucessivos períodos pela autoridade fiscal.

§ 4º Esgotado o prazo previsto no parágrafo anterior, é devolvido ao sujeito passivo o direito a denúncia espontânea, o qual, entretanto, não exercido, ensejará a lavratura de AI, independentemente de formalização de novo início de ação fiscal.

Da interpretação de tais dispositivos, depreende-se que o prazo de 90 (noventa) dias de validade para o Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF não é taxativo, uma vez que está sujeito, até mesmo, à prorrogação automática.

Mesmo se não se entender que houve prorrogação automática do AIAF, a devolução do prazo para denúncia espontânea é um direito do contribuinte, o qual, entretanto, não exercido, ensejará a lavratura de Auto de Infração, independentemente de formalização de novo AIAF, consoante o § 4º do artigo supracitado.

Conforme ressalta a Fiscalização, “*observa-se nos autos que passados os 90 (noventa) dias foi devolvido ao contribuinte o direito de realizar denúncia espontânea, mas não foi exercido*” e “*também descabida a alegação de nulidade do trabalho fiscal pelo fato de ter sido lavrado Auto de Infração sem a existência de Auto de Início de Ação Fiscal válido que o amparasse, uma vez que o contribuinte estava sob ação fiscal a partir da intimação do AIAF, ressaltando-se que não realizou nenhuma denúncia espontânea, ainda de acordo com o que preceitua o art. 22, inciso II do RPTA*”.

Assim, os procedimentos adotados pela Fiscalização foram estritamente legais e não há que se falar em nulidade do Auto de Infração por vício na prorrogação do Auto de Início de Ação Fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registra-se que esse é o entendimento majoritário deste E. Conselho, como se pode verificar, a título de exemplos, nos Acórdãos n^{os} 24.596/23/1^a e 22.410/20/2^a.

A Impugnante argumenta, ainda, em apertada síntese, que para a subsistência do lançamento, é necessário que a descrição fática presente na autuação guarde estrita correlação/subsunção com os dispositivos legais mencionados para fundamentar a acusação fiscal, mas que, no presente caso, a completa despreocupação da Fiscalização em efetivamente realizar uma correta subsunção das ocorrências aos dispositivos legais comprometeu o entendimento de qual teria sido a real acusação fiscal, prejudicando o seu direito de defesa.

Defende que para que haja a efetiva subsunção, é necessário que o fato jurídico-tributário guarde absoluta identidade com a hipótese normativa, realidade que, no seu entendimento, não se encontra no presente lançamento.

Afirma que é dever do Fisco a devida motivação de todos os atos administrativos, especialmente daqueles que imputem ônus aos contribuintes, em respeito aos princípios constitucionais da legalidade e da tipicidade tributária e penal, nos termos dos arts. 5^o, inciso II; 37, caput; 93, inciso X e 150, inciso I, todos da CF/88.

Salienta que se impõe ao Fisco delinear e apresentar todos os aspectos fáticos, dados, disposições legais, sistemáticas, métodos e técnicas que foram utilizados para a apuração do crédito tributário lançado para que o contribuinte possa exercer o seu direito ao contraditório e a ampla defesa.

Conclui que, nesse sentido, não foi observado os princípios mencionados, com clara violação ao art. 89, incisos IV e V do RPTA, citando, ainda, decisões deste Conselho de Contribuintes, do CARF, do Superior Tribunal de Justiça -STJ, Tribunais Regionais Federais e doutrinas, que entende corroborarem o seu entendimento.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração 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.

Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 RPTA, proporcionando à Autuada toda a condição necessária e suficiente para a realização de sua defesa.

O Auto de Infração e o Relatório Fiscal Complementar explicam como se deu a constatação da irregularidade pela Fiscalização, a apuração do crédito tributário, as infringências cometidas e as penalidades exigidas.

A apuração do imposto devido encontra-se demonstrada nos Anexos 1 e 2 do Auto de Infração e explicada pela Fiscalização detalhadamente no item 10 do Relatório Fiscal complementar ao Auto de Infração, inclusive quanto à apuração da base de cálculo do imposto. Sem razão, portanto, a Impugnante em sua afirmação de que a Fiscalização não justifica a alíquota e base de cálculo utilizada.

Dessa forma, como destaca a Fiscalização, *“não há que se falar que o Fisco não observou a estrita legalidade, esposada no art. 5^o, Inciso II, no art. 37, caput e no*

art. 150, Inciso I da CRFB/88 para demonstração da ocorrência do fato gerador e justificativa da alíquota e base de cálculo utilizada, com base nos fatos atinentes ao procedimento fiscal”.

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

Ademais, a própria Impugnante afirma, em sua peça de Defesa, que *“no Anexo 1 do Auto de Infração consta a apuração do ICMS/ST exigido relativamente às mercadorias com sujeição da substituição tributária Interna nos termos do art. 14 do Anexo XV do RICMS/02. Conquanto no Anexo 2 as exigências relativas ao ICMS/ST aplicável às mercadorias com sujeição da substituição tributária determinada em Protocolo de ICMS, nos termos do art. 15 do Anexo XV do RICMS/02”.*

Sem razão ainda a Defesa na alegação de que ainda que se considerasse a eventual aplicação da substituição tributária por previsão em protocolo, há que se destacar que inexistente tal motivação específica nos autos uma vez que não há nenhum protocolo relacionado no Auto de Infração.

O Relatório Fiscal anexo ao Auto de Infração é claro ao mencionar que consta do Anexo 2 a *“apuração do ICMS/ST por produto, incidente nas operações de entradas de mercadorias adquiridas de outra UF, sujeitas à Substituição Tributária estabelecida através do Protocolo ICMS nº 188/09 (PR e RJ) e Protocolo ICMS nº 28/09 (SP)”.* Tal informação consta, também, das planilhas constantes do citado Anexo 2 do Auto de Infração.

Ao final da peça de defesa apresentada, a Impugnante apresenta, ainda, sua irresignação acerca da postura da Fiscalização, afirmando, em síntese, que *“conhece-se da prática equivocada da fiscalização do Estado de Minas Gerais de “readequar”, “corrigir” ou “consertar” o lançamento tributário, após a defesa do contribuinte”, defendendo que “a correção dos erros do AI somente teria vez antes da notificação regular do sujeito passivo, e não após” e, assim, solicita que o presente Auto de Infração “seja devidamente anulado pelo Delegado, art. 95 do RPTA, e/ou pelo Conselho de Contribuintes, caso persistam neste procedimento flagrantemente nulo.”*

Contudo, observa-se, a priori, que não houve qualquer motivação que atraísse a aplicação do art. 95 do RPTA pelo Delegado Fiscal, como solicitado pela Defesa.

Art. 95. O cancelamento, total ou parcial, do lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo poderá ser efetivado de ofício, na hipótese de sua insubsistência, pelo:

I - titular da repartição fazendária lançadora do crédito tributário, mediante provocação do Auditor Fiscal da Receita Estadual que efetuou o lançamento;

II - Superintendente Regional da Fazenda, mediante provocação do titular da repartição fazendária lançadora do crédito tributário; ou

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - Subsecretário da Receita Estadual, mediante provocação do titular da Superintendência Regional da Fazenda a que a repartição fazendária lançadora estiver circunscrita.

§ 1º O disposto no caput não se aplica ao lançamento para o qual exista decisão de mérito proferida pelo Conselho de Contribuintes, ainda que passível de recurso.

§ 2º Na hipótese de revelia, o cancelamento poderá ser efetivado até o exercício do controle administrativo da legalidade de que trata o art. 2º, § 3º, da Lei Federal nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.

E, ainda, a toda evidência não há insubsistência a ser considerada para os efeitos do disposto no art. 95 do RPTA, citado pela Defesa. A hipótese de insubsistência pressupõe a inexistência de fundamento legal ou provas que sejam válidas, aspectos que só podem ser conhecidos a partir da análise do mérito do ato de lançamento, o que não ocorreu.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

Rejeitam-se, pois, as prefaciais arguidas.

Quanto às demais razões apresentadas, como, que não se verifica nos autos situação ou justificativa que ampare a conclusão fiscal de que as operações objeto do Auto de Infração se submeteriam à incidência do ICMS/ST com âmbito de aplicação interna, não demonstrando a ocorrência do fato gerador, confundem-se com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre as seguintes irregularidades, apuradas no período de 01/10/18 a 31/03/23, referente a entrada de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação (operações interestaduais):

1) falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor do ICMS/ST decorrente de substituição tributária de âmbito interno, relativa à entrada, em território mineiro, das mercadorias constantes das posições 0201, 0202, 0203, 0206, 0207, 0209, 0210, 0406, 1501, 1601, 1602, 2004, 2005 e 2008 da NBM/SH, listadas no Capítulo 17, da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

2) falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor do ICMS/ST decorrente dos Protocolos ICMS nºs 188/09 e 28/09, relativos a mercadorias constantes das posições 0201, 0202, 0203, 0206, 0207, 0209, 0210, 0406, 1501, 1601, 1602, 2004,

2005 e 2008 da NBM/SH, listadas no Capítulo 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Nos termos do art. 22, § § 18 e 19 da Lei nº 6.763/75 c/c art. 15 da Parte 1 do citado Anexo XV, o tributo não retido pelo substituto tributário situado em outra unidade da Federação deve ser recolhido pelo destinatário mineiro das mercadorias.

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

A apuração do imposto devido encontra-se demonstrada nos Anexos 1 (primeira irregularidade) e 2 (segunda irregularidade) do Auto de Infração e explicada pela Fiscalização detalhadamente no item 10 do Relatório Fiscal complementar ao Auto de Infração.

Registra-se que do valor de ICMS/ST devido foram abatidos pelo Fisco os valores recolhidos pela Autuada por meio dos DAEs relacionados no Anexo 3 do Auto de Infração, que guardam correspondência com os números das notas fiscais eletrônicas objeto do trabalho fiscal (constantes dos Anexos 1 e 2 do Auto de Infração).

O Demonstrativo do Crédito Tributário encontra-se no Anexo 4 do Auto de Infração.

A Defesa alega que não se verifica nos autos justificativa que ampare a conclusão fiscal de que as operações objeto do Auto de Infração se submetem à incidência do ICMS/ST com âmbito de aplicação interna, não havendo, no seu entendimento, a caracterização e comprovação da ocorrência do fato gerador.

Entretanto, razão não lhe assiste em suas alegações.

De início, destaca-se que em momento algum a Impugnante contesta objetivamente o enquadramento das mercadorias autuadas à incidência do ICMS por Substituição Tributária conforme disposto na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Não há, ainda, nenhuma discordância quanto à apuração do crédito tributário pelo Fisco na impugnação apresentada.

É oportuno salientar que o regime da substituição tributária possui norma de competência estatuída na Constituição da República de 1988 – CR/88, em seu art. 150, § 7º e na Lei Complementar nº 87/96, conforme art. 6º. Veja-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.

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.

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

(...)

Assim, a Lei nº 6.763/75 dispõe em seu art. 22, inciso II:

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

(...)

Cabe ressaltar que a descrição das mercadorias sujeitas à substituição tributária, âmbito de aplicação do regime, e as margens de valor agregado (MVA) estão contidas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

A responsabilidade da Autuado pelo ICMS/ST na substituição tributária de âmbito interno, relativa a mercadorias listadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e para as quais não houve atribuição de responsabilidade ao alienante ou remetente da mercadoria situado em outra unidade da Federação (Irregularidade 1), está prevista no art. 14, *caput*, do mesmo Anexo XV:

RICMS/02 - Anexo XV

Art. 14. O contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo, em operação interestadual, é responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente.

No caso da substituição tributária interestadual, decorrente de protocolo/convênio firmado entre Minas Gerais e outros estados, a responsabilidade do remetente ou alienante pela retenção do ICMS/ST está prevista nos arts. 12 e 13 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Entretanto, adicionalmente, o art. 22, §§ 18 e 19 da Lei nº 6.763/75 e o art. 15 da Parte 1 do citado Anexo XV atribuem a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/ST ao destinatário mineiro das mercadorias, quando o tributo não for retido ou for retido a menor pelo remetente ou alienante, exatamente como se deu na Irregularidade 2 do Auto de Infração.

Observe-se os dispositivos citados:

RICMS/02 - Anexo XV

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

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

Lei nº 6.763/75

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.

RICMS/02 - Anexo XV

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.

Assim, nas hipóteses de falta de retenção ou de retenção a menor do imposto pelo remetente das mercadorias, há previsão legal acerca da responsabilidade da empresa mineira, destinatária dos itens, pelo recolhimento do ICMS/ST.

E não poderia ser diferente. Como se sabe, o montante do ICMS/ST retido não compõe o valor dos produtos transacionados, sendo consignado separadamente, em campo próprio, para, ao final, ser somado ao valor total da nota fiscal.

Este procedimento permite que o remetente, sujeito passivo por substituição, que é apenas o responsável eleito pela lei e não contribuinte do imposto, possa se ressarcir do ônus financeiro referente ao montante do imposto por ele retido (mas relativo a fatos geradores a serem praticados por terceiros, futuramente) que será posteriormente recolhido a Minas Gerais, no prazo previsto na legislação.

Assim, o valor efetivamente pago pelo destinatário ao remetente das mercadorias é composto pelo “valor das mercadorias” + “valor do ICMS/ST retido”, numa equação que operacionalizará o citado repasse do ônus financeiro para as etapas posteriores da cadeia de circulação da mercadoria.

Quando ocorre falta de retenção ou retenção a menor do ICMS/ST, a parcela do imposto não consignada no documento fiscal, por óbvio, não será incluída no valor total da nota fiscal e, conseqüentemente, não será cobrada do destinatário das mercadorias.

O art. 22, § § 18 e 19 da Lei nº 6.763/75 e o art. 15 do Anexo XV do RICMS/02, ao atribuírem aos destinatários mineiros das mercadorias a obrigação de recolher a parcela do ICMS/ST não retida, apenas garantem a inclusão desse montante no custo total da operação suportado pelo destinatário, como se daria ordinariamente caso não houvesse irregularidades na retenção do ICMS/ST pelo remetente ou alienante. O resultado tributário e o ônus financeiro do destinatário é, em ambos os casos, exatamente o mesmo.

Esta estrutura garante a neutralidade/não cumulatividade do ICMS, de forma que o ônus financeiro total a ser suportado pela cadeia de circulação daquela mercadoria não se torne inferior ou superior àquele previsto na hipótese de incidência, e nem deixe de ser repassado àquele que efetivamente pratica o fato gerador da exação tributária.

Assim, estando os arts. 14 e 15 supratranscritos em plena vigência à época dos fatos geradores, não há possibilidade de afastar seus efeitos, como se pretende.

O prazo para o recolhimento deste imposto está previsto no art. 46, incisos I, e II da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, respectivamente quanto ao ICMS/ST

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

vinculado a substituição tributária decorrente de protocolo/convênio ou de âmbito interno. Por óbvio, este prazo não foi observado pela Autuada quanto ao ICMS/ST que agora se exige:

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;

b) nas hipóteses do art. 73, I, II, III, V e § 1º, desta Parte, em se tratando de sujeito passivo por substituição inscrito ou não no Cadastro de Contribuinte do ICMS deste Estado:

(...)

c) na hipótese do art. 15, em se tratando de operação interna;

II - o momento da entrada da mercadoria no território mineiro, nas hipóteses dos arts. 14, 15, 75 e 110-A desta Parte;

(...)

§ 6º Na hipótese do inciso II do caput deste artigo, o pagamento será efetuado utilizando-se Documento de Arrecadação Estadual (DAE) emitido via internet ou GNRE, devendo, conforme o caso, uma cópia do DAE ou a 3ª via da GNRE acompanhar a mercadoria em seu transporte.

Veja-se, portanto, que o presente lançamento trata de situação meramente fática e objetiva e os argumentos apresentados pela Defesa não lograram êxito em desconstituir a acusação fiscal.

Como explica o Fisco, em face à constatação de indícios de ausência de recolhimento e de recolhimento a menor do ICMS/ST, a Fiscalização emitiu o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.000045766.13, para exame do cumprimento das obrigações tributárias.

Na oportunidade a Autuada foi intimada a apresentar os documentos de arrecadação estadual (guias de arrecadação) referentes ao recolhimento do ICMS/ST para o período fiscalizado.

O trabalho fiscal teve como resultado a constatação de não ter sido recolhido ou ter sido recolhido a menor o ICMS devido por substituição tributária nas operações que foram objeto do AIAF, quando da entrada das mercadorias em território mineiro, nos termos dos art. 14 ou art. 15 do Anexo XV do RICMS/02, já transcritos.

Como já mencionado, do valor de ICMS/ST devido foram abatidos pelo Fisco os valores recolhidos pela Autuada por meio dos DAEs relacionados no Anexo 3

do Auto de Infração, que guardam correspondência com os números das notas fiscais eletrônicas objeto do trabalho fiscal (constantes dos Anexos 1 e 2 do Auto de Infração).

Sem razão portanto, a Impugnante no seu entendimento de que não se verifica nos autos justificativa que ampare a conclusão fiscal de que as operações objeto do Auto de Infração se submeteriam à incidência do ICMS/ST com âmbito de aplicação interna.

Para chegar a tal conclusão, a Impugnante afirma que compulsando o Capítulo 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, verificou que nenhum dos itens atuados registra qualquer unidade da Federação na coluna “Exceções”.

Contudo, conforme explica a Fiscalização, a Impugnante não fez uma análise correta deste dispositivo legal. Veja-se a análise do Fisco:

Para a correta formatação, o feito fiscal pautou-se, como não poderia ser diferente, nas disposições regulamentares, especialmente o Capítulo 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, bem como o artigo 12, §1º, inciso XVII e § 1º-A, artigos 12-A e 12-B, todos da Parte 1 do mesmo Anexo regulamentar, indicados a seguir:

(...)

De fato, o art. 12, § 1º-A do Anexo XV do RICMS/02 prevê a hipótese em que a sistemática da substituição tributária será adotada somente no âmbito interno, como sendo uma exceção a qualquer Unidade da Federação constante da coluna “Exceções”.

Contudo, verifica-se que a Impugnante em sua defesa não fez uma análise correta deste dispositivo legal.

A partir da observação do Capítulo 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, e citando como exemplo operações distintas com produtos constantes do Auto de Infração, verifica-se no quadro abaixo, extraído do regulamento, que não há exceções.

Para um melhor entendimento, se hipoteticamente houvesse registro de exceções para as mercadorias do item 77.0 adquiridas do Estado de Alagoas (relacionado no âmbito 17.1), por exemplo, o remetente não poderia ser considerado responsável pelo ICMS/ST, ainda que sua Unidade da Federação fosse signatária do Protocolo ICMS 188/09.

(...)

Exemplos do Auto de Infração:

I - LING CALABRESA DEF 2 5 IMPERIO, NCM 16010000, constante da NFe 45832, emitida em 18/12/2018, pela empresa FIAMMA INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA, CNPJ

16920268000181, estabelecida no Rio de Janeiro – representa o ITEM 77.0 do Capítulo 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, possuindo Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária, tanto Interno como nas unidades da Federação de Alagoas, Amapá, Distrito Federal, Mato Grosso, Paraná, Rio de Janeiro, Santa Catarina e São Paulo, em face dos protocolos firmados. (âmbito 17.1), e como o remetente é proveniente do Rio de Janeiro terá o Protocolo ICMS 188/09 vigorando com o mencionado Estado. Observa-se que no caso não há nenhuma unidade da Federação constante da coluna “Exceções”.

II - FILEZINHO SASSAMI COOPAVEL, NCM 02071400, constante da NFe 26561, emitida em 18/03/2022, pela empresa MM NICOLAI COMERCIO E TRANSPORTE EIRELLI, CNPJ 13560962000147, estabelecida em São Paulo – representa o ITEM 87.0, do Capítulo 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 possuindo Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária (âmbito 17.3), portanto interno.

Ademais, como destaca a Fiscalização, *“o trabalho não foi realizado com base em ‘Conclusão Fiscal’, apesar de ser também um procedimento tecnicamente idôneo previsto no inciso V do art. 194 do RICMS/02, mas sim mediante conferência de recolhimentos e documentos fiscais, nos termos do art. 194, inciso I do mesmo dispositivo legal”*.

Explica a Fiscalização que ao analisar a documentação fiscal da Autuada, foram verificadas diversas aquisições de outras unidades da Federação de produtos constantes das posições 0201, 0202, 0203, 0206, 0207, 0209, 0210, 0406, 1501, 1601, 1602, 2004, 2005 e 2008 da NBM/SH, sujeitos à substituição tributária, sendo parte com sujeição da substituição tributária Interna, com a responsabilidade pelo recolhimento do imposto prevista no art. 14 do Anexo XV do RICMS/02 (Irregularidade 1) e parte com sujeição da substituição tributária determinada em Protocolo de ICMS, com responsabilidade pelo recolhimento do imposto definida no art. 15 do mesmo Anexo XV, em decorrência da falta de retenção e recolhimento pelo remetente, sujeito passivo por substituição (Irregularidade 2).

Como já mencionado, a apuração do imposto devido encontra-se demonstrada nos Anexos 1 (primeira irregularidade) e 2 (segunda irregularidade) do Auto de Infração e explicada pela Fiscalização detalhadamente no item 10 do Relatório Fiscal complementar ao Auto de Infração.

Assim, tratando-se de imposto exigível do Autuada, que não foi recolhido no tempo previsto na legislação, correta está a exigência do ICMS/ST, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, respectivamente, no inciso II (50% (cinquenta por cento) do valor do imposto – ST de âmbito interno) e no § 2º, inciso II (100% (cem por cento) do valor do imposto – ST Protocolo/Convênio):

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

II - por falta de pagamento do imposto nas hipóteses previstas nos §§ 18, 19 e 20 do art. 22;

Os Protocolos de ICMS que foram consignados no Auto de Infração para fins de aplicação da MR em dobro são Protocolo ICMS nº 28/09 e Protocolo ICMS nº 188/09.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa e ofensa aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

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;

(...)

Com relação à afronta 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, CONCLUI 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.

Por fim, a Impugnante solicita, caso não se entenda pelo cancelamento do Auto de Infração, seja o PTA encaminhado ao Exmo. Secretário de Estado de Fazenda para discernimento acerca da possibilidade de aplicação do art. 101 do RPTA, especificamente, quanto às multas, em virtude do evidente efeito confiscatório, tendo em vista que as multas atingem até 100% (cem por cento) do crédito tributário, conduta vedada pela jurisprudência administrativa e judicial, por nítida violação à proporcionalidade e razoabilidade.

Veja-se o dispositivo mencionado:

Art. 101. O Secretário de Estado de Fazenda poderá, por meio de resolução, determinar a não constituição ou o cancelamento de crédito tributário:

I - em razão de jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça ou do Supremo Tribunal Federal contrária ao Estado, observado parecer normativo da Advocacia-Geral do Estado;

II - de valor inferior a 5.000 (cinco mil) Unidades Fiscais do Estado de Minas Gerais (Ufemg).

Contudo, o art. 101 supra trata de controle de legalidade exercido pela Advocacia-Geral do Estado após a decisão irrecurável na esfera administrativa proferida por este Órgão Julgador.

Por fim, não se encontra materializada nos presentes autos hipótese de aplicação do disposto no art. 112 CTN como pretende a Impugnante, posto que não há dúvidas quanto ao procedimento irregular da Autuada, bem como quanto às circunstâncias materiais ou capitulação legal dos fatos narrados, quanto à autoria, imputabilidade, punibilidade, natureza ou graduação das penalidades exigidas.

Diante de todo o exposto, observa-se que as infrações cometidas pela Impugnante restaram devidamente comprovadas, o lançamento foi realizado com a plena observância da legislação tributária e, não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo é o lançamento em exame.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Joana Faria Salomé. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen (Revisor) e Gislana da Silva Carlos.

Sala das Sessões, 12 de março de 2024.

**Flávia Sales Campos Vale
Relatora**

**Cindy Andrade Moraes
Presidente**

CSP