
Acórdão:	25.325/25/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.004231573-86	
Impugnação:	40.010159538-91	
Impugnante:	Ângela Alves Capruni Ferreira	
	CPF: 067.816.046-51	
Proc. S. Passivo:	GABRIEL VICTOR COSTA SANTOS/Outro(s)	
Origem:	DF/Muriaé	

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - INTERNA/PROTOCOLO/CONVÊNIO. Constatou-se que a Autuada adquiriu mercadorias, em operação interestadual, em volume e habitualidade que caracterizaram intuito comercial, conforme dispõe o art. 14, § 1º da Lei nº 6.763/75 c/c com art. 55, §§ 1º e 2º do RICMS/02 e art. 23, §§ 1º e 2º do RICMS/23. As mercadorias listadas no capítulo 2 do Anexo XV do RICMS/02 (vigente até 30/06/23) e no capítulo 2 do Anexo VII do RICMS/23 (vigente a partir de 01/07/23) foram adquiridas sem a retenção e o recolhimento do ICMS devido por substituição tributária. Exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto, prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, para operações submetidas à substituição tributária interna, e de ICMS/ST e da Multa de Revalidação de 100% (cem por cento) sobre o valor do imposto, prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I, do mesmo diploma legal, para as operações submetidas à substituição tributária por força de convênio/protocolo.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE INSCRIÇÃO ESTADUAL. Constatou-se que a Autuada adquiria mercadorias em volume e habitualidade que caracterizam o intuito comercial de operações de circulação de mercadorias, sem, contudo, estar inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado de Minas Gerais. Infração caracterizada nos termos do art. 16, inciso I da Lei nº 6.763/75 e art. 96, inciso I do RICMS/02. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS/ST, no período de 01/07/20 a 30/11/24, nas operações interestaduais de aquisição de 1.728 (mil, setecentos e vinte e oito) produtos eletrônicos pela Autuada, classificados nas posições NCM 7321, 8414, 8418, 8450, 8471, 8516, 8517 e 8528.

As mercadorias encontram-se listadas no Capítulo 21 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (e Capítulo 21 da Parte 2 do Anexo VII do RICMS/23) e estão

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sujeitas ao regime de substituição tributária, conforme consta no art. 12, § 1º, inciso XXI da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e art 13 da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23.

As mercadorias foram adquiridas pela Autuada em seu CPF, em volume e com habitualidade que demonstram o intuito comercial, na realização de operações com 1.728 (mil, setecentos e vinte e oito) produtos sujeitos à Substituição Tributária – ST.

Exigências do ICMS/ST e da Multa de Revalidação (MR) de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, nos casos de substituição tributária vigente no âmbito interno de Minas Gerais.

Nos casos em que a substituição tributária é prevista em protocolo/convênio, foi exigida a Multa de Revalidação de 100% (cem por cento) do valor do imposto, prevista no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Versa, ainda, o presente lançamento, sobre a falta de inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, contrariando o que estabelece o art. 16, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Exigência da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 89/104, contra a qual a Fiscalização se manifesta às págs. 113/118.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS/ST, no período de 01/07/20 a 30/11/24, nas operações interestaduais de aquisição de 1.728 (mil, setecentos e vinte e oito) produtos eletrônicos pela Autuada, classificados nas posições NCM 7321, 8414, 8418, 8450, 8471, 8516, 8517 e 8528.

As mercadorias encontram-se listadas no Capítulo 21 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (e Capítulo 21 da Parte 2 do Anexo VII do RICMS/23) e estão sujeitas ao regime de substituição tributária, conforme consta no art. 12, § 1º, inciso XXI da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e art 13 da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23.

As mercadorias foram adquiridas pela Autuada em seu CPF, em volume e com habitualidade que demonstram o intuito comercial, na realização de operações com 1.728 (mil, setecentos e vinte e oito) produtos sujeitos à Substituição Tributária – ST.

Exigências do ICMS/ST e da Multa de Revalidação (MR) de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, nos casos de substituição tributária vigente no âmbito interno de Minas Gerais.

Nos casos em que a substituição tributária é prevista em protocolo/convênio, foi exigida a Multa de Revalidação de 100% (cem por cento) do valor do imposto, prevista no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Versa, ainda, o presente lançamento, sobre a falta de inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, contrariando o que estabelece o art. 16, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Exigência da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Inicialmente, em sua peça de defesa, a Impugnante requer a realização de prova pericial sem, contudo, formular os quesitos pertinentes.

Nesse sentido, prescreve o art. 142, § 1º, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08):

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;

(...)

Não bastasse a restrição imposta pelo dispositivo acima, verifica-se que a produção de prova pericial é totalmente desnecessária em face dos fundamentos e documentos constantes dos autos.

Desta feita, afasta-se a perícia requerida.

Adentrando ao mérito propriamente dito, a Impugnante alega que o Fisco teria presumido, sem amparo legal, qual o momento ela teria se tornado Contribuinte.

Diz que, como não há critérios estabelecidos para se configurar o momento do enquadramento da pessoa como contribuinte, a exigência do crédito tributário no todo, ou em parte, enseja dúvida. E em caso de dúvida, deve ser observado o art. 112 do Código Tributário Nacional – CTN.

Em que pesem as suas alegações, sem razão a Impugnante.

Em primeiro lugar, cumpre demarcar que as notas fiscais relacionadas no Anexo 1 do Auto de Infração revelam a aquisição, pela Autuada, de 1.728 produtos sujeitos à substituição tributária, (produtos eletrônicos e eletrodomésticos, em sua maioria) adquiridos ao longo de cinco anos.

Tal volume e a constância das aquisições no período avaliado revelam, em conjunto, o intuito comercial nas operações realizadas pela Impugnante.

É, por óbvio, a análise em conjunto daquelas aquisições que pode demonstrar a medida do volume e a habitualidade da prática que ensejam o caráter de contribuinte à adquirente das mercadorias.

Eis, portanto, que o momento no qual as operações podem ser atribuídas à Impugnante é aquele referente ao primeiro evento do conjunto analisado.

Não se pode pretender que a análise individual de cada aquisição efetuada pela Impugnante vá revelar o intuito comercial da operação.

Por certo, a habitualidade exige a repetição constante de operações. Tal repetição só pode ser constatada na análise do conjunto das operações.

Por sua vez, a apreciação do volume de mercadorias adquiridas pela Impugnante também demanda a verificação em conjunto das operações de aquisição de mercadorias, pois que apenas a análise de uma nota fiscal (ou poucas notas fiscais) não tem a capacidade de revelar o real volume de mercadorias destinadas a Autuada.

Assim, em conformidade com o disposto no art. 14, § 1º da Lei nº 6.763/75 c/c com o art. 55, § 1º e 2º do Decreto nº 43.080/02 (RICMS/02) e com o art. 23, § 1º e 2º do Decreto nº 48.589/23 (RICMS/23), para se considerar contribuinte independe de estar a pessoa constituída ou registrada, bastando que pratique com habitualidade, ou em volume que caracterize intuito comercial a operação, sendo este o caso da Impugnante. Veja-se:

Lei nº 6.763/75

Art. 14. Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço, descrita como fato gerador do imposto.

§ 1º A condição de contribuinte independe de estar a pessoa constituída ou registrada, bastando que pratique com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial a operação ou a prestação definidas como fato gerador do imposto.

§ 2º Os requisitos de habitualidade ou de volume que caracterize intuito comercial não se aplicam às hipóteses previstas nos itens 3 a 5 e 9 do § 1º do art. 5º.

(...)

RICMS/02

Art. 55. Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço descrita como fato gerador do imposto.

§ 1º A condição de contribuinte independe de estar a pessoa constituída ou registrada, bastando que pratique com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial a operação ou a prestação referidas no caput deste artigo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º Entende-se por habitualidade, para fins de tributação, a prática de operações que importem em circulação de mercadorias ou de prestações de serviços de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, a qual, pela sua repetição, induz à presunção de que tal prática constitui atividade própria de contribuinte regular.

(...)

RICMS/23

Art. 23 - Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço descrita como fato gerador do imposto.

§ 1º - A condição de contribuinte independe de estar a pessoa constituída ou registrada, bastando que pratique com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial a operação ou a prestação referidas no caput.

§ 2º - Entende-se por habitualidade, para fins de tributação, a prática de operações que importem em circulação de mercadorias ou de prestações de serviços de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, a qual, pela sua repetição, induz à presunção de que tal prática constitui atividade própria de contribuinte regular.

(...)

Depreende-se da leitura dos dispositivos acima, restar caracterizada a condição de contribuinte da Autuada, dado o volume e a habitualidade com que praticou operações sujeitas ao ICMS.

Por conseguinte, em função da caracterização da Autuada como Contribuinte do imposto, fica a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/ST ora exigido atribuída a ela, a destinatária das mercadorias.

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/88

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.

(...)

O estado de Minas Gerais, por sua vez, instituiu o regime em comento por meio do art. 22 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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

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

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

(...)

§ 8º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se:

1) conforme dispuser o regulamento, às operações e às prestações com as mercadorias e os serviços relacionados na Tabela "E" anexa a esta Lei e com outras mercadorias, bens e serviços indicados pelo Poder Executivo;

(...)

Por sua vez, a aplicação da substituição tributária pode ocorrer apenas no âmbito interno (dentro do Estado de Minas Gerais), ou pode ser instituída por Protocolo/Convênio entre os Estados.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nos casos de ST instituída por Protocolo, segundo o art. 15 do Anexo XV do RICMS/02 e art. 16 do Anexo VII do RICMS/23, é clara a responsabilidade tributária da Autuada quanto à obrigação do pagamento do imposto, uma vez que o remetente das mercadorias, sujeito passivo por substituição, não efetuou a retenção do imposto. Veja-se:

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.

(...)

RICMS/23 - Anexo VII

Art. 16 - 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.

(...)

Nos casos de ST interna, segundo o art 14 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e art. 15 do Anexo VII do RICMS/23, 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, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente. Confira-se:

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

(...)

RICMS/23 - Anexo VII

Art. 15 - 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, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente.

(...)

Resta indubitável, portanto, a responsabilidade da Autuada pelo recolhimento do ICMS/ST deduzido nos autos.

Ressalte-se que o conjunto de Notas Fiscais Eletrônicas (NF-es) listadas no Anexo 1 contém a chave de acesso das NF-es, o que permite à Impugnante consultar as NF-es lá relacionadas.

Por sua vez, o Anexo 2, em conjunto com os Anexos 3 e 4, contém o cálculo do ICMS/ST, conforme Margem de Valor Agregado (MVA) e alíquota estabelecida para o produto, e ainda, distinção sobre se a ST é de âmbito de aplicação interno ou estabelecida em protocolo ou convênio.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, a multa prevista no art. 56, inciso II e no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 54, inciso I da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

(...)

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

I - havendo espontaneidade no recolhimento do principal e dos acessórios antes da inscrição em dívida ativa, nos casos de falta de pagamento, pagamento a menor ou intempestivo do imposto, observado o disposto no § 1º deste artigo, a multa de mora será de:

(...)

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

§ 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;

(...)

Lei nº 6.763/75

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

I - por falta de inscrição: 500 (quinhentas) UFEMGs;

(...)

Lei nº 6.763/75

Art. 16. São obrigações do contribuinte:

I - inscrever-se na repartição fiscal, antes do início de suas atividades, na forma que dispuser o Regulamento;

(...)

RICMS/02

Art. 96. São obrigações do contribuinte do imposto, observados forma e prazos estabelecidos na legislação tributária, além de recolher o imposto e, sendo o caso, os acréscimos legais:

I - inscrever-se no cadastro de contribuintes do imposto, antes do início das atividades;

(...)

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, duas relativas à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA -

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral do imposto (inadimplemento de obrigação tributária principal) sujeita o contribuinte à Multa de Mora prevista no inciso I do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e, existindo ação fiscal, à Penalidade prevista no inciso II do referido dispositivo legal (Multa de Revalidação).

Por outro lado, ao não se inscrever no Cadastro de Contribuintes do ICMS, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à Penalidade prevista no art. 54, inciso I da mencionada lei (Multa Isolada).

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

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

Lei nº 6.763/75

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;

(...)

Ressalte-se, por oportuno, que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força da limitação da competência do órgão julgador administrativo constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (art. 110 Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Emmanuelle Christie Oliveira Nunes (Revisora) e Cássia Adriana de Lima Rodrigues.

Sala das Sessões, 12 de agosto de 2025.

Dimitri Ricas Pettersen
Relator

Cindy Andrade Moraes
Presidente

ccmg

P