

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.706/11/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000158824-28  
Recurso de Revisão: 40.060129319-63  
Recorrente: Henkel Ltda  
IE: 227154096.01-70  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Cláudia Liguori Affonso Maluf/Outro(s)  
Origem: DGP/SUFIS

### **EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – MATERIAL DE CONSTRUÇÃO – LUBRIFICANTES DERIVADOS DE PETRÓLEO – PRODUTOS DA INDÚSTRIA QUÍMICA – OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Constatou-se, mediante análise de livros e documentos fiscais, a saída de mercadorias sujeitas a substituição tributária destinadas a contribuintes mineiros, sem o recolhimento do imposto devido. Infração caracterizada. Exigência de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c o § 2º do mesmo artigo, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, todos da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Entretanto, deve ser excluída a multa isolada, por inaplicável à espécie. Recurso de Revisão conhecido pelo voto de qualidade e não provido por unanimidade.**

### **RELATÓRIO**

Trata-se da constatação da falta de recolhimento do ICMS/ST, relativamente à saída de mercadorias (materiais de construção, lubrificantes e produtos de informática) destinadas a contribuintes mineiros, nos exercícios de 2005 a 2008.

Conforme a decisão consubstanciada no Acórdão nº 19.061/11/2ª, por unanimidade de votos, a Egrégia 2ª Câmara julgou parcialmente procedente o lançamento, considerando a reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco, e, ainda, excluindo a multa isolada exigida, por entendê-la inaplicável à espécie.

Inconformado, o Sujeito Passivo interpõe, tempestivamente, o presente Recurso de Revisão às fls. 838/864, por meio de procurador regularmente constituído, registrando-se que as matérias relativamente às quais foram excluídas as exigências (reformulação do crédito tributário, e aplicação da multa isolada) não são objeto do recurso, até porque favoráveis à Recorrente.

Relativamente ao cabimento do recurso, sustenta a Recorrente que a decisão recorrida, ao fundamentar a manutenção das exigências do imposto com fulcro no art. 12 do Anexo XV do RICMS/02, segundo o qual a responsabilidade pela retenção e recolhimento do mesmo é atribuída ao remetente ou alienante da mercadoria, acabou

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

por afastar o disposto no art. 15 do mesmo anexo, que transfere tal responsabilidade ao destinatário (inclusive o varejista), quando o alienante ou remetente não o fizer ou efetuar a retenção e recolhimento a menor que o devido.

Neste sentido, aponta como paradigma o Acórdão nº 19.427/10/3ª, com fundamento de que a decisão diverge da ora recorrida, uma vez que ali a Câmara aplicou a regra do art. 22, § 18 da Lei nº 6.763/75 (fundamento de validade e equivalente à do art. 15 do Anexo XV do RICMS/02), corroborando o entendimento de que, nos casos em que o remetente ou alienante da mercadoria (sujeito passivo por substituição tributária) não efetuar a retenção, o estabelecimento destinatário se torna responsável subsidiário pelo imposto devido.

Quanto ao mérito, renova seus argumentos de defesa, destacando que a legislação mineira atribui ao destinatário das mercadorias a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/ST, quando o remetente não cumprir a obrigação, nos termos do art. 29 da Parte Geral do RICMS/02 e legislação superveniente do Anexo XV do mesmo regulamento.

Transcreve trechos de outras decisões do CC/MG em que lançamentos foram mantidos quando efetuados contra os destinatários mineiros.

Contesta a fundamentação do Acórdão recorrido, quando se afirma que, a prevalecer a tese esposada na peça de defesa, estar-se ia admitindo uma insuperável antinomia entre os arts. 12 e 15 do Anexo XV do RICMS/02.

Destaca ainda que, diante da obrigação imposta aos destinatários, podem esses ter cumprido tal mister, recolhendo o imposto por ocasião do recebimento das mercadorias, o que implicaria em duplicidade das exigências.

De igual modo ocorreria em relação aos destinatários detentores de Regime Especial pelo qual a responsabilidade era expressamente transferida a eles, desobrigando assim a Recorrente de promover a retenção e o recolhimento do ICMS/ST. Cita, neste sentido, o Acórdão nº 14.789/01/3ª, que julgou improcedente o lançamento, ao entendimento de que a responsabilidade fora transferida, pelo Regime Especial, ao adquirente das mercadorias.

Em suma, entende que, por força do disposto no art. 15 do Anexo XV do RICMS/02, quando o remetente ou alienante deixar de reter ou retiver a menor o imposto devido por substituição tributária, tal responsabilidade é transferida ao adquirente, pelo que, requer seja conhecido e provido o seu Recurso de Revisão.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 895/898, conclui não configurada a divergência jurisprudencial, eis que em ambos os julgados, tidos como divergentes, a decisão foi pela procedência do lançamento, mantendo-se a responsabilidade do remetente ou alienante da mercadoria, na condição de substituto tributário.

**DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE**

Superada, de plano, a primeira condição de admissibilidade de que trata o inciso II do art. 163 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, eis que o presente processo é do rito ordinário, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, qual seja a ocorrência de divergência jurisprudencial.

Apesar de tanto um quanto outro acórdão (indicado como paradigma) terem decidido no sentido de manter a responsabilidade do remetente ou alienante da mercadoria pela retenção do imposto devido a Minas Gerais, dada a sua condição de substituto tributário – até porque, neste aspecto, a matéria tratada em ambos é idêntica – não deixa de ter razão a Recorrente ao apontar divergência quanto à interpretação e aplicação dos arts. 12 e 15 do Anexo XV do RICMS/02.

É que, na decisão apontada como paradigma, a 3ª Câmara de Julgamento aprovou o lançamento, porém sob o fundamento de que, nos termos do inc. II do art. 22 da Lei nº 6.763/75, o responsável pelo recolhimento do ICMS devido seria o remetente, na condição de substituto tributário, “Mas de acordo com o § 18º do mesmo dispositivo, no caso em que o remetente, sujeito passivo por substituição tributária, não efetuar a retenção, o estabelecimento destinatário se torna responsável subsidiário pelo imposto devido a este Estado por substituição tributária.” (grifou-se).

De fato, a forma em que redigidos tanto o citado dispositivo legal como o acórdão pode induzir o entendimento de que a regra do § 18 do art. 22 da Lei nº 6.763/75 – *como já mencionado, equivalente à do art. 15 do Anexo XV do RICMS/02, constituindo o seu fundamento de validade* – estaria excluindo a responsabilidade do remetente, transferindo-a ao destinatário, nos casos de inadimplência da obrigação pelo primeiro.

É exatamente esta, aliás, a tese central da Recorrente, no que diverge frontalmente com o fundamento da decisão recorrida, como se pode ver do seguinte excerto:

A IMPUGNANTE ARGUMENTA, AINDA, QUE A RESPONSABILIDADE ATRIBUÍDA AOS DESTINATÁRIOS DOS SEUS PRODUTOS, NOS TERMOS DO DISPOSTO NO ART. 15 DO CITADO ANEXO, IMPORTARIA NO DESCABIMENTO DA EXIGÊNCIA QUE LHE FOI IMPUTADA NO AUTO DE INFRAÇÃO.

ALÉM DISSO, PONDERA QUE INCUMBIRIA AO FISCO, COMO PRÉ-REQUISITO DO LANÇAMENTO, VERIFICAR SE OS RESPECTIVOS DESTINATÁRIOS EFETUARAM OU NÃO O RECOLHIMENTO DO TRIBUTO DEVIDO, SOB PENA DE ENRIQUECIMENTO SEM CAUSA DO ERÁRIO.

NÃO PROCEDEM, TODAVIA, TAIS ARGUMENTOS.

A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA PREVÊ EXPRESSAMENTE (ART. 12 DO ANEXO XV) A RESPONSABILIDADE DA IMPUGNANTE PELO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NA SITUAÇÃO EM COMENTO. DE IGUAL MODO, PREVÊ TAMBÉM

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

QUE INADIMPLIDA ESTA OBRIGAÇÃO, NO TODO OU EM PARTE, O ESTABELECIMENTO DESTINATÁRIO DE MERCADORIA, INCLUSIVE O VAREJISTA, FICA RESPONSÁVEL PELO IMPOSTO DEVIDO A ESTE ESTADO (ART. 15 DO MESMO ANEXO).

A TODA EVIDÊNCIA, TAIS NORMAS COEXISTEM HARMONICAMENTE NO ORDENAMENTO JURÍDICO, NÃO SENDO RAZOÁVEL ENTENDER QUE A SEGUNDA ESTARIA A ANULAR A PRIMEIRA. COM EFEITO, A PREVALECER A TESE ESPOSADA NA PEÇA DE DEFESA, ESTAR-SE-IA ADMITINDO UMA INSUPERÁVEL ANTINOMIA ENTRE AMBAS.

NESTE SENTIDO, NÃO SE COGITA DO AFASTAMENTO DA RESPONSABILIDADE DA DEFENDENTE EM FUNÇÃO DA MERA SUPOSIÇÃO DE QUE OS DESTINATÁRIOS MINEIROS POSSAM TER EFETUADO O RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. É DE SE REGISTRAR QUE INEXISTE NOS AUTOS QUALQUER ELEMENTO, AINDA QUE INDICIÁRIO, DE QUE ALGUM RECOLHIMENTO EFETIVAMENTE TENHA OCORRIDO. (GRIFOU-SE).

Como se vê, enquanto o acórdão recorrido declara expressamente o entendimento de que o inadimplemento do remetente (substituto tributário) não o desobriga do pagamento do imposto (art. 12 do anexo XV), o paradigma diz que tal circunstância transfere a responsabilidade para o destinatário, vale dizer, desobriga-o.

Assim, com a devida licença dos entendimentos em contrário, ainda que ambas as decisões tenham mantido o remetente da mercadoria no polo passivo da obrigação tributária, resta demonstrada a divergência de interpretação do § 18 do art. 22 da Lei nº 6.763/75 (art. 15 do Anexo XV do RICS/02).

Isto posto, deve o presente Recurso ser conhecido, inclusive para que o Conselho de Contribuinte tenha a oportunidade de se manifestar em caráter definitivo sobre a matéria, com o quorum qualificado desta Câmara Especial, uniformizando assim o entendimento quanto à natureza da responsabilidade atribuída aos destinatários de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, nas hipóteses em que o remetente descumpra total ou parcialmente a obrigação de reter e recolher o imposto devido pelas operações subsequentes.

### **Do Mérito**

Sem prejuízo das considerações abaixo acerca do regime de substituição tributária, bem como da natureza da mencionada responsabilidade atribuída aos destinatários, os fundamentos do Acórdão recorrido foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão, razão pela qual passam a compor o presente Acórdão.

Inicialmente, relembre-se que a substituição tributária progressiva (ou “para frente”) constitui técnica de tributação na qual, por medida de ordem prática (princípio da praticidade) e de conveniência do Fisco e, no mais das vezes, dos próprios “contribuintes substitutos”, a lei atribui direta e expressamente a estes a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária que, ordinariamente, nasceria para outrem, isto é, para aqueles que viessem a realizar efetivamente o fato gerador presumido (“contribuintes substituídos”), de tal forma que, não fosse tal técnica, seriam os *sujeitos passivos naturais* da obrigação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Esta, pois, a essência do regime de substituição tributária progressiva no ICMS. Vale dizer, a responsabilidade originária pela retenção e recolhimento do imposto incidente em toda a cadeia de circulação e consumo da mercadoria é atribuída ao alienante ou remetente, recaindo tal responsabilidade preferencialmente sobre quem inicie ou atue nas fases iniciais da mencionada cadeia econômica, geralmente o industrial ou importador da mercadoria.

Assim é que, nas hipóteses sujeitas ao regime de substituição tributária, a obrigação nasce diretamente para o contribuinte substituto, por expressa previsão legal.

Trata-se, portanto, de hipótese de sujeição passiva direta, pelo que o contribuinte substituto responde por obrigação própria, e não de terceiro, como equivocadamente ainda entende parte da doutrina e da jurisprudência – *equivocos estes que decorrem ora da simples falta de compreensão da lógica e peculiaridades do regime, ora de eventuais disposições da própria legislação, cada vez mais complexa e confusa no trato da matéria, situação esta agravada com a recente generalização de sua aplicação pela maioria dos Estados, de modo a contemplar um número crescente de mercadorias e, por conseguinte, de exceções à regra geral, não obstante o principal pressuposto da adoção desta técnica de tributação seja a simplificação do cumprimento das obrigações principal e acessória pelos contribuintes envolvidos em toda a cadeia de produção e circulação das mercadorias sujeitas à mesma, e, por via de consequência, da própria atividade de fiscalização e arrecadação do imposto.*

Feitas estas considerações, no caso concreto verifica-se que a Recorrente encontra-se equivocada ao defender que, em face de ter descumprido a sua obrigação, a responsabilidade pelo pagamento do imposto teria sido transferida aos destinatários das mercadorias. Talvez, fruto de uma interpretação isolada e meramente literal dos seguintes dispositivos da legislação mineira:

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.

RICMS/02 - Parte 1 do Anexo XV:

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

Realmente, uma leitura menos atenta destes dispositivos pode levar à conclusão (tão apressada quanto equivocada) a que chegou a Recorrente, no sentido de que bastaria o contribuinte substituto deixar de reter e recolher o imposto, ou fazê-lo a

menor, e a sua responsabilidade estaria excluída, transferindo-se a sujeição passiva para o(s) substituído(s).

Tal interpretação, obviamente, não reflete o verdadeiro significado do texto normativo, seja porque nenhum dispositivo legal deve ser interpretado isoladamente, mas, pelo contrário, em consonância com o contexto em que inserido (no caso, o regime de substituição tributária), seja porque qualquer interpretação que leve ao absurdo deve ser repelida – e o absurdo aqui está exatamente em se admitir que pudesse a própria norma se auto anular, isto é, que apesar de atribuir direta e expressamente a responsabilidade ao contribuinte substituto, estivesse, ao mesmo tempo, dirigindo-lhe o seguinte comando legal: *caso descumpra a sua obrigação, dela estará dispensado, sem que isso lhe acarrete qualquer consequência, pois a responsabilidade pelo seu cumprimento será transferida a terceiros!*

De fato, um comando deste seria um verdadeiro “*non sense*” jurídico-normativo, e por isso mesmo inadmissível.

Trata-se, à toda evidência, de hipótese de atribuição de responsabilidade solidária ao substituído, nos termos do art. 124 do CTN, até porque, se assim não fosse, não teria a menor lógica a atribuição da responsabilidade ao contribuinte substituto, perdendo todo o sentido, conseqüentemente, o próprio regime de substituição tributária progressiva, pelo que não há como se sustentar a tese da Recorrente.

Assim, nos termos do inc. II, c/c o § 18, ambos do art. 22 da Lei nº 6.763/75, e ainda, o art. 12 c/c o art. 15, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, a obrigação pela retenção e recolhimento do ICMS/ST é do remetente da mercadoria, na condição de contribuinte substituto, pela qual também respondem, solidariamente, os destinatários (contribuintes substituídos), no caso de inadimplência daquele.

Nesta linha de entendimento, não há dúvida de que, no caso sob análise, a responsabilidade pela retenção e pagamento do ICMS/ST devido a Minas Gerais é da ora Recorrente, na condição de contribuinte substituto.

Correta, portanto, a sua eleição como sujeito passivo direto e originário da obrigação ora exigida, registrando-se que, nos termos do parágrafo único do mencionado art. 124, a responsabilidade solidária não comporta benefício de ordem, de modo que, no caso concreto, poderia o Fisco exigí-la tanto do remetente como dos destinatários mineiros, ou de ambos, mas não necessária e unicamente destes, como quer a Recorrente.

Não merece reforma, pois, a decisão recorrida, que bem aplicou a legislação pertinente ao presente caso, cabendo reproduzir, uma vez mais, a seguinte fundamentação do Acórdão 19.061/11/2ª, da lavra do Em. Conselheiro Manoel Júnior:

A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA PREVÊ EXPRESSAMENTE (ART. 12 DO ANEXO XV) A RESPONSABILIDADE DA IMPUGNANTE PELO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NA SITUAÇÃO EM COMENTO. DE IGUAL MODO, PREVÊ TAMBÉM QUE INADIMPLIDA ESTA OBRIGAÇÃO, NO TODO OU EM PARTE, O ESTABELECIMENTO DESTINATÁRIO DE MERCADORIA, INCLUSIVE O VAREJISTA, FICA RESPONSÁVEL PELO IMPOSTO DEVIDO A ESTE ESTADO (ART. 15 DO MESMO ANEXO).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A TODA EVIDÊNCIA, TAIS NORMAS COEXISTEM HARMONICAMENTE NO ORDENAMENTO JURÍDICO, NÃO SENDO RAZOÁVEL ENTENDER QUE A SEGUNDA ESTARIA A ANULAR A PRIMEIRA. COM EFEITO, A PREVALECEM A TESE ESPOSADA NA PEÇA DE DEFESA, ESTAR-SE-IA ADMITINDO UMA INSUPERÁVEL ANTINOMIA ENTRE AMBAS.

NESTE SENTIDO, NÃO SE COGITA DO AFASTAMENTO DA RESPONSABILIDADE DA DEFENDENTE EM FUNÇÃO DA MERA SUPOSIÇÃO DE QUE OS DESTINATÁRIOS MINEIROS POSSAM TER EFETUADO O RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. (GRIFOU-SE)

Assim, mantém-se inalterado o Acórdão recorrido, pelos seus próprios fundamentos.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, pelo voto de qualidade, em conhecer do Recurso de Revisão. Vencidos os Conselheiros André Barros de Moura (Relator), Maria de Lourdes Medeiros e Sauro Henrique de Almeida, que dele não conheciam. No mérito, à unanimidade, em negar-lhe provimento. Designado relator o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva. Participaram do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros vencidos, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão.

**Sala das Sessões, 10 de junho de 2011.**

**Mauro Heleno Galvão  
Presidente**

**Raimundo Francisco da Silva  
Relator / Designado**