

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.801/12/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000170206-61
Impugnação: 40.010130266-15
Impugnante: Kley Hertz S/A Indústria e Comércio
IE: 001024383.00-17
Proc. S. Passivo: João Luciano da Fonseca Pereira de Queiroz/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - SP

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SUJEITO PASSIVO – CORRETA A ELEIÇÃO. Restou comprovado que os atos e/ou omissões da Autuada concorreram para o cometimento da infração. Legítima a manutenção do Sujeito Passivo da obrigação tributária, fundamentado no art. 124, inciso I, parágrafo único do Código Tributário Nacional (CTN).

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO ICMS/ST – MEDICAMENTOS/PRODUTOS FARMACÊUTICOS/COSMÉTICOS/PERFUMES/HIGIENE PESSOAL e DE TOUCADOR. Constatada a falta de retenção e de recolhimento do ICMS/ST devido pela Autuada, estabelecida no Estado de São Paulo, ao Estado de Minas Gerais, na condição de substituta tributária, nas remessas interestaduais de medicamentos, produtos farmacêuticos, cosméticos, perfumes, higiene pessoal e de toucador, para contribuintes mineiros, por força de Regime Especial (RE). Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, § 2º, inciso I e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, majorada pela reincidência prevista no art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco, devendo, ainda, adequar a Multa Isolada ao disposto na alínea "c" do dispositivo, com a redação dada pela Lei nº 19.978/11, nos termos do art. 106, inciso II, alínea "c" do Código Tributário Nacional. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre falta de retenção e de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, no período de 14/05/07 a 14/08/09, incidente sobre operações subsequentes com mercadorias constante do item “15” da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, relacionadas no Anexo “A” deste Auto de Infração (AI) – Relação das Mercadorias Sujeitas à ST – destinadas a contribuintes deste Estado, relacionados no Anexo “B” deste AI – Relação dos Destinatários Substituídos.

Foi apurada diferença de ICMS/ST, em decorrência de falta de destaque deste imposto nos documentos fiscais relacionados no Anexo “C” deste AI – Demonstrativo de Apuração do ICMS/ST Não Retido, incorrendo em multa de revalidação. Em virtude desta falta de retenção do ICMS/ST, constatou-se que a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Autuada consignou, nos documentos fiscais relacionados no referido Anexo “C”, base de cálculo diversa da prevista pela legislação, incorrendo em multa isolada agravada em 50% (cinquenta por cento) pela primeira reincidência.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro, prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, majorada em 50% (cinquenta por cento) pela reincidência prevista no art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 172/182, acompanhada dos documentos de fls. 183/261.

Às fls. 262/263, a Impugnante foi intimada a apresentar prova de pagamentos do ICMS/ST, a qual se manifesta às fls. 266/268 e apresenta os documentos de fls. 269/279.

O Fisco promoveu juntada de documentos, às fls. 281/371, comprovando que o imposto devido a título de substituição tributária não foi apurado e recolhido nas demais operações com os destinatários não detentores de Regime Especial.

Em seguida, após análise da impugnação apresentada e concluindo haver razão parcial, o Fisco reformula o crédito tributário e intima a Autuada a ter vistas dos autos, conforme demonstrado às fls. 372/380.

A Impugnante se manifesta às fls. 381/389.

O Fisco apresenta manifestação de fls. 391/406, pedindo a procedência parcial do lançamento, conforme reformulação efetuada.

DECISÃO

A autuação versa sobre a constatação de que a Impugnante, no período de 14/05/07 a 14/08/09, deixou de reter e recolher o ICMS devido por substituição tributária, incidente sobre operações subsequentes com mercadorias constantes do item “15” da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, relacionadas no Anexo “A” do AI – Relação das Mercadorias Sujeitas à ST – destinadas a estabelecimentos de contribuintes deste Estado, relacionados no Anexo “B” deste AI – Relação dos Destinatários Substituídos.

Foi apurada diferença de ICMS/ST, em decorrência de falta de destaque deste imposto nos documentos fiscais relacionados no Anexo “C” deste AI – Demonstrativo de Apuração do ICMS/ST Não Retido, incorrendo em multa de revalidação.

O Auto de Infração respeitou o pressuposto procedimento de fiscalização previsto nos arts. 69 e 70 do Decreto Estadual nº 44.747/08, revestindo-se dessas formalidades para sua lavratura, conforme se demonstra às fls. 2/6.

A Impugnante reconhece que o lançamento demonstra a existência do regime da substituição tributária, por ser detentora do Regime Especial PTA nº 16.000158510-80 (fls. 42/66), que atribui a responsabilidade pela retenção e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

recolhimento do ICMS/ST nas operações subsequentes com medicamentos e cosméticos, perfumes, artigos de higiene pessoal e de toucador, ocorridas no período de 14/05/07 a 14/08/09.

A ocorrência fiscal é relatada no referido Auto de Infração, qual seja, deixou de efetuar a retenção e recolhimento de impostos, e por decorrência, exige-se o pagamento do ICMS/ST, acrescido de multa de revalidação, aplicada em dobro, e juros de mora. Ademais imputou multa isolada por prática de indicação de base de cálculo diversa da prevista pela legislação.

Equivoca-se, a Impugnante, em alegar a ocorrência de ilegitimidade de sujeição passiva para a totalidade do feito fiscal e a possibilidade da ocorrência do *bis in idem*.

Importante frisar que a Autuada não nega os fatos descritos inicialmente, restringindo sua argumentação, exclusivamente, quanto à legalidade do Auto de Infração.

A Impugnante se recusa a responder pela totalidade do crédito tributário constituído, aduzindo, em seu favor, que, em seu Regime Especial nº 16.000158510.09 (fls. 197/204), não há qualquer previsão de atribuir-lhe a obrigação exclusiva pelo pagamento do ICMS/ST devido nas operações em exame.

A regra estatuída pelo art. 22, § 18 da nº Lei nº 6.763/75, abaixo transcrito, é hipotética, condicionada e não impositiva, apenas supletiva, pois a atribuição de responsabilidade está contida impositivamente no art. 22, § 8, item 1 da Lei nº 6.763/75, também abaixo transcrito.

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

(...)

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subsequentes, 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;

(...)

§ 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A responsabilidade da Impugnante também está prevista no art. 2º, § 1º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, conforme Autorização Provisória e Regime Especial PTA nº 16.000158510-08 (fls. 42/66), sendo atribuída, aos estabelecimentos da KLEY HERTZ, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST devido nas operações subsequentes dos destinatários, relativas às mercadorias dos itens 15 e 24 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, aprovado pelo Decreto nº 43.080/02.

A supracitada legislação dispõe que poderá atribuir a responsabilidade a contribuintes estabelecidos em outros Estados e no Distrito Federal, adotando-se Regimes Especiais entre o Sujeito Ativo e estes contribuintes, que nada mais é do que um contrato em que o contribuinte, de outro Estado ou do Distrito Federal, aceita a responsabilidade de reter e recolher o ICMS para o Sujeito Ativo, tornando-se substituto tributário.

Retomando ao art. 22, §§ 8º e 18 da Lei nº 6.763/75, observa-se que enquanto o parágrafo oitavo atribui responsabilidade, o parágrafo dezoito admite oportunamente que competirá a responsabilidade ao remetente pelo recolhimento do ICMS/ST, nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, quando não ocorrer a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto. Entende-se, então, que a responsabilidade do contribuinte mineiro é supletiva.

Nas palavras de Plácido e Silva traz-se a definição jurídica da solidariedade supletiva.

Vocabulário Jurídico - 17ª ed. de Plácido e Silva RJ 2000 - Subsidiária: do latim subsidiários (que é de reserva, que é de reforço), na linguagem vulgar designa o que vem em segundo lugar, isto é, é secundário, aliar, ou supletivo. Nesta razão, o que se mostra subsidiário, como secundário, revela, ou pressupõe, o principal, a que vem conforme às circunstâncias, auxiliar, apoiar, ou reforçar.

Neste aspecto, pois, as locuções: Responsabilidade Subsidiária entende-se a que vem reforçar a responsabilidade principal, desde que não seja esta suficiente para atender os imperativos da obrigação assumida. É o que ocorre em relação à responsabilidade solidária dos sócios, que se fixa numa responsabilidade subsidiária. E por isso é que, quando a sociedade não tem haveres para cumprir suas obrigações, subsidiariamente vem os sócios cumpri-las com. o produto de seus bens particulares.

Prova subsidiária é a que vem completar ou reforçar a prova principal. Assim é a prova testemunhal em relação a documental, ou escrita.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Percebe-se, pela definição, que a responsabilidade é supletiva, retornando a obrigação ao contribuinte quando o sujeito passivo responsável deixa de cumpri-la, exatamente como desenhada no art. 128 do CTN.

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

Sabidamente, o legislador mineiro usou da prerrogativa da lei complementar e dispôs na Lei nº 6.763/75, art. 22, § 18, tal mecanismo.

Equivoca-se, portanto, a Impugnante, ao advogar ser evidente que a responsabilidade tributária pela falta de retenção e recolhimento do ICMS, na hipótese deste auto, é exclusiva do contribuinte mineiro.

Pode-se destacar, ainda, que o legislador foi prudente em usufruir da responsabilidade supletiva para dar maior garantia ao crédito tributário, fazendo a opção de atribuir ao contribuinte substituído o cumprimento da obrigação sem determinar benefício de ordem.

O polo passivo tem as participações do substituído, contribuinte, e do substituto, responsável, sendo que o substituto é responsabilizado pela retenção e recolhimento do tributo e o substituído é quem efetivamente paga o tributo.

De acordo com as provas contidas nos autos, conclui-se que tanto a empresa fornecedora quanto a destinatária, tinham interesse comum em efetuar operações com mercadorias sem a retenção do ICMS/ST na documentação fiscal, uma vez que as duas se beneficiaram diretamente do ilícito fiscal.

Vale lembrar que, de acordo com o art. 124, parágrafo único do Código Tributário Nacional (CTN), a solidariedade não comporta benefício de ordem, ou seja, independentemente da ordenação dada à sujeição passiva, ambas as empresas nela inseridas respondem pela totalidade do crédito tributário, não comportando o benefício de ordem, sendo dada ao Fisco a possibilidade da escolha de autuar o contribuinte ou o responsável, individualmente ou conjuntamente, não contrariando as regras contidas no art. 142 do CTN, pois foi identificado o sujeito passivo em perfeita consonância.

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

(...)

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

Portanto, não assiste razão à Impugnante no que se refere à arguição de ilegitimidade passiva.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Autuada assevera que, em relação às operações realizadas com as empresas detentoras de Regime Especial concedido pela SEF/MG, a responsabilidade pela apuração e o recolhimento do imposto, foi atribuída ao destinatário no momento da entrada da mercadoria em seu estabelecimento.

Importante enfatizar que estes Regimes têm por objetivo conceder um prazo maior para recolher o ICMS, conforme o disposto no art. 60 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, aprovado pelo Decreto nº 43.080/02, com efeitos de 1º/12/05 a 30/11/08, *in verbis*:

RICMS (Decreto nº 43.080/02) - ANEXO XV

Efeitos de 1º/12/2005 a 30/11/2008 Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

Art. 60. Na operação interestadual com as mercadorias de que trata o item 15 da Parte 2 deste Anexo, promovida por contribuinte si atuado em outra unidade da Federação, sujeito passivo por substituição mediante regime especial, com destino a estabelecimento de contribuinte situado neste Estado, inclusive de mesma titularidade, detentor do regime especial de que trata o art. 46, § 3º, desta Parte, a responsabilidade pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, caberá ao estabelecimento destinatário.

A norma específica, regulamentada entre 1º/12/05 e 30/11/08, faz o Fisco reconhecer a eleição errônea da sujeição passiva que, nas operações interestaduais com as mercadorias de que trata o item 15 da Parte 2 do Anexo XV, realizadas até 30/11/08, a responsabilidade pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, caberá ao estabelecimento destinatário, condicionando quando e somente se este for detentor de regime especial, portanto, diferente do disposto no art. 22, § 18 da Lei nº 6.763/75.

Ressalta-se que a vigência da norma acima está entre 1º/12/05 e 30/11/08, sendo que, após este período, os próprios regimes especiais dos detentores trazem, claramente, em seus textos, a não aplicação da substituição tributária quando a responsabilidade da retenção e do recolhimento seja do alienante ou do remetente. Esta contra argumentação pode ser verificada às fls. 201; 215; 234; 239 e 243 dos autos.

Assim, o Fisco reformulou o crédito tributário, às fls. 372/380, com a exclusão das operações, realizadas até 30/11/08, com destinatários detentores de regime especial.

Às fls. 175 dos autos, a Impugnante alega a possibilidade da ocorrência do *bis in idem*, o que não prospera, conforme demonstrado a seguir.

A Impugnante traz aos autos, às fls. 201/254, Regimes Especiais concedidos pela SEF/MG a diversas empresas relacionadas às fls. 176.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Atendendo ao pedido contido na impugnação (fls. 178), o Fisco verificou, em cada destinatário, a possibilidade de apuração e recolhimento do ICMS/ST devido ao Estado de Minas Gerais.

Salienta-se, que a análise feita pelo Fisco também incluiu as operações realizadas com a empresa Rezende Produtos Farmacêuticos Ltda, I.E. 062.834044.00-54, atendendo, também, ao pedido reiterado às fls. 381/382, no aditamento da impugnação.

Com a divisão em grupos, proposta pela Impugnante, de detentores e não detentores de regime especial, o Fisco, mediante documentos de fls. 269/277 para detentores de regime especial e de fls. 281/371 para os não detentores de regime especial, analisa o valor recolhido em cada operação em exame neste lançamento.

Sendo assim, por meio do Ofício nº 0491/11, já citado, o Fisco esclarece à Impugnante que o crédito tributário foi reformulado, conforme planilhas de fls. 376/377, com a extinção pelo pagamento parcial da obrigação tributária principal, a título de substituição tributária, nas operações com detentores de Regime Especial após 30/11/08, vez que houve apuração e recolhimento, embora em valores insuficientes do imposto devido ao Estado de Minas Gerais.

Quanto às operações realizadas com os destinatários não detentores de regime especial, os documentos juntados pelo Fisco (fls. 281/371), comprovam cabalmente que estes não apuraram e não recolheram o ICMS/ST devido pela obrigação tributária principal, a título de substituição tributária.

Finalizando, a prova dos autos deixa clara a inexistência do *bis in idem*, e que a Impugnante, responsável pela retenção e recolhimento do ICMS/ST, não cumpriu com a sua obrigação, pois escolheu de quem, o quanto e quando queria, ou não, reter e recolher o ICMS/ST.

Legítimas, portanto, as exigências fiscais constantes do vertente Auto de Infração, nos moldes da reformulação, estando os procedimentos fiscais corretamente realizados.

No tocante à manifestação da Impugnante, quanto a aplicação da multa de revalidação de 100% (cem por cento), esta Casa não irá se manifestar, pois, nos termos do art. 110 do RPTA, deve-se aplicar a legislação posta.

Com a relação à aplicação da multa isolada, é preciso enfatizar que a Lei nº 19.978/11 alterou o inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, acrescentando a alínea “c”, cuja penalidade foi reduzida a 20% (vinte por cento), *in verbis*:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

(...)

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas "a" e "b" deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

Nesse sentido, de acordo com inciso I do art. 106 do CTN, aplica-se, a fatos pretéritos, a mudança da lei que tenha caráter interpretativo, *in verbis*:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

Isso posto, com a alteração da lei deve-se adequar a aplicação da multa isolada do art. 55, inciso VII, para o previsto na alínea "c", ou seja, de 40% (quarenta por cento) para 20% (vinte por cento).

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de documento, protocolizado no Conselho de Contribuintes, nº 0067821-1190/2012-1 em 28/08/12. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 378/379 e ainda para adequar a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 ao disposto na alínea "c" do dispositivo, com a redação dada pela Lei nº 19.978/11, nos termos do art. 106, II, "c" do CTN. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Eduardo de Souza Assis (Revisor) e Cindy Andrade Morais.

Sala das Sessões, 06 de setembro de 2012.

André Barros de Moura
Presidente

Sauro Henrique de Almeida
Relator

EJR