

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.000/16/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000189058-01
Impugnação: 40.010133864-09
Impugnante: Digibrás Indústria do Brasil S/A
IE: 001062915.00-36
Proc. S. Passivo: Celso de Paula Ferreira da Costa/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - RJ

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DO ICMS/ST. Constatada a falta de retenção do ICMS devido por substituição tributária, incidente nas operações de remessa para contribuintes mineiros, dos produtos listados no item 29 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas respectivamente nos arts. 56, inciso II c/c § 2º e 55, inciso VII alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Entretanto, devem ser excluídas ainda as exigências fiscais relativas às operações praticadas com a empresa Fusão Representações Ltda; deduzir o ICMS relativo à operação própria, ainda que não destacado nos documentos fiscais, nas operações com o CFOP 6.105, e também, excluir a multa isolada por não aplicável à matéria dos autos.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação trata da falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST), nas operações de remessa de produtos relacionados no item 29, Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, a contribuintes mineiros pela Autuada, que está sediada no estado do Amazonas, como substituta tributária no estado de Minas Gerais, por força de regime especial, nos exercícios de 2010 a 2012.

Exige-se ICMS/ST, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II c/c § 2º e 55, inciso VII, alínea “c” ambos da Lei nº 6.763/75 c/c art. 106, inciso II alínea “c” do Código Tributário Nacional.

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 93/140.

Acatando parcialmente as razões da Impugnante, a Fiscalização retifica o crédito tributário, nos termos dos demonstrativos de fls. 1.350/1.356.

Regularmente cientificada, a Impugnante adita sua Impugnação às fls. 1.359/1.397, que gera nova retificação do crédito tributário, conforme demonstrativos de fls. 1.433/1.439.

Novamente cientificada, a Impugnante complementa sua defesa às fls. 1.442/1.494, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 1.507/1.516.

A Assessoria do CC/MG determina a realização da diligência de fls. 1.520/1.521, que gera as seguintes ocorrências: (I) nova retificação do crédito tributário, nos termos dos demonstrativos acostados às fls. 1.534/1.541; (II) aditamento à impugnação – fls. 1.543/1.592; (III) tréplica fiscal (fls. 1.615/1.620).

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 1622/1644, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência parcial do lançamento.

Em sessão realizada em 09/03/16, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 13/04/16. Pela Impugnante, assistiu ao julgamento o Dr. Cesar Ozolins Manzione e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram, em parte, os utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão.

Da Preliminar

Arguição de Cobrança Indevida Relativa a Fatos Geradores Anteriores à Entrada em Vigor do Regime Especial

De acordo com a Impugnante, um dos equívocos cometidos pela Fiscalização refere-se a uma questão que, por si só, já seria suficiente para cancelar toda a autuação, qual seja, a cobrança indevida de valores anteriores à entrada em vigor do regime especial citado no Auto de Infração.

Ressalta, nesse sentido, que a presente autuação cobra diversos valores a título de ICMS/ST que, no entender do Fisco, deveriam ter sido retidos e recolhidos aos cofres públicos entre dezembro de 2010 e julho de 2012, “*pretensamente em razão do Regime Especial nº 16.000388085-59*”.

Sustenta, porém, que o mencionado regime especial somente foi deferido em 13/11/12, não havendo, a seu ver, suporte jurídico que a obrigasse a realizar a retenção e recolhimento dos valores devidos a título de ICMS/ST antes dessa data.

Diante disso, a Impugnante requer o cancelamento das exigências fiscais, uma vez que a presente autuação estaria abrangendo períodos anteriores à concessão do referido regime especial, datado de 13/11/12.

No entanto, o argumento da Impugnante deve ser rejeitado pois a condição de substituta tributária que lhe foi atribuída, ocorreu a seu próprio pedido, por intermédio da Autorização Provisória (PTA/RE 16.000388085.59), vigente a partir de novembro de 2010, fato, aliás, de seu pleno conhecimento, conforme extraído de sua peça defensiva, mais precisamente do tópico “Síntese da Autuação”, e apresentado a seguir:

Impugnação (fls. 94/95)

“... 3. A Impugnante é pessoa jurídica de direito privado devidamente estabelecida no Estado do Amazonas, dedicada à industrialização e ao comércio de produtos de informática e eletrônicos, de acordo com seu objeto social, sendo contribuinte do ICMS.

4. Além disso, parte dos produtos industrializados/comercializados pela Impugnante está sujeita à substituição tributária do ICMS no Estado de Minas Gerais.

5. Ocorre que os Estados do Amazonas e de Minas Gerais não possuem qualquer acordo para viabilizar que as normas relativas à substituição tributária sejam aplicadas aos contribuintes do ICMS localizados no Estado do Amazonas quando da remessa de mercadorias para clientes localizados em Minas Gerais.

6. Apesar disso, como é sabido, o Estado de Minas Gerais exige que o contribuinte localizado no Estado de Minas Gerais, por ocasião do recebimento de mercadorias decorrente de operação interestadual, realize a operação e o recolhimento do ICMS devido por substituição tributária no momento da entrada das mercadorias em território mineiro, exceto no caso de a substituição tributária ser atribuída ao remetente.

7. Considerando o transtorno gerado com o recolhimento do ICMS devido por substituição tributária pelo destinatário, bem como devido ao alto volume de operações realizadas com contribuintes localizados no Estado de Minas Gerais, a Impugnante solicitou, em 28 de setembro de 2010, um Regime Especial para possibilitar o seu cadastro como substituta tributária nas operações com os produtos constantes do Item 29 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS-MG, nos termos do art. 2º do referido Anexo XV, viabilizando o recolhimento do ICMS em seu nome quando da remessa de mercadorias a contribuintes mineiros... (Grifou-se)

Como já afirmado, o requerimento da Impugnante foi deferido pela SEF/MG, que, inicialmente, lhe atribuiu a condição de substituta tributária, mediante Autorização Provisória, com vigência a partir de novembro de 2010, nas operações

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

praticadas com contribuintes mineiros com as mercadorias constantes do Item 29 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

A partir de 13/11/12, a Impugnante passou a ser detentora do Regime Especial nº 16.000388085-59 (fls. 88/89), que lhe atribuiu, em caráter definitivo, ressalvadas as hipóteses de cassação do regime, a condição de substituta tributária em relação às mesmas operações supracitadas, oportunidade em que foram convalidados, até a data da ciência do aludido Regime, os procedimentos adotados pela DIGIBRÁS com base na Autorização Provisória (art. 11 do RE – fl. 89), desde que efetuados de acordo com a legislação do ICMS.

Além disso, como bem demonstrou a Fiscalização, por meio de consulta à conta corrente fiscal no SICAF, observa-se que o Sujeito Passivo, a partir de novembro de 2010, passou a enviar GIA/ST (Quadro 1) e passou a proceder o recolhimento por apuração, código da receita 220-4 (Quadro 2), apresentados às fls. 1.617.

Verifica-se, portanto, que o Sujeito Passivo tinha plena ciência da Autorização Provisória, tanto é que a utilizou a partir de novembro de 2010.

Não há dúvida de que, no caso sob análise, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST e eventuais diferenças devida para Minas Gerais é da Autuada, na condição de contribuinte substituto, nos termos do RE 16. 000388085-59 e do art.12 c/c art. 2º §§ 1º e 2º do Anexo XV do RICMS/02.

Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias 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. 2º A substituição tributária, além das hipóteses previstas neste Anexo, poderá ser atribuída a outro contribuinte ou a categoria de contribuintes, inclusive entidade representativa de produtores rurais, mediante regime especial definido neste Regulamento ou concedido pelo diretor da Superintendência de Tributação.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, na hipótese de contribuinte situado em outra unidade da Federação.

§ 2º Na hipótese de pedido de regime especial realizado por contribuinte situado em outra unidade da Federação para atribuir-lhe, nas remessas das mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, a responsabilidade, na condição de sujeito passivo por substituição, o titular da Diretoria de Gestão de Projetos da Superintendência de Fiscalização poderá

autorizar, provisoriamente, até a decisão do pedido, a retenção e recolhimento do imposto pelo interessado.

Assim, como já afirmado, rejeita-se o argumento da Impugnante de que não haveria suporte jurídico que a obrigasse a realizar a retenção e recolhimento dos valores devidos a título de ICMS/ST antes da data da concessão definitiva do Regime Especial nº 16.000388085-59, pois possuía a Autorização Provisória que lhe atribuía a condição de substituta tributária, concedida a seu próprio pedido, não tendo havido, em momento algum, de sua parte, solicitação para que fosse cancelada a referida autorização, tanto é que obteve, posteriormente, o tão almejado Regime Especial.

Da Arguição de Enriquecimento Ilícito do estado

A Impugnante argumenta que os valores dela exigidos a título de substituição tributária já poderiam ter sido recolhidos pelos contribuintes destinatários mineiros, tendo em vista a responsabilidade tributária a eles atribuída pelo art. 15, do Anexo XV do RICMS/02, na hipótese de recebimento de mercadorias sujeitas à substituição tributária, quando o alienante ou remetente, sujeito passivo por substituição tributária, não efetuar a retenção ou efetuar a retenção a menor do imposto.

Entende, nesse sentido, que o Fisco deveria ter acostado aos autos prova de que os destinatários não efetuaram tal recolhimento, sob pena de enriquecimento ilícito do estado de Minas Gerais.

Sem razão, contudo, a Impugnante, pois o contribuinte legalmente eleito como substituto tributário responde por dívida própria, ainda que os fatos geradores sejam praticados por terceiros (contribuintes substituídos).

Na lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho, a sujeição passiva direta comportaria dois tipos de obrigados:

“A) O ‘contribuinte’, que paga dívida tributária própria por fato gerador próprio; e

B) o ‘destinatário legal tributário’, que paga dívida tributária própria por fato gerador alheio (de terceiro), assegurando-se-lhe, em nome da justiça, a possibilidade de recuperar, contra quem praticou ou esteve envolvido com o fato gerador, o dispêndio fiscal que a lei lhe imputou diretamente através da criação do *vinculum juris* obrigacional.”

(Curso de Direito Tributário Brasileiro – 11ª Edição – Editora Forense – pág. 610 e 611)

No caso presente, a Impugnante, na condição de substituta tributária, se enquadra na definição de “Destinatário Legal Tributário” (substituto tributário), que paga dívida tributária própria, por fato gerador alheio (de terceiros).

Apesar de a legislação tributária impor responsabilidade solidária aos destinatários das mercadorias, quando recebidas sem a retenção ou com retenção a menor do imposto, é perfeitamente legítimo que o estado direcione a exigência do tributo ao contribuinte legalmente eleito como substituto tributário, pois a solidariedade

não comporta benefício de ordem, nos termos estabelecidos no art. 124, § único do Código Tributário Nacional (CTN).

Não há que se falar, portanto, em excesso de exação ou em enriquecimento ilícito do estado, pois o Fisco está exigindo do contribuinte legalmente eleito como substituto tributário a quantia não recolhida aos cofres públicos.

Ressalte-se, porém, que havendo pagamento do crédito tributário ora exigido, os contribuintes mineiros destinatários das mercadorias, caso comprovem ter recolhido algum valor de ICMS/ST, relativo aos mesmos produtos objeto da autuação, poderão solicitar a restituição do indébito, nos termos previstos na legislação que rege a matéria.

Questões de Cunho Constitucional

As questões de cunho constitucional levantadas pela Impugnante (princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

Ressalte-se, no entanto, que as penalidades aplicadas atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que estão expressamente previstas na Lei nº 6.763/75.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação trata da falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST), nas operações de remessa de produtos relacionados no item 29, Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, a contribuintes mineiros pela Autuada, que está sediada no estado do Amazonas, como substituta tributária no estado de Minas Gerais, por força de regime especial, nos exercícios de 2010 a 2012.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS/ST, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas respectivamente nos arts. 56, inciso II c/c § 2º e 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75 c/c art. 106, inciso II alínea “c” do Código Tributário Nacional - CTN, conforme demonstrativo de fls. 1.534/1.541, elaborado após a última retificação do crédito tributário efetuada pelo Fisco.

A base de cálculo da substituição tributária (BC/ST), relativa ao imposto devido pelas subseqüentes operações dos estabelecimentos destinatários, foi calculada de acordo com o disposto no art. 19, inciso I, alínea “b.3” do Anexo XV do RICMS/02, com utilização das Margens de Valor Agregado (MVA) indicadas no item 29 da Parte 2 do mesmo Anexo XV ou da MVA ajustada prevista no § 5º do mesmo dispositivo legal supracitado (art. 19 do Anexo XV, RICMS/02):

Art. 19. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

I - em relação às operações subseqüentes:

[...]

b) tratando-se de mercadoria que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

[...]

3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º deste artigo;

Efeitos de 30/09/2009 a 11/08/2011

"3. o preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º deste artigo;"

[...]

§ 5º Nas operações interestaduais com as mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo, quando o coeficiente a que se refere o inciso IV deste parágrafo for maior que o coeficiente correspondente à alíquota interestadual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de margem de valor agregado (MVA), esta será ajustada à alíquota interestadual aplicável, observada a fórmula "MVA ajustada = $\{[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1\} \times 100$ ", onde:

Efeitos de 1º/01/2012 a 31/12/2012

"§ 5º Nas operações interestaduais com as mercadorias relacionadas nos itens 4 a 8, 10, 11, 14, 15, 17 a 24, 29 a 32, 36, 39, 41 e 43 a 51 da Parte 2 deste Anexo, quando o coeficiente a que se refere o inciso IV deste parágrafo for maior que o coeficiente correspondente à alíquota interestadual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de margem de valor agregado (MVA), esta será ajustada à alíquota interestadual aplicável, observada a fórmula "MVA ajustada = $\{[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1\} \times 100$ ", onde:"

Efeitos de 1º/12/2011 a 31/12/2011

“§ 5º Nas operações interestaduais com as mercadorias relacionadas nos itens 5 a 8, 10, 11, 14, 15, 17 a 24, 29 a 32, 36, 39, 41 e 43 a 51 da Parte 2 deste Anexo, quando o coeficiente a que se refere o inciso IV deste parágrafo for maior que o coeficiente correspondente à alíquota interestadual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de margem de valor agregado (MVA), esta será ajustada à alíquota interestadual aplicável, observada a fórmula “MVA ajustada = $\{[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1\} \times 100$ ”, onde:”

Efeitos de 1º/10/2011 a 30/11/2011

“§ 5º Nas operações interestaduais com as mercadorias relacionadas nos itens 5 a 8, 10, 11, 14, 15, 17 a 24, 29 a 32, 36, 39, 41 e 43 a 48 da Parte 2 deste Anexo, quando o coeficiente a que se refere o inciso IV deste parágrafo for maior que o coeficiente correspondente à alíquota interestadual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de margem de valor agregado (MVA), esta será ajustada à alíquota interestadual aplicável, observada a fórmula “MVA ajustada = $\{[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1\} \times 100$ ”, onde:”

Efeitos de 1º/03/2011 a 30/09/2011

“§ 5º Nas operações interestaduais com as mercadorias relacionadas nos itens 5 a 8, 11, 14, 15, 18 a 24, 29 a 32, 36, 39, 41 e 43 a 48 da Parte 2 deste Anexo, quando o coeficiente a que se refere o inciso IV deste parágrafo for maior que o coeficiente correspondente à alíquota interestadual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de margem de valor agregado (MVA), esta será ajustada à alíquota interestadual aplicável, observada a fórmula “MVA ajustada = $\{[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1\} \times 100$ ”, onde:”

Efeitos de 1º/01/2010 a 28/02/2011

“§ 5º Nas operações interestaduais com as mercadorias relacionadas nos itens 5 a 8, 11, 14, 15, 18 a 24, 29 a 32, 36, 39, 41 e 43 a 46 da Parte 2 deste Anexo, quando a alíquota interna for superior à interestadual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de margem de valor agregado (MVA), esta será ajustada à alíquota interestadual aplicável, observada a fórmula “MVA ajustada = $\{[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1\} \times 100$ ”, onde:”

O valor do imposto devido a título de substituição tributária foi obtido pela diferença entre o imposto calculado com a aplicação da alíquota estabelecida para as

operações internas, sobre a base de cálculo acima definida, e o devido pela operação própria do remetente.

Os cálculos originalmente efetuados foram demonstrados no CD-R acostado à fl. 13 (planilhas eletrônicas) e na planilha de fls. 14/48 (planilha em meio físico), que foram posteriormente substituídas pelos demonstrativos inseridos CD-R acostado à fl. 1.537, após a última retificação do crédito tributário efetuada pelo Fisco.

Da Alegação de Cobrança Indevida Relativa a Operações com “Consumidores Finais”

A Impugnante alega que existem alguns erros em que a Fiscalização “cobrou valores pretensamente devidos a título de ICMS/ST decorrentes de operações com consumidores finais (doc. 10), ou seja, operações que, por óbvio, não estão sujeitas ao pagamento ICMS devido por substituição tributária”.

Há que se destacar, inicialmente, que há expressa previsão legal para a exigência do ICMS/ST relativo a mercadorias sujeitas à substituição tributária, quando destinadas ao uso e consumo ou para integração ao ativo imobilizado de destinatários contribuintes do ICMS.

É o que estabelece o § 2º do art. 12, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, combinado, no presente caso (contribuinte substituto por força de regime especial), com os §§ 1º e 2º do art. 2º do mesmo 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 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.

[...]

§ 2º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao imposto devido na entrada, em operação interestadual iniciada em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, das mercadorias relacionadas nos itens 3 a 24, 26, 29 a 32, 39 e 43 a 48 da Parte 2 deste Anexo e destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário.

Efeitos de 1º/01/2010 a 30/09/2011

“§ 2º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao imposto devido na entrada, em operação interestadual iniciada em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, das mercadorias relacionadas nos itens 3 a 16, 18 a 24, 26, 29 a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

32, 39, 43 a 46 da Parte 2 deste Anexo e destinadas a uso, consumo ou ativo permanente do destinatário.”

Art. 2º A substituição tributária, além das hipóteses previstas neste Anexo, poderá ser atribuída a outro contribuinte ou a categoria de contribuintes, inclusive entidade representativa de produtores rurais, mediante regime especial definido neste Regulamento ou concedido pelo diretor da Superintendência de Tributação.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, na hipótese de contribuinte situado em outra unidade da Federação.

§ 2º Na hipótese de pedido de regime especial realizado por contribuinte situado em outra unidade da Federação para atribuir-lhe, nas remessas das mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, a responsabilidade, na condição de sujeito passivo por substituição, o titular da Diretoria de Gestão de Projetos da Superintendência de Fiscalização poderá autorizar, provisoriamente, até a decisão do pedido, a retenção e recolhimento do imposto pelo interessado.

Assim, quando a Impugnante faz alusão à inaplicabilidade da substituição tributária em operações com “consumidores finais”, deve-se entender como tal as operações praticadas com destinatários não contribuintes do ICMS, pois, como visto anteriormente, nas operações com contribuintes do imposto, o ICMS/ST é devido inclusive quando a mercadoria se destinar ao uso e consumo ou para integração do ativo imobilizado do adquirente.

Pois bem, no presente caso, a Impugnante questionou a aplicabilidade da substituição tributária em relação às seguintes operações:

NF Nº	DESTINATÁRIO				FL. AUTOS
	RAZÃO SOCIAL	CNPJ Nº	INSCRIÇÃO ESTADUAL	ATIVIDADE	
13530	FUSÃO	12.353.724/0001-06	ISENTO	REPRESENTANTES COMERCIAIS E AGENTES DO COMÉRCIO DE	1.343
14282	REPRESENTAÇÕES LTDA			ELETRODOMÉSTICOS, MÓVEIS E ARTIGOS DE USO	1.345
16450	CARMO ANTONIO PIMENTA	65.247.264/0001-59	511837215.00-57	COMÉRCIO VAREJISTA DE MÓVEIS	1.344

Da análise dos sistemas informativos da SEF/MG, bem como do sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil, verifica-se o seguinte:

→ Destinatário: Carmo Antonio Pimenta

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme demonstra a cópia da tela do SICAF apresentada a seguir, a empresa em questão é contribuinte do ICMS, com Inscrição Estadual nº 511837215.00-57, que explora a atividade de comércio varejista de móveis (CNAE Fiscal 4754-7/01), sendo correta, portanto, a exigência do ICMS/ST em relação a esse destinatário.

VFGAN49J	S I C A F	SEF/MG
NFGAN49J	Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais	03.12.2015
M387308	Consulta de Dados Cadastrais do Contribuinte	11:14
Inscricao Estadual: 511837215 00 57	Unidade Administrativa: 05.015.060	
Situacao atual: ATIVO		
CGC: 65247264/0001-90	Unidade Fiscal: 05.699.720	
Nome Comercial: CARMO ANTONIO PIMENTA - EPP		
Titulo Estabelecimento: M C MOVEIS E ELETROS		
UF: MG	Município: PIRAPETINGA	
Logradouro: AVE GOVERNADOR BENEDITO VALADARES		
Num.: 48	Complemen1:	Complemen2: Complemen3:
Distrito:	Bairro: CENTRO	
Cep: 36730-000	Cod. DDD:	Telefone:
Data Inicio Atividade: 19.01.1993		
Registro Comercial: 31105774567	Valor do Capital:	
CNAE Fiscal: 4754-7/01	Desmembramento:	Unidade Auxiliar:
	Efetua Rem. Zona Franca Manaus(S/N)?:	
Natureza Juridica: 213	Regime de Recolhimento: 58	
Categoria do Estabelecimento: 02	Matriz em outro Estado(S/N)?:	
Data Inscr: 07.07.1993	Data Fim Ativ:	Data Public. Canc:

→ Destinatário: Fusão Representações Ltda.

Pelas informações extraídas dos sistemas internos da SEF/MG e da consulta à Receita Federal, pelo número do CNPJ, verifica-se que se trata de empresa não contribuinte do ICMS (no mínimo, não se pode afirmar o contrário), uma vez que explora a atividade de representação comercial e não possui inscrição estadual no cadastro de contribuintes deste estado.

Ressalta-se que, pelo que consta nos autos, não há habitualidade ou aquisições em quantidade que possam caracterizar a empresa em questão como contribuinte do ICMS.

Assim, devem ser canceladas as exigências relativas às operações praticadas com a referida empresa (Fusão Representações Ltda.).

Da Alegação de Cobrança Indevida Relativa a Operações com Telefones Celulares:

O questionamento da Impugnante acerca da cobrança indevida de ICMS/ST, relativo a operações com telefones celulares, foi acatado pela Fiscalização, uma vez que no Regime Especial a ela concedido a obrigatoriedade de retenção e recolhimento do ICMS relativo à substituição tributária se restringe aos produtos listados no item 29 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, não contemplando, portanto, os telefones celulares arrolados no item 25 do mesmo Anexo XV.

Esse foi o motivo da primeira retificação do crédito tributário (fls. 1.350/1.356), oportunidade em que a Fiscalização excluiu a totalidade das exigências vinculadas a operações com telefones celulares, pela razão exposta anteriormente.

Da Alegação de Cobrança Indevida Relativa a Operações com Televisores LCD

Após transcrever os subitens 29.1.63 a 29.1.65 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (vide quadro ilustrativo abaixo), a Impugnante afirma que, da leitura de tais

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

subitens, seria possível inferir que as televisões de LCD por ela comercializadas não estariam sujeitas à substituição tributária, haja vista que a descrição constante da legislação não se aplicaria perfeitamente à mercadoria em questão.

29. PRODUTOS ELETRÔNICOS, ELETROELETRÔNICOS E ELETRODOMÉSTICOS		
SUBITEM	CÓDIGO NBM/SH	DESCRIÇÃO
29.1.63	8528.7	APARELHOS RECEPTORES DE TELEVISÃO, MESMO QUE INCORPOREM UM APARELHO RECEPTOR DE RADIODIFUSÃO OU UM APARELHO DE GRAVAÇÃO OU REPRODUÇÃO DE SOM OU DE IMAGENS - TELEVISORES DE CRT (TUBO DE RAIOS CATÓDICOS)
29.1.64	8528.7	APARELHOS RECEPTORES DE TELEVISÃO, MESMO QUE INCORPOREM UM APARELHO RECEPTOR DE RADIODIFUSÃO OU UM APARELHO DE GRAVAÇÃO OU REPRODUÇÃO DE SOM OU DE IMAGENS - TELEVISORES DE PLASMA
29.1.65	8528.7	OUTROS APARELHOS RECEPTORES DE TELEVISÃO NÃO DOTADOS DE MONITORES OU DISPLAY DE VÍDEO

No seu entender, “o item 29 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 impõe a incidência do ICMS-ST apenas às operações envolvendo os televisores de CRT (tubo de raios catódicos) e televisores de plasma, quedando-se silente quanto à incidência nas operações envolvendo televisores de LCD”.

No entanto, a alegação da Impugnante é de todo improcedente, pois a substituição tributária para os televisores LCD estava expressamente prevista, no período objeto da autuação (2010 a 2012), nos subitens 29.2.3 e 29.2.13, nos períodos de vigência indicados no quadro apresentado a seguir:

SUBITEM	NBM/SH	DESCRIÇÃO	MVA (%)	VIGÊNCIA
29.2.3	8528.7	APARELHOS RECEPTORES DE TELEVISÃO, MESMO QUE INCORPOREM UM APARELHO RECEPTOR DE RADIODIFUSÃO OU UM APARELHO DE GRAVAÇÃO OU REPRODUÇÃO DE SOM OU DE IMAGENS - TELEVISORES DE LCD	22	26/03/11 a 28/02/13
29.2.3	8528.7	APARELHOS RECEPTORES DE TELEVISÃO, MESMO QUE INCORPOREM UM APARELHO RECEPTOR DE RADIODIFUSÃO OU UM APARELHO DE GRAVAÇÃO OU REPRODUÇÃO DE SOM OU DE IMAGENS - INCLUSIVE TELEVISORES DE LCD	22	01/03/11 a 25/03/11
29.2.13	8528.7	APARELHOS RECEPTORES DE TELEVISÃO, MESMO QUE INCORPOREM UM APARELHO RECEPTOR DE RADIODIFUSÃO OU UM APARELHO DE GRAVAÇÃO OU REPRODUÇÃO DE SOM OU DE IMAGENS - INCLUSIVE TELEVISORES DE LCD	22	01/11/09 A 28/02/11

Corretas, portanto, as exigências fiscais, nos termos do art.12 c/c art. 2º, §§ 1º e 2º do Anexo XV do RICMS/02, já transcritos anteriormente, uma vez que, ao contrário do alegado pela Impugnante, os televisores LCD encontram-se inseridos entre os produtos sujeitos à substituição tributária do item 29 do mesmo Anexo XV.

Da Alegação de Cobrança Indevida Relativa a Operações com Destinatários Detentores de Regimes Especiais

A Impugnante ressalta, inicialmente, que “o artigo 18 do Anexo XV do RICMS-MG estabelece que a substituição atribuída ao estabelecimento remetente não

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

será aplicada às operações em que o contribuinte destinatário seja detentor de Regime Especial”.

Art. 18. A substituição tributária de que trata esta Seção não se aplica:

[...]

V - às operações que destinem mercadorias relacionadas nos itens 18, 19, 20 a 24, 29 a 32, 39 e 43 a 48 a contribuinte detentor de regime especial de tributação de atribuição de responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido por substituição tributária, concedido pelo Diretor da Superintendência de Tributação.

Efeitos de 1º/01/2010 a 28/02/2011

V - às operações que destinem mercadorias relacionadas nos itens 18, 19, 20 a 24, 29 a 32, 39, 43 a 46 a contribuinte detentor de regime especial de tributação de atribuição de responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido por substituição tributária, concedido pelo Diretor da Superintendência de Tributação.

Entende a Autuada, que “não são necessárias grandes delongas para que se perceba que a Impugnante não era responsável pelo recolhimento do ICMS devido por substituição tributária em relação às operações efetuadas com contribuintes detentores de regimes especiais no estado de Minas Gerais que lhes atribuam a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/ST”.

Salienta que esse é o caso dos seus seguintes clientes:

- Irmãos Bretas, Filhos e Cia Ltda.;
- RN Comércio Varejista S/A;
- Martins Comércio e Serviços de Distribuição S/A;
- Ricardo Eletro Divinópolis;
- Informática Nacional S/A;
- Wal-Mart Brasil Ltda.; e
- Kamel Magazine Ltda.

Conclui, assim, que “existindo Regime Especial concedidos aos seus clientes, certo é que fica afastada a responsabilidade da Impugnante pelo recolhimento do ICMS/ST em referidas operações”.

Destaca-se, inicialmente, que devem ser diferenciados dois tipos de regimes especiais relativos à substituição tributária, a saber:

1) regimes especiais que atribuem a condição de substituto tributário, pelas operações subsequentes, impondo a obrigatoriedade de retenção do ICMS/ST no momento da saída das mercadorias do estabelecimento destinatário mineiro.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2) regimes especiais que concedem prazo para recolhimento do ICMS/ST, devido a partir da entrada de mercadoria sujeita à substituição tributária no estabelecimento destinatário mineiro, nos casos em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto não seja atribuída ao alienante ou remetente da mercadoria (alienante/remetente não eleito como substituto tributário).

Com relação aos contribuintes destinatários mineiros detentores de regimes especiais citados no item “1”, o Fisco acatou os argumentos da Impugnante e excluiu a totalidade das exigências fiscais relativas às operações com eles praticadas, conforme demonstrado às fls. 1.433/1.439 (segunda retificação do crédito tributário), por se tratar da hipótese prevista no inciso V do art. 18 do Anexo XV do RICMS/02.

A exclusão das exigências fiscais refere-se às operações que destinaram mercadorias aos seguintes contribuintes mineiros: RN Comércio Varejista S/A, Martins Comércio e Serviços de Distribuição S/A, Ricardo Eletro Divinópolis e Wal-Mart Brasil Ltda.

Os demais contribuintes citados pela Impugnante (Irmãos Bretas, Filhos e Cia Ltda., Informática Nacional S/A e Kamel Magazine Ltda.) são detentores dos regimes especiais citados no item “2” apresentado, que não afastam a responsabilidade da Impugnante pela retenção e recolhimento do ICMS/ST, nos termos previstos no § 2º do art. 1º dos referidos regimes especiais, conforme demonstram as transcrições abaixo:

Regime Especial - Prazo de Recolhimento do ICMS/ST

Detentor: Informática Nacional S/A

(fls. 1.256/1.259)

Art. 1º - O Contribuinte identificado em epígrafe e incurso na previsão constante do artigo 14 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 fica autorizado a recolher o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido por substituição tributária nas operações subsequentes com as mercadorias relacionadas nos itens ..., 29 ... da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 até o dia 09 (nove) do 2º (segundo) mês subsequente ao da entrada das referidas mercadorias no seu estabelecimento.

§ 1º - O imposto será apurado no momento da entrada no estabelecimento do Contribuinte e recolhido em documento de arrecadação distinto, em agência bancária autorizada, utilizando o código de receita 220-4.

§ 2º - O disposto no caput deste Artigo não se aplica nas hipóteses em que a responsabilidade do recolhimento seja do alienante ou do remetente.”
(G.N.)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Regime Especial - Prazo de Recolhimento do ICMS/ST

Detentor: Irmãos Bretas, Filhos e Cia Ltda.

(fls. 1.008/1.013)

Art. 1º - O Contribuinte identificado em epígrafe e incurso na previsão constante do artigo 14 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 fica autorizado a recolher o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido por substituição tributária nas operações subsequentes com as mercadorias relacionadas nos itens abaixo:

[...]

Item 29 - ...

[...]

§ 1º - O imposto será apurado no momento da entrada no estabelecimento do Contribuinte e recolhido em documento de arrecadação distinto, em agência bancária autorizada, utilizando o código de receita 220-4.

§ 2º - O disposto no caput deste Artigo não se aplica nas hipóteses em que a responsabilidade do recolhimento seja do alienante ou do remetente.”
(G.N.)

O Regime Especial concedido à empresa Kamel Magazine Ltda., embora não tenha vindo aos autos a sua íntegra, mas somente o termo de sua prorrogação (fl. 1.334), é similar aos retrotranscritos, uma vez que, segundo informação do Fisco, trata-se de Regime de concessão de prazo de recolhimento, que não retira da Impugnante a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST relativo às operações praticadas com a referida empresa.

Da Alegação de Cobrança Indevida Relativa a Operações Envolvendo Armazém Geral (Supersonic)

A Impugnante esclarece que, por estar estabelecida no estado do Amazonas, onde se encontra sediada sua unidade produtiva, “em algumas operações, se utilizava de parceiros comerciais localizados em estados próximos ao estado de Minas Gerais (armazéns gerais), em especial os estabelecimentos da Supersonic”, ou seja, “após a fabricação das mercadorias a serem comercializadas, a Impugnante remetia referidas mercadorias à empresa Supersonic, localizada no estado de São Paulo, para armazenagem”.

Salienta que, “por ocasião da venda das mercadorias armazenadas a contribuintes localizados no estado de Minas Gerais, a Impugnante e a Supersonic davam aplicação ao disposto no art. 30 do Convênio ICMS s/n de 1970”, equivalente ao art. 58 do Anexo IX do RICMS/02:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 58. Na saída de mercadoria depositada em armazém-geral situado fora do Estado, com destino a outro estabelecimento, ainda que do mesmo titular:

I - o depositante emitirá nota fiscal em nome do estabelecimento destinatário, sem destaque do imposto, com os requisitos exigidos e a indicação:

a) do valor e da natureza da operação;

b) da circunstância de que a mercadoria será retirada do armazém-geral, mencionando endereço e números de inscrição, estadual e no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), do mesmo;

II - o armazém-geral, no ato da saída da mercadoria, emitirá nota fiscal em nome do estabelecimento destinatário, com os requisitos exigidos e a indicação:

a) do valor da operação, que deverá corresponder ao da nota fiscal emitida pelo estabelecimento depositante;

b) da natureza da operação: "Outras saídas - remessa por conta e ordem de terceiros";

c) do número, série e data da nota fiscal emitida pelo estabelecimento depositante e do nome, endereço e números de inscrição, estadual e no CNPJ, do mesmo;

d) do imposto, se devido, com a declaração: "O pagamento do ICMS será de responsabilidade do armazém-geral..."

Manifesta seu entendimento de que "a atribuição ao armazém geral pelo recolhimento do ICMS nas operações em questão é extensível ao recolhimento do ICMS/ST", nos termos da legislação vigente (arts. 12 a 14 do Anexo XV do RICMS/02).

Afirma que analisando as notas fiscais objeto da autuação, "que se referem à operação em que as mercadorias foram remetidas a contribuintes mineiros por meio de armazém geral (Supersonic), verifica-se claramente que o ICMS/ST quando de fato devido, foi efetivamente recolhido pelo responsável, qual seja, a Supersonic".

Requer, nesse sentido, que sejam canceladas as exigências fiscais em relação a todas as operações efetuadas com armazém geral (Supersonic).

A Fiscalização, entretanto, em um primeiro momento, não acatou os argumentos da Impugnante, pronunciando-se da seguinte forma:

Manifestação Fiscal (fls. 1.513/1.516)

"... Prosseguindo na análise da peça de irresignação da defendente, revela-se inócua a tese por ela engendrada de que a responsabilidade pela retenção do ICMS/ST devido para o erário mineiro era do ARMAZÉM GERAL, localizado no Estado de São Paulo, em substituição a

atuada detentora de Regime Especial para recolhimento do ICMS/ST devido, localizada no Estado do Amazonas, uma vez que não foram obedecidos os ditames previstos pelo artigo 66, do Anexo IX do RICMS/02, como segue:

[...]

... Ao contrário, o procedimento adotado impossibilitou o acompanhamento e o controle dessas operações pelo fisco uma vez que, tanto nas notas fiscais de faturamento do depositante, quanto nas notas fiscais emitidas pelo armazém geral, inexistiam quaisquer indicações referentes às notas relacionadas com a operação, o que ilidiria quaisquer dúvidas a respeito do efetivo recolhimento e retenção do imposto devido. Porém, como podemos observar nas DANFE's já acostadas ao processo, às fls. 171 a 710, especificamente no campo 'DADOS ADICIONAIS' não existe qualquer indicação que permitia ao fisco mineiro correlacionar as notas fiscais faturas (emitidas pela DIGIBRÁS, detentora do Regime Especial, todas sem destaque do ICMS/ST e de sua base de cálculo) e com as notas emitidas pelo armazém geral (SUPERSONIC).

Destacamos, mais uma vez que a Impugnante, estabelecida no Estado do Amazonas, industrializa e comercializa, dentre outros produtos, Televisores diversos, todos previstos no item 29.32 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS. Entretanto, Minas Gerais não tem protocolo com o Estado do Amazonas, fato que incentivou a Digibrás a solicitar o Regime Especial nº 16.000388085-59, a fim de que ela pudesse se beneficiar do recolhimento do ICMS/ST num único período. Por outro lado, a Supersonic, na condição de armazém geral, localizada em São Paulo, não é detentora de Regime Especial junto a Minas Gerais, sujeitando-se apenas aos ditames do Protocolo ICMS 31/09. Ocorre que o citado protocolo não alcança os Aparelhos receptores de televisão inclusos na posição 8528.7, relacionados na Parte 2 do Anexo XV, objeto do citado Regime Especial concedido à Digibrás, sujeito passivo direto da obrigação de recolher o imposto devido pelos televisores de LCD...

Finalmente, ressaltamos que a abrangência do Regime Especial, celebrado por acordo de vontades entre a atuada e o Estado de Minas Gerais, no caso em questão, prevalece sobre o protocolo ICMS 31/09 celebrado com o Estado de São Paulo, permanecendo com a atuada a obrigação de reter e recolher o ICMS/ST objeto do Regime Especial nº 16.000388085-59, especialmente quando a Impugnante não consegue

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

trazer aos autos as informações necessárias para se comprovar a correlação e recolhimento do ICMS/ST devido pelas operações objeto da presente autuação...” (Grifou-se)

No entanto, analisando-se as notas fiscais acostadas às fls. 710/1.007, emitidas pela empresa “Supersonic Logística e Tranp. Ltda.”, verifica-se que estas contêm o destaque do ICMS/ST devido a este estado e a informação relativa à respectiva nota fiscal de venda emitida pela Impugnante, conforme demonstram os exemplos apresentados a seguir:

NOTA FISCAL EMITIDA PELA DIGIBRÁS						
NF Nº	DATA	CFOP	PRODUTOS	QTD	VALOR	DESTINATÁRIO
2136	27/01/11	6105	NETBOOK	30	23.100,00	IPÊ TELECOMUNICAÇÕES LTDA
2253	28/02/11	6105	CPU	100	42.965,00	CARREFOUR COM IND LTDA
			CAIXA DE SOM	100	588,70	
		6106	MOUSE	100	584,35	
			TECLADO	100	596,52	
					44.734,57	

NOTAS FISCAIS EMITIDAS PELA SUPERSONIC									
NF Nº	DATA	CFOP	PRODUTOS	QTD	VALOR	DESTINATÁRIO	BC_ST	ICMS_ST	NF_DIGIBRÁS (VINCULADA)
18897	28/01/11	6923	NETBOOK	30	23.100,00	IPÊ TELECOMUNICAÇÕES LTDA	28.743,33	677,20	2136
20248	03/03/11	6923	CPU	100	42.965,00	CARREFOUR COM IND LTDA	55.491,35	1.352,58	2253
			CAIXA DE SOM	100	588,70				
			MOUSE	100	584,35				
			TECLADO	100	596,52				
					44.734,57				

Diante disso, a Assessoria do CC/MG determinou a realização da diligência de fls. 1.520/1.521, para que o Fisco esclarecesse a motivação da manutenção das exigências relativas às notas fiscais emitidas pela “Supersonic Logística e Tranp. Ltda.”, contendo o destaque do ICMS/ST, no tocante às mercadorias abrangidas por convênio ou protocolo celebrado com o estado de São Paulo para a instituição de substituição tributária.

Com o intuito de atender à diligência, o Fisco intimou a Impugnante a apresentar “planilha eletrônica (arquivo magnético) referente às operações de venda para Minas Gerais (Notas Fiscais de faturamento da DIGIBRÁS) e a respectiva nota fiscal emitida pelo ARMAZÉM GERAL – SUPERSONIC com a retenção do ICMS/ST devido a Minas Gerais”.

Atendendo à intimação, a Impugnante entregou ao Fisco CD-R (fl. 1.528), contendo “arquivo eletrônico com o nome ‘Notas Fiscais Digibras X Supersonic do período de 12-2010 a 06-2012.xls com todas as Notas Fiscais objeto da autuação fiscal contendo as informações das Notas Fiscais emitidas pela Digibras vinculada quando for o caso a Nota Fiscal emitida pelo Armazém Geral (Supersonic)”.

Após analisar a referida documentação, o Fisco retificou o crédito tributário (fls. 1.533/1.541), excluindo as exigências relativas às “notas fiscais emitidas pela SUPERSONIC de São Paulo e do Pará, com retenção do ICMS/ST”, conforme relação acostada às fls. 1.540/1.541.

Portanto, após a diligência de fls. 1.520/1.521, o pleito da Impugnante foi acatado pelo Fisco, ou seja, foram excluídas todas as exigências relativas às notas fiscais emitidas pela “Supersonic”, com a regular retenção do ICMS/ST devido a este estado.

Ressalta-se que, para as mercadorias listadas no item 29.2 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS, especialmente em relação aos “Televisores LCD”, o âmbito da substituição tributária é interno, ou seja, para as referidas mercadorias (do item 29.2 da Parte 2 do Anexo XV) Minas Gerais não possui protocolo ou convênio com outros estados para instituição de substituição tributária.

Assim, no tocante aos “Televisores LCD” (e outros produtos do item 29.2), inseridos nos subitens 29.2.3 e 29.2.13, conforme o período, independentemente do local de onde tenham saído as mercadorias, ou seja, do próprio estabelecimento atuado ou de armazéns ou depósitos fechados sediados em outras unidades da Federação, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST é exclusiva da Impugnante, pois o regime especial a ela concedido abrange a totalidade das mercadorias listadas em todo o item 29 (composto pelos itens 29.1 e 29.2) da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Adequação do Valor do ICMS/ST – Dedução do ICMS Operação Própria

Conforme demonstrativo inserido na mídia eletrônica acostada à fl. 1.537, para fins de cálculo do ICMS devido a título de substituição tributária, o Fisco deduziu o valor do ICMS relativo à operação própria somente quando este estivesse devidamente destacado no respectivo documento fiscal, ou seja, nos casos em que não houve o destaque, não foi realizada a sua dedução no cálculo do ICMS/ST devido a este estado.

Tal procedimento, no entanto, equivale a exigir para o estado de Minas Gerais a parcela do imposto (relativa à operação própria) que é devida ao estado de origem da mercadoria, onde se encontra sediado o estabelecimento que promoveu a saída da mercadoria (estabelecimento atuado ou armazém geral sediado em outra UF).

Ressalte-se que, na maioria dos casos, as notas fiscais foram emitidas com o Código Fiscal de Operação (CFOP) 6.105, que se refere a venda de produção do estabelecimento que não deva por ele transitar, sendo classificadas no referido código (6.105) as vendas de produtos industrializados no estabelecimento, armazenados em depósito fechado, armazém geral ou outro sem que haja retorno ao estabelecimento depositante. Assim, no caso de mercadorias depositadas em armazém geral sediado em outro estado, o destaque do ICMS será feito pelo estabelecimento depositário, e não pelo estabelecimento atuado/depositante.

A título de exemplo, no caso da Nota Fiscal nº 2.247, de 28/02/11 (fl. 731), não consta o destaque do ICMS relativo à operação própria do estabelecimento atuado, porém o imposto está devidamente destacado na Nota Fiscal nº 20.283, de 03/03/11, emitida pelo armazém Supersonic Logística e Trasn. Ltda. (fl. 732).

Além disso, a Fiscalização não trouxe aos autos qualquer comprovação de que o ICMS não tenha sido destacado pelo estabelecimento depositário das mercadorias, nas operações com o CFOP 6.105.

Assim sendo, no cálculo do ICMS/ST deve ser deduzida a parcela do imposto devida ao estado de origem da mercadoria (operação própria), ainda que não destacado no documento fiscal.

Da Arguição de Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada e Multa de Revalidação

Quanto à arguição da Impugnante de que estaria sendo duplamente penalizada em função de uma única infração, contrariando o princípio do *non bis in idem*, há que se destacar que as multas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo também distintas.

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação), e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias".

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que esta possui caráter punitivo e repressivo, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de forma voluntária, sendo necessária a realização de lançamento de ofício pela autoridade fiscal, de modo a coibir a inadimplência.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada foi acatada pelo Poder Judiciário mineiro na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 – COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXMª. SRª. DESª. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Não há que se falar, portanto, em exigência cumulativa, e sim em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto, em função da falta de retenção do ICMS/ST).

Entretanto, no presente caso, a Multa Isolada deve ser excluída, pois verifica-se uma incorreção na tipificação da conduta praticada, sua capitulação, foi adotada de maneira inadequada pela Fiscalização, que adotou o art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, o entendimento do referido dispositivo legal, diz respeito ao destaque a menor do tributo, e não da sua falta de destaque.

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 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;

Efeitos de 1º/11/2003 a 31/12/2011

Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/2003:

“VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;”

Cabe destacar, que em matéria tributária, a fundamentação está na indicação dos pressupostos de fato, expressa na demonstração da efetiva ocorrência dos fatos que permitem o nascimento da obrigação tributária, assim como na indicação do Direito aplicável, segundo os termos da legislação tributária que rege o procedimento tributário administrativo.

Acerca desta matéria o Prof. Paulo de Barros Carvalho leciona:

A tipicidade tributária significa a exata adequação do fato à norma, e, por isso mesmo, o surgimento da obrigação se condicionará ao evento da subsunção, que é a plena correspondência entre o fato jurídico tributário e a hipótese de incidência, fazendo surgir a obrigação correspondente, nos exatos termos previstos em lei. Não se verificando o perfeito quadramento do fato à norma inexistirá obrigação tributária.

(...)

Guarde-se, por todo exposto, que são três as condições necessárias para o estabelecimento de vínculo

tributário válido: sem lei anterior que descreva o fato imponible, obrigação tributária não nasce (princípio da legalidade); sem subsunção do evento descrito à hipótese normativa, também não (princípio da tipicidade); havendo previsão legal e a correspondente subsunção do fato à norma, os elementos do liame jurídico irradiado devem equivaler àqueles prescritos na lei. O desrespeito a esses cânones fulminará, decisivamente, qualquer pretensão de cunho tributário. (Curso de Direito Tributário Brasileiro – Editora Saraiva, 22ª Edição, pág. 594 e 595).

Desse modo, afigura-se que a conduta praticada não se refere àquela prevista na norma, motivo pelo qual se exclui a multa isolada aplicada.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, pelo voto de qualidade, em rejeitar a proposta de diligência feita pelo Conselheiro Fernando Luiz Saldanha (Relator) que considerando a alteração da Legislação acrescido pelo art. 8º e vigência estabelecida pelo art. 17, ambos da Lei nº 19.978 de 28.12.11, propunha o retorno dos autos à Fiscalização para o esclarecimento da aplicação da multa isolada. Vencidos o Proponente e a Conselheira Andréia Fernandes da Mota (Revisora), que consideravam necessária a diligência. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 1.533/1.541, devendo ainda: 1) excluir as exigências fiscais relativas às operações praticadas com a empresa Fusão Representações Ltda; 2) deduzir o ICMS relativo à operação própria, ainda que não destacado no documento fiscal, relativo às operações com o CFOP 6.105; e 3) excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea "c" da Lei nº 6.763/75, por não aplicável à matéria dos autos. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. César Ozolins Manzione e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marco Túlio Caldeira Gomes. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Andréia Fernandes da Mota (Revisora) e José Luiz Drumond.

Sala das Sessões, 13 de abril de 2016.

Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente

Fernando Luiz Saldanha
Relator

T