

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.863/24/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.003276424-22
Impugnação: 40.010156993-91
Impugnante: Martins Comércio e Serviços de Distribuição S/A
CNPJ: 43.214055/0016-93
Proc. S. Passivo: CHRISTIANA CAETANO GUIMARÃES BENFICA/Outro(s)
Origem: DF/Teófilo Otoni

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – PROTOCOLO/CONVÊNIO - PRODUTOS ELETRÔNICOS. Constatou-se que a Autuada, situada no Estado da Paraíba e inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS de Minas Gerais, deixou de reter e recolher o ICMS/ST devido em operações com produtos eletrônicos (telefones celulares – NCM/SH 85.17.12.31, *smartphones* – NCM/SH 8517.13.00) constantes no Capítulo 21 - Produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos, itens 53.0 e 53.1 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinadas a contribuintes mineiros. Crédito tributário reformulado pelo Fisco acatando em parte os argumentos de Defesa. Exigências remanescentes do ICMS/ST, da Multa de Revalidação capitulada no inciso II, do art. 56, com a majoração do § 2º, inciso I e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, sendo esta última adequada ao disposto no § 2º, inciso I do citado art. 55, todos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, devem ser excluídas as exigências correspondentes às notas fiscais emitidas pela Impugnante de nºs 2833099, 2844474, 2849995, 2888614, 2896770, 2915643, 2923052, 2950690, 2967087, 2989215, 3026039, 3036117, 3044630, 3056794, 3065198, 3071040, 3071953, 3126717, 3126718, 3134834, 3134835, 3248824, 3251910, 3251911, 3264045, 3269531, 3297971, 3328589, 3370725, 3419344, 3453309, 3553319, 3683279, 3683280, 3709627, 3760173 e 3763731.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA (FEM). Constatou-se que a Autuada, situada no Estado da Paraíba e inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS de Minas Gerais, deixou de reter e recolher o ICMS/ST adicional de alíquota do FEM devido em operações com produtos eletrônicos (telefones celulares – NCM/SH 85.17.12.31, *smartphones* – NCM/SH 8517.13.00) constantes no Capítulo 21 - Produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos, itens 53.0 e 53.1 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinadas a contribuintes mineiros. Crédito tributário reformulado pelo Fisco acatando em parte os argumentos de Defesa. Exigências remanescentes do ICMS/ST, da Multa de Revalidação capitulada no inciso II, do art. 56, com a majoração do § 2º, inciso I e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, sendo esta última adequada ao disposto no § 2º, inciso I do citado art. 55, todos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, devem ser excluídas as exigências

correspondentes às notas fiscais emitidas pela Impugnante de n^{os} 2833099, 2844474, 2849995, 2888614, 2896770, 2915643, 2923052, 2950690, 2967087, 2989215, 3026039, 3036117, 3044630, 3056794, 3065198, 3071040, 3071953, 3126717, 3126718, 3134834, 3134835, 3248824, 3251910, 3251911, 3264045, 3269531, 3297971, 3328589, 3370725, 3419344, 3453309, 3553319, 3683279, 3683280, 3709627, 3760173 e 3763731.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação trata de constatação de que a Autuada, situada no Estado da Paraíba e inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS de Minas Gerais, praticou, em operações com produtos eletrônicos (telefones celulares – NCM/SH 85.17.12.31, *smartphones* – NCM/SH 8517.13.00) constantes no Capítulo 21 - Produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos, itens 53.0 e 53.1 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinadas a contribuintes mineiros, no período de 01/04/20 a 31/12/22, as seguintes irregularidades:

- falta de retenção e recolhimento de ICMS/ST devido;
- falta de retenção e recolhimento relativo ao adicional de alíquota do Fundo de Erradicação da Miséria (FEM) devido.

Foi emitido o Auto de Início da Ação Fiscal (AIAF) n^o 10.000046628.20, sobre o qual a Contribuinte foi cientificada em 07/07/23, conforme documentos às págs. 07/08.

São exigidos o ICMS/ST e a Multa de Revalidação capitulada no inciso II, do art. 56, com a majoração do inciso I, do § 2^o; o ICMS/ST relativo ao FEM e a Multa de Revalidação capitulada no inciso II, do art. 56, com a majoração do inciso I, do § 2^o do mesmo diploma legal; e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, sendo esta última adequada ao disposto no § 2^o, inciso I do citado art. 55, todos da Lei n^o 6.763/75.

No Relatório Complementar ao AI 01.003276424-22, à pág. 10, constam as seguintes observações:

Importante esclarecer que o sujeito passivo efetuou indevidamente a retenção de DIFAL (Diferença de Alíquota) estabelecida na Emenda Constitucional 87/2015, nas vendas efetuadas, como se destinassem a consumidor final não contribuinte, o que não se sustenta, pelas razões expostas na autuação, pois conforme se verificou o volume e a habitualidade das operações presumem intuito comercial. Não é razoável um consumidor final adquirir tantos celulares para consumo próprio, conforme demonstrado na Planilha “OPERAÇÕES” Anexo V.

Ademais, muitos são ou foram sócios ou titulares de empresas comerciais, as quais possuem

como atividade econômica o comércio de tais produtos, demonstrando-se a intenção de se reduzir a tributação, pois os valores de DIFAL são inferiores aos valores da substituição tributária. Inclusive há casos de emissão de diversas notas fiscais no mesmo dia, para o mesmo CPF.

Além dos documentos citados acima, constam em anexo ao Auto de Infração os seguintes documentos:

- Anexo 1 – Tela SITEGRA com dados cadastrais do sujeito passivo, às págs. 13/15;
- Anexo 2 – Demonstrativo do Crédito Tributário, às págs. 16/17;
- Anexo 3 – Planilha “FALTA REC ICMS-ST E FEM”, à pág. 18, contendo as abas (Resumo Mensal, Rel. Apuração 2, Rel. Apuração 1, Extra 1, Extra 2 e Parâmetros);
- Anexo 4 - A planilha “RESUMO DA APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO” contendo as abas (RESUMO MENSAL DO ICMS-ST + FEM NÃO RET. e DEMONST. CRÉDITO TRIBUTÁRIO), à pág. 19;
- Anexo 5 - DANFES, contendo amostras de documentos auxiliares das notas fiscais eletrônicas, às págs. 20/155;
- Anexo 6 - Planilha “ITENS 012020 a 122022” com todos os itens das notas fiscais do período fiscalizado, à pág. 156;
- Anexo 7 - Planilha “OPERAÇÕES” (contendo a quantidade de operações, através do número de notas fiscais emitidas, por destinatário com CPF, quantidade de mercadorias e inscrição estadual de contribuintes cujos sócios ou titulares são os destinatários), à pág. 157;
- E-mail enviado pela DF/Teófilo Otoni à Autuada em 14/11/23, à pág. 158;
- Termo de Intimação da emissão do Auto de Infração, datado de 11/11/23, às págs. 159/160.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 165/194, anexando documentos às págs. 195/228. Ao final, pede pela procedência da Impugnação.

À vista dos argumentos da Defesa, a Fiscalização emite Termo de Reformulação às págs. 237/238, acompanhado de:

- Anexo 17 – Demonstrativo de Valores Incluídos, às págs. 240/241;
- Anexo 18 – Novas amostras de DANFES, às págs. 242/304;
- Termo de Intimação da emissão do Termo de Reformulação do Lançamento, datado de 09/02/24, à pág. 305;
- Anexo 19 – Resumo Apuração Crédito, à pág. 306;
- Anexo 20 – Operações Novo, à pág. 307.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Intimada da reformulação, a Impugnante apresenta aditamento à Impugnação, às págs. 318/327. Ao final, pede pela procedência da Impugnação.

A Fiscalização, então, emite o Termo de Reformulação do Lançamento de págs. 328/329.

E, a seguir, emite o Termo de Reformulação do Lançamento nº 3 de págs. 330/331.

Intimada das reformulações, a Impugnante adita novamente sua Impugnação, às págs. 347/361, reiterando os argumentos já apresentados e pedindo pela procedência da Impugnação.

A Fiscalização manifesta-se às págs. 362/411, refutando os argumentos da Defesa relativos ao crédito tributário remanescente.

Ao final, pede pela procedência parcial do lançamento nos termos das reformulações realizadas às págs. 237/238, 328/329 e 330/331.

Em sessão de julgamento do dia 05 de setembro de 2024, a 1ª Câmara de Julgamento acorda, em preliminar, à unanimidade, em converter o julgamento em diligência para que a Fiscalização apresente os dados cadastrais de contribuintes inscritos no Cadastro de Contribuintes de Minas Gerais, que: 1) permitam vinculá-los àqueles CPFs dos destinatários, na condição de sócio ou ex-sócio das empresas; e 2) apontem o endereço de cada estabelecimento, que permita vinculá-lo ao endereço de entrega da mercadoria, nos casos em que estas informações forem pertinentes. A seguir, que a Fiscalização esclareça acerca do critério utilizado para a caracterização do destinatário como contribuinte do ICMS, adotado a partir da primeira reformulação do lançamento. Em seguida, vista à Impugnante.

Em resposta à diligência determinada por esta 1ª Câmara de Julgamento, a Fiscalização manifesta-se às págs. 468/469, anexando documentos às págs. 416/467.

Intimada da juntada de documentos pela Fiscalização, a Impugnante volta a se manifestar às págs. 475/484.

A Fiscalização, então, se manifesta às págs. 488/504.

DECISÃO

Das Preliminares

Da Nulidade do Auto de Infração

Em preliminar, a Impugnante alega nulidade do lançamento por irregularidade no procedimento fiscal.

Afirma não ter sido intimada a se manifestar sobre as “inconsistências” ou “falhas”.

Aduz que a falta da intimação teria violado o devido processo legal, por privar o Contribuinte do direito de pagar ou denunciar eventual crédito tributário.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No entanto, cabe mencionar a falta de previsão legal a fundamentar um direito do Contribuinte à intimação prévia, seja para se manifestar sobre as “inconsistências” ou “falhas”; ou mesmo para exercer seu direito à autodenúncia.

Assim dispõe o art. 207 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 207. O contribuinte poderá, mediante denúncia espontânea, procurar a repartição fazendária a que estiver circunscrito para comunicar falha, sanar irregularidade ou recolher tributo não pago na época própria, desde que não relacionados com o objeto e o período de ação fiscal já iniciada.

Verifica-se, portanto, que a denúncia espontânea é uma prerrogativa do contribuinte, que tem como restrição o fato de que não possa estar relacionada com o objeto e o período de ação fiscal já iniciada.

Não há que se falar em “descumprimento de requisitos legais e supressão de fases”, como alega a Defesa, se a Impugnante não lançou mão de seu direito de autodenúncia à época própria.

Já o Acórdão nº 22.364/20/2ª citado na Impugnação, este trata de circunstância atinente à emissão da Requisição de Informações Sobre Operações Financeiras – RIOF, a qual deve ser precedida de intimação à “pessoa física para a apresentação de informações sobre movimentações financeiras, na forma do disposto no art. 79-A do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA”.

Portanto, o procedimento previsto especificamente para o RIOF não se estende a situação descrita pela própria Autuada em sua Impugnação: o sujeito passivo poderá ter seu nome e respectiva inconsistência indicados no Módulo de Autorregularização do SIARE.

Ora, a consulta ao Módulo de Autorregularização do SIARE depende de iniciativa do contribuinte.

Já a intimação do contribuinte para justificar ou apresentar documentos, a fim de elucidar eventuais inconsistências detectadas, é um ato discricionário da Fiscalização que, por esta natureza, é passível de ocorrer ou não.

Se eventualmente as incongruências identificadas pela Fiscalização não tenham sido disponibilizadas via Módulo de Autorregularização, seguramente, é devido à complexidade de dados que foram tomados para fins de caracterizar a conduta ilícita, como se verá mais adiante.

O que não poderia faltar, no presente caso, seria a cientificação do Contribuinte quanto à emissão do Auto de Início de Ação Fiscal, documentos estes que constam às págs. 07/08.

E como consta no campo “objeto da auditoria fiscal” do AIAF nº 10.000046628.20: “a presente ação fiscal visa verificar a regularidade das operações

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

com mercadorias destinadas a Minas Gerais e sujeitas à substituição tributária (ICMS-ST e ST-DIFAL)”.

Verifica-se, portanto, não haver sobre o tema acima qualquer irregularidade na conduta da Fiscalização.

No primeiro aditamento à Impugnação, a Defesa destaca que não houve qualquer manifestação pelos auditores fiscais acerca dos diversos fundamentos de defesa apresentados pelo Impugnante.

Na autuação em análise, aplica-se o disposto no art. 120, inciso II do RPTA, que assim dispõe:

Art. 120. Recebida a impugnação com os documentos que a instruem, a repartição fazendária competente providenciará, **conforme o caso:**

(...)

II - a **reformulação do crédito tributário.**

(...) (Destacou-se)

Como se observa, acima, após apresentada a Impugnação, e verificada a necessidade de reformulação do crédito tributário, cabe a Fiscalização realizá-la; em seguida, intimar os Sujeitos Passivos da reformulação, para somente depois de eventual aditamento à Impugnação ou não, manifestar-se sobre os argumentos e os documentos apresentados pela Defesa. Trata-se de procedimento que visa a economia processual.

Ainda no primeiro aditamento à Impugnação, a Defesa questiona a realização da reformulação com base nos arts. 145, inciso II e 149, inciso IX do Código Tributário Nacional (CTN), por entender que alegado “erro no processamento do módulo Substituição Tributária do Auditor Eletrônico.”, sob a justificativa de que “tal erro ocorreu em razão dos critérios adotados no processamento, o que excluiu várias notas fiscais do cálculo referentes ao período de janeiro a março de 2022”, não se enquadra nas hipóteses descritas no inciso IX do art. 149 do CTN, de modo que não pode prosperar a reformulação de ofício.

Assim, o art. 145 do CTN trata das hipóteses de alteração do lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - **impugnação do sujeito passivo;**

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

(...) (Destacou-se)

Como já mencionado, a reformulação do lançamento ocorreu em decorrência da Impugnação, em consonância com o disposto no inciso I do art. 145.

Já o art. 149, inciso IX do mesmo diploma legal assim dispõe:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, **ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.**

(...) (Destacou-se)

Ora, é cabível reconhecer que os erros identificados pela Fiscalização encontram-se previstos na redação do inciso IX do art. 149 do CTN, quando este menciona a hipótese de comprovação, no lançamento anterior, da ocorrência de omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.

Assim a Fiscalização descreve o erro cometido, conforme consta no Termo de Reformulação do Lançamento à pág. 237:

Nos termos dos arts. 145, inciso III e 149, inciso IX, ambos do CTN, procede-se à reformulação do lançamento contido no Auto de Infração em referência, para promover, de ofício, as seguintes modificações:

A Fiscalização detectou erro no processamento do módulo Substituição Tributária do Auditor Eletrônico. Tal erro ocorreu em razão dos critérios adotados no processamento, o que excluiu várias notas fiscais do cálculo referentes ao período de janeiro a março de 2022. Em resumo, as notas fiscais fazem parte do período fiscalizado, constam do levantamento denominado "OPERAÇÕES", mas não foram inseridas no cálculo, constante do arquivo FALTA DE RETENÇÃO DO ICMS-ST E FEM. Assim, incluiu-se um arquivo complementar denominado FALTA DE RETENÇÃO DE ICMS-ST E FEM COMPLEMENTAR incluindo tais documentos, além de outros arquivos, conforme listados abaixo:

1) Inclusão de novo arquivo FALTA DE RETENÇÃO DE ICMS-ST E FEM-ST;

2) Inclusão de novo arquivo RESUMO DA APURAÇÃO DO CRÉDITO;

3) Inclusão de novos DCT'S;

4) Inclusão de novo arquivo OPERAÇÕES NOVO;

5) Inclusão de novo arquivo com mais amostras de DANFE's;

6) Inclusão de arquivo” DADOS CADASTRAIS” contendo amostras de dados cadastrais dos destinatários.

Como se observa acima, o erro no processamento do módulo Substituição Tributária do programa institucional Auditor Eletrônico, em razão dos critérios adotados no processamento, resultou na exclusão de várias notas fiscais do cálculo referente ao período de janeiro a março de 2022.

Como destaca a Fiscalização, estas notas fiscais já constam do levantamento denominado “OPERAÇÕES”, mas não foram inseridas no cálculo, constante do arquivo “FALTA DE RETENÇÃO DE ICMS-ST E FEM COMPLEMENTAR”.

O art. 142 do CTN trata do lançamento nos seguintes termos:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, **calcular o montante do tributo devido**, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. **A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória**, sob pena de responsabilidade funcional.

À vista deste artigo acima transcrito, resta evidente que o erro descrito no Termo de Reformulação do Lançamento de págs. 237/238 decorre de ato essencial, mencionado no art. 149, inciso IX do mesmo diploma legal, pois sua correção implica em aprimoramento do lançamento quanto ao “cálculo do montante do tributo devido”.

Aqui se mostra indiferente de o erro em si deve ser atribuído ao Auditor Fiscal ou ao sistema informacional desenvolvido pela Secretaria de Estado de Fazenda, pois trata-se de aperfeiçoamento do lançamento na fase administrativa da apreciação do processo tributário administrativo (PTA) e, destaque-se, em cumprimento do dever da autoridade fiscal, o qual tem natureza vinculada e obrigatória, por força do parágrafo único do art. 142 do CTN.

Sendo assim, a constatação de erro no lançamento obriga a autoridade a corrigi-lo; nota-se que esta é uma obrigação e não um ato discricionário do Fisco.

E como se verá mais adiante, a correção que resulte em aumento do valor do crédito tributário não torna nulo o lançamento.

Após a terceira reformulação, a Defesa alega ter havido alteração de critério jurídico (págs. 357/358).

Aponta que a Fiscalização se aproveitou da lavratura do Termo de Reformulação do Lançamento nº 3, para, objetivando “corrigir as irregularidades no lançamento (relativas ao valor do crédito)”, realizar as seguintes modificações na fundamentação:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 1) Inclusão como infringência do art. 55, §§ 1º e 2º, Parte Geral, RICMS/02;
- 2) Alteração na penalidade do § 1º pelo § 2º, Inciso I, do art. 55, da Lei nº 6.763/75”.

O art. 55, §§ 1º e 2º do RICMS/02 assim dispõe:

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

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

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

(...) (Destacou-se)

10/11: Assim consta no Relatório Complementar ao AI 01.003276424-22, às págs.

Finalizada a auditoria fiscal, **em trabalho de cruzamento de dados**, para o período de 01/01/2020 a 31/12/2022, constatou-se que o sujeito passivo, acima identificado, contribuinte substituto tributário mineiro por força do Convênio ICMS 213/2017, alterado pelo Convênio ICMS 45/2019, incorreu na **seguinte infração** à Legislação Tributária Estadual, **Falta de Retenção/Recolhimento do ICMS-ST (ICMS Substituição Tributária)**, conforme abaixo discriminado:

- **Falta de Retenção/Recolhimento do ICMS-ST**, incidente nas operações destinadas a contribuintes mineiros, sujeitas ao regime de substituição tributária, promovidas pelo sujeito passivo, acima identificado, referentes a produtos eletrônicos (telefones celulares, smartphones), no período de 04/2020 a 12/2022, conforme planilha “FALTA DE RET ICMS-ST”, constante do Anexo 3 deste Auto de Infração;

- **Falta de Retenção/Recolhimento do Adicional de alíquota para o FEM** (Fundo de erradicação da miséria), incidente nas operações com

mercadorias sujeitas a tal adicional e destinadas a contribuintes mineiros, em operações sujeitas ao regime de substituição tributária, promovidas pelo sujeito passivo, acima identificado, referentes a produtos eletrônicos (telefones celulares, smartphones), no período de 04/2020 a 12/2022, conforme planilha “FALTA DE RET ICMS-ST E FEM”, constante do Anexo 3 deste Auto de Infração;

Importante esclarecer que o sujeito passivo efetuou indevidamente a retenção de DIFAL (Diferença de Alíquota) estabelecida na Emenda Constitucional 87/2015, nas vendas efetuadas, como se destinassem a consumidor final não contribuinte, o que não se sustenta, pelas razões expostas na autuação, pois conforme se verificou o volume e a habitualidade das operações presumem intuito comercial. Não é razoável um consumidor final adquirir tantos celulares para consumo próprio, conforme demonstrado na Planilha “OPERÇÕES” Anexo V. Ademais, muitos são ou foram sócios ou titulares de empresas comerciais, as quais possuem como atividade econômica o comércio de tais produtos, demonstrando-se a intenção de se reduzir a tributação, pois os valores de DIFAL são inferiores aos valores da substituição tributária. Inclusive há casos de emissão de diversas notas fiscais no mesmo dia, para o mesmo CPF.

Vale salientar que, conforme previsto na legislação tributária, art. 14, Parágrafo 1º da Lei 6763/75, conforme abaixo transcrito, contribuinte é qualquer pessoa física ou jurídica que realize o fato gerador do imposto, não importando a sua condição de inscrita ou não no cadastro de contribuinte. Também é importante frisar que o volume e\ou habitualidade das operações praticadas pelos destinatários, caracterizam a sua condição de contribuinte, presumindo-se o intuito comercial das operações.

Como se constata acima, na redação original já menciona o art. 14, § 1º da Lei nº 6.763/75, que assim dispõe:

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

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

(...) (Destacou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conclui-se que a mera inclusão do art. 55, §§ 1º e 2º do RICMS/02 em nada altera o lançamento, apenas aprimorando-o.

Já quanto à alteração da penalidade do § 1º pelo § 2º, Inciso I, do art. 55 da Lei nº 6.763/75, observa-se que no campo “Penalidade” do Auto de Infração, à pág. 02, é mencionado o “Artigo 55, Par. 1º”.

Os §§ 1º e 2º, inciso I, do art. 55 da Lei 6.763/75 apresentam a seguinte redação:

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:

(...)

§ 1º

Efeitos de 30/12/2005 a 30/06/2017 - Redação dada pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 20, ambos da Lei 15.956/2005:

“§ 1º A prática de qualquer das infrações previstas neste artigo ensejará aplicação das penalidades nele estabelecidas em valor nunca inferior a 500 (quinhentas) UFEMGs.”

Efeitos de 1º/11/2003 a 29/12/2005 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/2003:

“Parágrafo único. A prática de qualquer das infrações previstas neste artigo ensejará aplicação das penalidades nele estabelecidas em valor nunca inferior a 500 (quinhentas) UFEMGs.”

Efeitos de 1º/01/1976 a 31/10/2003 - Redação original:

“Parágrafo único - A prática de qualquer das infrações previstas neste artigo ensejará aplicação das penalidades nele estabelecida em valor nunca inferior a 5 (cinco) UPFMG.”

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - **ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;**

(...) (Destacou-se)

Como se observa acima, a última redação do § 1º do art. 55 da Lei nº 6.763/75 encontra-se em vigor até 30/06/17. Como os fatos geradores são do período de 01/04/20 a 31/12/22, nem mesmo seria possível aplicar o disposto no § 1º do art. 55 da Lei nº 6.763/75 ao lançamento em análise.

Por outro lado, constata-se que já no Demonstrativo do Crédito Tributário (Anexo 2), na coluna “MULTA ISOLADA (20% BC-ST NÃO RETIDA, LIMITADA A DUAS VEZES O VALOR DO ICMS OP.)” consta que a Multa Isolada foi limitada a duas vezes o valor do imposto incidente na operação, conforme disposto no 2º, inciso I, do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Por estas razões, resta claro que a correção realizada, apesar de necessária ao aperfeiçoamento do lançamento, não representou nenhuma alteração da aplicação da Multa Isolada originalmente aplicada. A reformulação que corrige a menção a dispositivos legais tem o condão de adequar a citação da norma às circunstâncias fáticas do caso, à caracterização da infração identificada e provada na peça fiscal e, neste caso, à própria multa já aplicada originalmente.

Afasta-se, assim, a alegação de que teria havido mudança de critério jurídico.

Ainda em preliminar, a Impugnante aponta nulidade por ausência de comprovação de conduta ilícita e da ocorrência do fato gerador do ICMS/ST.

No segundo Aditamento à Impugnação, alega ausência de demonstração de apuração.

Contudo, estes são temas se confundem com o mérito, e assim serão tratados no presente acórdão.

Na sessão de julgamento, foi apresentado pelos Conselheiros Pedro Henrique Alves Mineiro e Gislana da Silva Carlos o voto no sentido de considerar parcialmente nulo o lançamento, em face da majoração da exigência fiscal realizada na primeira reformulação do lançamento (págs. 237/238).

O tema já foi parcialmente tratado acima sob o enfoque do questionamento da Defesa se a realização da reformulação encontraria respaldo no art. 149, inciso IX do CTN.

Agora, cabe analisar se esta reformulação, que resultou em aumento do valor do crédito tributário, torna nulo ou não o lançamento, ou parcialmente nulo, como no voto dos referidos Conselheiros.

As circunstâncias da reformulação já foram descritas acima, tornando desnecessária sua repetição.

O art. 120, inciso II c/c seu § 1º do RPTA assim dispõe sobre o tema:

Art. 120. Recebida a impugnação com os documentos que a instruem, a repartição fazendária competente providenciará, conforme o caso:

(...)

II - a **reformulação do crédito tributário.**

§ 1º **Caso o lançamento seja reformulado e resulte em aumento do valor do crédito tributário, inclusão de nova fundamentação legal ou material ou alteração da sujeição passiva, será aberto ao sujeito passivo o prazo de trinta dias para impugnação, aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis nos 30 (trinta) dias após o recebimento do Auto de Infração.**

§ 2º Nas hipóteses de reformulação do lançamento não alcançadas pelo § 1º, **será aberto prazo de 10 (dez) dias para aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas a que se refere o parágrafo anterior.**

(...) (Destacou-se)

A reformulação do crédito tributário, ou melhor dizendo, a reformulação do lançamento (denominação que se mostra mais abrangente), mesmo que não envolva

alteração, para mais ou para menos, do crédito tributário, é procedimento regular e jurídico do processo tributário administrativo.

Se a reformulação do lançamento envolver apenas a redução do crédito tributário, o prazo a ser aberto ao contribuinte será de 10 (dez) dias para aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas a que se refere o parágrafo anterior, conforme disposto no § 2º do referido art. 120.

Porém, como se observa no § 1º do art. 120, há a previsão de reformulação do crédito tributário que resulte em aumento do valor do crédito tributário, ou inclusão de nova fundamentação legal ou material ou, ainda, alteração da sujeição passiva. Neste caso, o § 1º do art. 120 do RPTA dispõe que *“será aberto ao sujeito passivo o prazo de trinta dias para impugnação, aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis nos 30 (trinta) dias após o recebimento do Auto de Infração”*.

Com a devida vênia a opiniões em contrário, este ato normativo posto afasta a possibilidade de nulidade do lançamento, mesmo que parcial, no caso de aumento do valor do crédito tributário, desde que sejam devolvidos o prazo de 30 (trinta) dias para impugnar, aditar a Impugnação ou pagar o crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis nos 30 (trinta) dias após o recebimento do Auto de Infração.

Considere-se que a finalidade esta norma jurídica é a de permitir o aprimoramento do lançamento no processo dialógico de argumentação e contra-argumentação, que, como no presente caso, resultou da possibilidade de correção de um erro detectado pela Fiscalização.

Tal entendimento é corroborado pelo conteúdo do art. 155 da Lei nº 6.763/75 que dispõe que *“as incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida”*. Veja-se:

Art. 155. Na lavratura de Auto de Infração ou de Notificação de Lançamento, será observado o seguinte:

(...)

II - as incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, **quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida.**

(...) (Destacou-se)

Por óbvio, o erro no processamento do módulo Substituição Tributária do Auditor Eletrônico, que excluiu várias notas fiscais do cálculo referentes ao período de janeiro a março de 2022, ou mesmo a reformulação do crédito tributário, que resultou em aumento do valor do crédito tributário, não ameaçam ou desconstituem a natureza das infrações descritas na peça fiscal.

Na verdade, pode-se dizer que o saneamento do erro e o conseqüente aumento do crédito tributário decorrente da reformulação, a partir da inclusão de notas fiscais que haviam sido excluídas do cálculo das exigências, apenas confirmam a natureza das infrações detectadas pela Fiscalização.

Reitere-se que o crédito tributário corresponde ao período de 01/04/20 a 31/12/22, sendo que a reformulação ocorreu no dia 08/02/24.

Conforme planilha denominada “Demonstrativo de Valores Incluídos a Título de ICMS-ST e FEM-ST”, à pág. 241, os valores acrescidos referem-se aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2022.

No presente momento, o reconhecimento da nulidade nem mesmo poderia implicar em decadência do direito da Fazenda Pública em constituir o crédito tributário.

No mais, é preciso reconhecer que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do RPTA.

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

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

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

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

Rejeitam-se, pois, as prefaciais arguidas.

Do Mérito

A autuação trata de constatação de que a Autuada, situada no Estado da Paraíba e inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS de Minas Gerais, praticou, em operações com produtos eletrônicos (telefones celulares – NCM/SH 85.17.12.31, *smartphones* – NCM/SH 8517.13.00) constantes no Capítulo 21 - Produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos, itens 53.0 e 53.1 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinadas a contribuintes mineiros, no período de 01/04/20 a 31/12/22, as seguintes irregularidades:

- falta de retenção e recolhimento de ICMS/ST devido;
- falta de retenção e recolhimento relativo ao adicional de alíquota do Fundo de Erradicação da Miséria (FEM) devido.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

São exigidos o ICMS/ST e a Multa de Revalidação capitulada no inciso II, do art. 56, com a majoração do inciso I, do § 2º; o ICMS/ST relativo ao FEM e a Multa de Revalidação capitulada no inciso II, do art. 56, com a majoração do inciso I, do § 2º do mesmo diploma legal; e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, sendo esta última adequada ao disposto no § 2º, inciso I do citado art. 55, todos da Lei nº 6.763/75.

A Impugnante alega improcedência do lançamento por ilegitimidade passiva.

Argumenta que *“guarda a mais absoluta certeza de que, em todas as operações interestaduais realizadas no período de 01/01/2020 a 31/12/2022, com produtos eletrônicos (telefones celulares, smartphones), destinadas ao Estado de Minas Gerais, observou a legislação estadual e, quando aplicável o Convênio ICMS 213/2017, reteve e recolheu o ICMS/ST”*.

Afirma que *“se não o fez nas operações destinadas a consumidor final não contribuinte, é porque, como não há operação subsequente, tal regime não se aplica para aquele que não se inscreve no cadastro de contribuintes e se apresenta como consumidor final não contribuinte, não é possível exigir que o terceiro vendedor o trate como contribuinte”*.

Adverte, no entanto, que *“ainda que tivesse ocorrido a falta de retenção e recolhimento do ICMS-ST – o que não se admite –, tratando-se de operações interestaduais, sobre o destinatário, estabelecimento mineiro, é que pesa eventual responsabilidade pelo pagamento do imposto devido a título de substituição tributária ao Estado de Minas Gerais, ex vi do §18 do art. 22 da Lei 6.763/75 e do então vigente art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002”*.

Considera que *“o presente lançamento fiscal não poderia ser lavrado contra o Autuado, estabelecimento remetente paraibano, mas, na hipótese de ser devido o ICMS/ST – o que se repele a exaustão –, caso não tivesse havido o espontâneo recolhimento por parte dos destinatários (considerados contribuintes pelo auditor fiscal), na forma dos dispositivos acima citados, deveria recair exclusivamente sobre estes”*.

Conclui restar *“flagrante a ilegitimidade passiva da autuada, razão pela qual é improcedente o lançamento fiscal e imperioso o arquivamento do feito fiscal”*.

Contudo, o Convênio ICMS nº 213/17 prevê em sua cláusula primeira que os Estados que menciona, entre eles Minas Gerais e Paraíba, nos termos deste convênio e do Convênio ICMS nº 142, de 14 de dezembro de 2018, acordam em adotar o regime de substituição tributária nas operações interestaduais com bens e mercadorias, classificados nos Códigos Especificadores da Substituição Tributária - CEST 21.053.00, 21.053.01, 21.063.00 e 21.064.00, relacionados no Anexo XX do referido convênio. Veja-se:

Cláusula primeira Os Estados do Acre, Amapá, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Paraná, Rio de Janeiro, Sergipe e Tocantins, nos termos deste convênio e

do Convênio ICMS nº 142, de 14 de dezembro de 2018, acordam em adotar o regime de substituição tributária nas operações interestaduais com bens e mercadorias, classificados nos Códigos Especificadores da Substituição Tributária - CEST 21.053.00, 21.053.01, 21.063.00 e 21.064.00, relacionados no Anexo XX do referido convênio.

Redação anterior dada à cláusula primeira pelo Conv. ICMS 208/23, efeitos de 01.01.24. a 31.07.24

Cláusula primeira Os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Paraná, Rio de Janeiro, Sergipe e Tocantins, nos termos deste convênio e do Convênio ICMS nº 142, de 14 de dezembro de 2018, acordam em adotar o regime de substituição tributária nas operações interestaduais com bens e mercadorias, classificados nos Códigos Especificadores da Substituição Tributária - CEST 21.053.00, 21.053.01, 21.063.00 e 21.064.00, relacionados no Anexo XX do referido convênio.

Redação anterior dada à cláusula primeira pelo Conv. ICMS 04/23, efeitos de 01.03.23. a 31.12.23

Cláusula primeira Os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Paraná, Rio de Janeiro, Sergipe e Tocantins, nos termos deste convênio e do Convênio ICMS 142/18, de 14 de dezembro de 2018, acordam em adotar o regime de substituição tributária nas operações interestaduais com bens e mercadorias, classificados nos Códigos Especificadores da Substituição Tributária - CEST 21.053.00, 21.053.01, 21.063.00 e 21.064.00, relacionados no Anexo XX do referido convênio.

Redação anterior dada à cláusula primeira pelo Conv. ICMS 51/22, efeitos de 01.07.22 a 28.02.23

Cláusula primeira Os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Paraná, Rio de Janeiro, Rondônia, Sergipe e Tocantins, nos termos deste convênio e do Convênio ICMS 142/18, de 14 de dezembro de 2018, acordam em adotar o regime de substituição tributária nas operações interestaduais com bens e mercadorias, classificados nos Códigos Especificadores da Substituição Tributária - CEST 21.053.00, 21.053.01, 21.063.00 e 21.064.00, relacionados no Anexo XX do referido convênio.

Redação anterior dada à cláusula primeira pelo Conv. ICMS 171/21, efeitos de 08.10.21 a 30.06.22.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cláusula primeira Os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Paraná, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Rondônia, Sergipe e Tocantins, nos termos deste convênio e do Convênio ICMS 142/18, de 14 de dezembro de 2018, acordam em adotar o regime de substituição tributária nas operações interestaduais com bens e mercadorias, classificados nos Códigos Especificadores da Substituição Tributária - CEST 21.053.00, 21.053.01, 21.063.00 e 21.064.00, relacionados no Anexo XX do referido convênio.

Redação anterior dada à cláusula primeira pelo Conv. ICMS 45/19, efeitos de 01.01.19 até 07.10.21.

Cláusula primeira Os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Paraná, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Sergipe e Tocantins, nos termos deste convênio e do Convênio ICMS 142/18, de 14 de dezembro de 2018, acordam em adotar o regime de substituição tributária nas operações interestaduais com bens e mercadorias, classificados nos Códigos Especificadores da Substituição Tributária - CEST 21.053.00, 21.053.01, 21.063.00 e 21.064.00, relacionados no Anexo XX do referido convênio.

Recebido o Convênio pela legislação mineira, esta prevê que a obrigação de retenção e recolhimento recai sobre o contribuinte do Estado de origem que realiza a operação de venda interestadual com destino a Minas Gerais.

Assim dispõe o art. 1º, inciso II, do Anexo XV do RICMS/02:

Art. 1º Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido:

(...)

II - pelos adquirentes ou destinatários da mercadoria, pelas operações subsequentes, ficar sob a **responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;**

(...) (Destacou-se)

No caso presente, a responsabilidade do fornecedor de outra Unidade da Federação em relação ao imposto devido pelos contribuintes mineiros destinatários das mercadorias comercializadas por aquele encontra-se prevista nos arts. 12, § 1º, inciso XXI e 13 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**

submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes.

§ 1º As unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, por mercadoria ou grupo de mercadorias, são as identificadas nos seguintes capítulos da Parte 2 deste Anexo:

(...)

XXI - Capítulo 21: Produtos Eletrônicos, Eletroeletrônicos e Eletrodomésticos;

(...)

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

(...) (Destacou-se)

Por estas razões, não há que se falar em ilegitimidade passiva no presente caso, ou em acatar-se a pretensão da Defesa de responsabilizar o destinatário, considerando o convênio firmado entre o Estado da Paraíba e Minas Gerais para a instituição de substituição tributária, bem como o fato de ter a Fiscalização elegido para o polo passivo da obrigação tributária exatamente o fornecedor paraibano de mercadorias listadas em convênio, que realizou operações interestaduais para contribuintes destinatários situados neste Estado.

A Impugnante alega nulidade por ausência de comprovação de conduta ilícita pelo Autuado e da ocorrência do fato gerador do ICMS/ST.

Como já mencionado, este é um tema diretamente relacionado com o mérito, porque, se provada a ausência de comprovação de conduta ilícita, caberá o cancelamento do lançamento e não sua nulidade, que envolve aspectos preliminares ao lançamento em si.

Sobre o tema, a Impugnante argumenta que o lançamento “*se baseia somente na presunção de que os destinatários das operações de vendas de celulares realizadas pelo Autuado seriam contribuintes do ICMS, ao invés de não contribuintes consumidores finais, pois “o volume e a habitualidade das operações presumem intuito comercial, conforme demonstrado na Planilha ‘OPERAÇÕES’*”.

Ressalta que “*nenhuma conduta atípica foi imputada ao Autuado, baseando-se unicamente em conduta supostamente irregular dos adquirentes, de*

falsearem a compra como pessoa física consumidor final, quando se destinariam à comercialização”.

Entende que “o trabalho fiscal ‘confunde’ a situação dos destinatários mineiros com o do Impugnante (estabelecimento paraibano), adotando o caminho mais fácil de imputar a este a responsabilidade sobre a conduta daqueles, cuja fiscalização e acompanhamento é atribuição exclusiva do Fisco Mineiro!”

Aponta que o fato de que o Auto de Infração foi lavrado tão somente em desfavor do Impugnante seria uma confirmação da justeza desta afirmação.

Considera, ainda, que “o lançamento mostra-se capenga porque baseado em presunções, com conclusão insólita e precipitada, e não na efetiva comprovação de que os adquirentes mineiros seriam contribuintes (praticam operações de circulação de mercadorias com habitualidade e em volume que caracteriza intuito comercial) e teriam destinados os produtos adquiridos do Impugnante à comercialização”.

Acrescenta que “sem tal prova, cujo ônus recai exclusivamente sobre a fiscalização, não é possível afirmar que as operações estariam sujeitas ao regime de substituição tributária, caracterizando a nulidade do lançamento por procedimento fiscalizatório irregular!”

Enfatiza que “o trabalho realizado pela fiscalização foi superficial e tendencioso, pois sequer tratou de investigar à fundo a situação posta, por exemplo, averiguando se o local indicado para entrega seria comercial ou residencial (embora diversas pessoas indiquem o endereço do local de trabalho para recebimento de determinadas mercadorias, pois não se encontram em casa em horário comercial) e, principalmente, buscando informações junto aos adquirentes das mercadorias, e atestando se, de fato, os celulares revendidos”.

Argumenta que “a só utilização de um programa interno da SEF/MG (auditor eletrônico) para cruzamento das informações das notas fiscais de saída de emissão do Autuado destinadas ao Estado de Minas Gerais com as informações dos destinatários dos produtos (celulares, smartphones) constantes apenas na base de dados da Receita Estadual Mineira e que não são públicas, de maneira isolada, sem a devida investigação e saneamento, NÃO se prestam para sustentar o lançamento fiscal”.

Entende que “a prova da habitualidade seria a evidenciação das operações subsequentes tributadas pelo ICMS, praticadas pelos destinatários das mercadorias, repetidamente”, aduzindo que “o Fisco não apresentou essa prova”.

Acrescenta que “à luz do disposto na Carta Republicada de 1988 (art. 5º, inciso LV) e no art. 142 do CTN, impõe-se a devida formalização do lançamento, descrição detalhada e precisa dos fatos considerados infrações, indicação do período fiscalizado, identificação de base de cálculo e alíquotas aplicáveis, indicação da disposição legal infringida e da penalidade, documentação e elementos probantes, etc., de modo a propiciar ao contribuinte o exercício da ampla defesa, que também está prescrito no Código de Defesa do Contribuinte, na forma do inciso XVII do art. 4º e do inciso II do art. 12, ambos da Lei 13.515/00”.

Mais adiante, argumenta que “*se o Estado de Minas Gerais, com todo o seu aparato e poder de fiscalização, não conseguiu previamente identificar as aludidas irregularidades que imputa aos adquirentes mineiros, o Impugnante, contribuinte paraibano, não detém qualquer condição de fazê-lo, ficando limitado às providências que zelosamente adotou e que não indicavam qualquer irregularidade, não podendo ser prejudicado*”.

Aduz que “*a precariedade do lançamento fiscal também se evidencia pela falta de imputação ao Autuado de conduta ilícita e pela ausência de comprovação da ocorrência do fato gerador do ICMS/ST, lavrado que foi ao arrepio do art. 5º, LV, da Constituição Federal, do art. 142 do CTN c/c art. 89, IV, do RPTA, maculando-o de nulidade, cujo reconhecimento se impõe através da anulação do crédito tributário correlato!*”

Contudo, a razão não assiste à Impugnante.

Verifica-se que a planilha denominada pela Fiscalização “OPERAÇÕES NOVO” oferece os elementos de prova de que parte dos clientes da Autuada realizavam compras para revenda. São eles:

- os destinatários vinculados a empresas com CNAE compatível com a venda de celulares;

- e os clientes sem vínculos com estas empresas, mas cujas compras demonstram volume e habitualidade, o que configura o intuito comercial.

Esta planilha foi acrescida aos autos após a Primeira Reformulação (Anexo 20), mas ainda apresenta operações de venda relativas a destinatários que, posteriormente, serão excluídos na Terceira Reformulação (pág. 330).

Dos destinatários vinculados a empresas com CNAE compatível com a venda de celulares

Quanto aos destinatários remanescentes, cabe citar que, em que pese o fato de que estes fossem pessoas físicas, identificadas por seus CPFs, muitos estavam associados a empresas cujos códigos CNAE são de comércio varejista de equipamentos. Veja-se:

- 4752-1/00 - Comércio varejista especializado de equipamentos de telefonia e comunicação;

- 4751-2/01 - Comércio varejista especializado de equipamentos e suprimentos de informática;

- 4753-9/00 - Comércio varejista especializado de eletrodomésticos e equipamentos de áudio e vídeo.

Cabe frisar que a Fiscalização, em resposta à diligência determinada pela 1ª Câmara de Julgamento, apresentou, às págs. 416/467, os dados cadastrais de contribuintes inscritos em que os destinatários com CPF fizeram ou fazem parte do quadro de sócios ou titulares, bem como os endereços de tais estabelecimentos, permitindo-se vinculá-los aos endereços constantes nas notas fiscais de aquisição.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na tabela a seguir, encontram-se listados, a partir dos dados da planilha “OPERAÇÕES NOVO”, os adquirentes mineiros vinculados a empresa com CNAE compatível com a venda das mercadorias objeto da autuação:

Nome	Qtde NNFF	Qtde Celulares	ATIVIDADE ECONÔMICA
André Silva do Couto	7	14	Com. equipamentos telefonia e comunicação
Antônio Cardoso de Pádua Junior	4	7	Comércio varejista de equipamentos e suprimentos de informática
Augusto Cesar de Lima	3	14	Com. equipamentos telefonia e comunicação
Claudio Alves da Silva	5	11	Com. equipamentos telefonia e comunicação
Daniela Cristina (Rogério de Oliveira Heitor)	27	57	Com. varejista de equipamentos e suprimentos de informática
Delcio Aparecido Gomes	4	30	Com. eletrodomésticos, equipamentos áudio e vídeo
Elton de Siqueira Santos	19	51	Com. equipamentos telefonia e comunicação
Emerson Luiz Costa	7	12	Com. equipamentos telefonia e comunicação
Geraldo Borges Dos Santos	2	11	Com. equipamentos telefonia e comunicação
Gleise Gonçalves Cru Guimarães	3	7	Com. equipamentos telefonia e comunicação
Hélio Moraes de Andrade	18	40	Com. equipamentos telefonia e comunicação
Jose Antônio Cordeiro Guedes	11	49	Com. equipamentos telefonia e comunicação
Jose Eustaquio Vieira Martins Júnio	4	11	Com. equipamentos telefonia e comunicação
Jose Franco Da Silva	3	12	Com. equipamentos telefonia e comunicação
Jose Marcio Lima (20 Notas Na Mesma Data)	31	162	Com. equipamentos telefonia e comunicação
Juliano Guimaraes	23	109	Com. equipamentos telefonia e comunicação
Juliano Guimaraes (CPF pertence a Fábio De Paula Maia)	1	5	Com. equipamentos telefonia e comunicação
Juliano Guimaraes (CPF pertence a Hugo Dairiel de Moura)	6	29	Com. equipamentos telefonia e comunicação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Juliano Guimaraes (CPF pertence a Maria de Lourdes Francisca dos Santos)	9	53	Com. equipamentos telefonia e comunicação
Juliano Guimaraes (CPF pertence a Pedro Dionisio Oliveira)	6	19	Com. equipamentos telefonia e comunicação
Lucia Aparecida Da Silva	3	8	Com. equipamentos telefonia e comunicação
Marcia Geruza Martins (Neide Aparecida de Carvalho)	6	10	Com. equipamentos telefonia e comunicação
Marcia Geruza Martins Carvalho	5	8	Com. equipamentos telefonia e comunicação
Matheus Mahler	3	15	Com. equipamentos telefonia e comunicação
Nathan Tadeu Silva Guedes	6	9	Com. equipamentos telefonia e comunicação
Patrick Wesley Pinheiro de Amorim	9	27	Com. equipamentos telefonia e comunicação
Rander Jose Carvalho	5	23	Com. equipamentos telefonia e comunicação
Rhilemonn Dias de Carvalho	6	23	Com. equipamentos telefonia e comunicação
Rodrigo Azevedo Correa	11	17	Com. equipamentos telefonia e comunicação
Thiago Fernandes Correa	9	12	Com. equipamentos telefonia e comunicação
Vagner Miranda Lopes	6	53	Com. equipamentos telefonia e comunicação
Vanderlei da Silva	3	14	Com. equipamentos telefonia e comunicação

Observada a vinculação de cada destinatário com a(s) empresa(s) de inscrição estadual mencionada na planilha “OPERAÇÕES NOVO”, somada ao número de aquisições e ao volume de aparelhos adquiridos, resta claro o intuito comercial.

Em sua Manifestação Fiscal, a Fiscalização assim aborda o tema:

Ao contrário do que argumenta o Impugnante, o trabalho fiscal não foi subjetivo, tendencioso ou superficial. O Fisco não necessitou examinar saídas dos destinatários, pois as operações analisadas e autuadas foram as aquisições efetuadas pelos destinatários, cujo vendedor é o Impugnante, substituto tributário, **tendo ciência da habitualidade e/ou volume das mercadorias**, além dos endereços de entrega constantes em diversas Notas Fiscais, constando lojas, as quais possuem como ramos de

atividade a revenda de celulares. Vale frisar que, conforme já explicitado anteriormente, o alvo da ação fiscal era o Impugnante. A Fiscalização verificou os endereços coincidentes com os endereços das empresas comerciais de revenda de celulares, as quais pertencem aos destinatários, conforme já exposto anteriormente. (Destaques no original).

Trazendo informações que permitem atestar a ciência da Impugnante quanto a este vínculo dos destinatários às empresas, a Fiscalização assim esclarece:

Muito embora a venda tenha ocorrido, supostamente, por e-commerce, conforme declarado pelo Impugnante, sendo as informações fornecidas pelos compradores, quem emitiu as Notas fiscais foi o Impugnante, o qual tendo ciência da existência dos dispositivos (art. 14 §1º da Lei 6763/75 art. 55, §§ 1º e 2º do RICMS/02), bem como de informações, inclusive, **contidas em diversas Notas Fiscais**, as quais comprovam o conhecimento do Impugnante sobre os destinos das mercadorias, realizou tais operações, deixando de reter o ICMS-ST devido. Examine-se as operações a seguir: Nota Fiscal 3062551, de 29/09/2020, destinada a Emerson Costa, onde consta no endereço **MIX CELL**, título do estabelecimento, de empresa que possui como atividade econômica principal o comércio de equipamentos de telefonia; Nota Fiscal 2998459, 12/08/2020, onde consta no endereço a palavra **LOJA** e é o endereço da empresa de Geraldo Borges que possuía, até 11/09/2023, como atividade econômica principal, o comércio de equipamentos de telefonia; Nota Fiscal 3850837, 19/11/2022, consta **LOJA**, mesmo endereço da empresa de Vanderlei da Silva; Nota Fiscal 3763730, 11/08/2022, consta no campo inf. adicionais **CASA DO CELULAR**, título do estabelecimento de Thiago Fernandes Correa e possui o mesmo endereço da empresa; Nota Fiscal 3062097, 27/09/2020, destinada a Daniela Cristina, mas o CPF pertencente a Rogério de Oliveira Heitor, consta inf. adicionais **LOJA RH COM**, título do estabelecimento de Rogério Heitor, conforme SINTEGRA; **NOTA** Fiscal 2842182, 30/04/2020, consta inf. adic. **LOJA NEW CENTER**, tem o mesmo endereço da empresa de Nathan Thadeu, a qual possui como atividade econômica principal o comércio de equipamentos de telefonia; Nota Fiscal 2837163, 30/04/2020, mesmo endereço da empresa de André Couto; Nota Fiscal 2890988, 30/05/2020, consta no campo endereço **LM CELULARES**, além de ser o mesmo endereço da empresa de Lucia Aparecida Silva, empresa que possui como atividade econômica principal o comércio de equipamentos de telefonia. São

alguns exemplos de como o Impugnante possuía conhecimento dos destinos das mercadorias e que não precisaria realizar “exercício de adivinhação”, expressão utilizada pelo Impugnante, pois teve acesso as informações.

Vale salientar que as informações acima não estão presentes apenas nas referidas Notas Fiscais, mas em todas destinadas aos contribuintes acima citados. Vale esclarecer, também, que as citadas Notas Fiscais estão presentes no arquivo “ITENS 012018 a 122022” Anexos 5 e 6 do Auto de Infração, além de muitas estarem no arquivo “DANFE’s”, também Anexo 5 da autuação, a título de amostragem. Portanto, os argumentos do Impugnante sobre presunção de inocência ou sobre não ter conhecimento dos destinos das mercadorias, não condizem com a realidade dos fatos. (Destques no original).

Resta evidente o conhecimento da Impugnante quanto ao destino das mercadorias que vendeu a estes destinatários, o que afasta a alegação de boa-fé, bem como o argumento de que deveria ser fiscalizado o destinatário para comprovar a revenda.

Nota-se, ainda, a inadequação da citação do art. 39, inciso I do Código de Defesa do Consumidor, quando a Impugnante busca afirmar que não poderia limitar a compra dos seus produtos. Afinal, restou claro que esta sabia para quem, de fato, estava vendendo seus produtos em quantidades superiores ao usual, por meio de dados que a própria Autuada incluía em suas notas fiscais.

Dos destinatários sem vínculos com empresas, mas com volume e habitualidade.

Há, ainda, outros destinatários para os quais não foi identificado vínculo direto a uma empresa, segundo pesquisa da Fiscalização.

Mesmo assim, a maioria destes realizou operações de compra cujo número de aquisições se encaixa no conceito de habitualidade ou o volume de equipamentos permite caracterizá-los como contribuintes do ICMS, conforme disposto no art. 14, § 1º da Lei nº 6.763/75. São eles:

RAZAO SOCIAL	Qtde NNFF	Qtde Celulares
ALBERTO BAIÃO	7	11
ANA PAULA OLIVEIRA DE SA VOLPE	3	15
ANTONIO SERGIO SEVERINO (FELIPE AUGUSTO SEVERINO)	10	26
ANTONIO SERGIO SEVERINO (MESMO END. ENTREGA)	1	1

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

BRUNO TURINI ZAMPIER	3	13
CAMILLA CAPRYTH FIRMINO PEREIRA	2	12
CAMILLA CAPRYTH FIRMINO PEREIRA (CPF PERTENCE A LUIS HENRIQUE CARVALHO DA SILVA)	14	14
CILAS OU SILAS ALVES	12	30
CLEIDNEY JOAQUIM TEIXEIRA	6	12
CRISTINA CARDOSO DE SOUZA	4	20
DIEGO SILVA	8	36
ESTEFANE KARINE GULARTE SANTOS	5	28
FABIANE DOS SANTOS NOBREGA	5	21
FABRIZIO GUALBERTO SILVA	10	34
FERNANDO COUTO	11	19
FRANCIMAR ZARZAN MENDES	5	20
GILMAR VIEIRA DA SILVA (CPF DE BRUNO GOMES VIEIRA)	6	30
GLAUCIO GONCALVES PINHEIRO	3	12
GLAUCIO PINHEIRO GONCALVES HEIRO (CPF PERTENCE APARECIDA CÂNDIDA PINHEIRO GONÇALVES)	4	18
JOAO BATISTA CALIXTO	2	20
JOAO LUCAS DE OLIVEIRA ALVES	2	20
JOAO PAULO (CPF PERTENCE A FÁBIO MIRANDA DE OLIVEIRA)	7	11
JOAO PAULO MARTINS MOREIRA	22	102
KELLY CRISTIANE SELLERA OLIVEIRA (21 NOTAS EMITIDAS NA MESMA DATA)	32	36
LEONARDO CEZAR SANTANA SANTOS	9	19
LILIAN VANESSA GOMES VELOSO	22	72
LUCIANO ARRUDA DE OLIVEIRA	13	11
MARCELA DOS SANTOS PEREIRA	3	13
MARCO AURELIO ALVES	2	16
MARIANA SILVA DOS REIS	8	48
MARLENE DE LOURDES SOUZA	8	50
MILTON EDUARDO	9	26
NILSSANDER JUNIOR DE MELO MENDES	14	24
PATRICIA CONTI DA CONCEICAO	4	19
PAULO HIGNINO FREDERICO FONTES	13	50
PAULO ROBERTO GUIMARAES	9	45
PEDRO PAULO MOREIRA	3	11

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RAFAEL RAMALHO	43	101
RICARDO PEREIRA ALVES	20	34
ROBERVANIA GONCALVES NORONHA	11	11
SANDROVANI DE SOUZA ALVES	4	24
SHEILA CRISTINA SIQUEIRA SANTOS (AQUISIÇÕES REALIZADAS NUM ÚNICO DIA: 25/11/22)	20	20
THIAGO ORLANDO	3	16

À pág. 469 dos autos, em resposta à diligência determinada pela 1ª Câmara de Julgamento, constam os esclarecimentos da Fiscalização quanto aos critérios adotados:

Quanto ao critério utilizado, faz-se necessário deixar claro que não se trata de um único critério utilizado. A legislação tributária mineira determina que havendo intuito comercial, caracterizado pela habitualidade ou volume nas operações praticadas, presume-se contribuinte do ICMS. Assim, a Fiscalização verificou em primeiro lugar a habitualidade, caracterizada pela repetição nas aquisições dos aparelhos celulares. Outro aspecto considerado foi o volume de operações de aquisição das mercadorias, pois não havendo habitualidade, mas existindo aquisição de certo volume (**a partir de dez unidades**), estaria caracterizado o intuito comercial.

Além dos critérios acima expostos, outros foram adicionados na caracterização do intuito comercial, os quais isolada ou cumulativamente corroboram tal intuito comercial, transformando tais destinatários em contribuintes. Tais critérios foram: 1) endereços de entrega constantes nas notas fiscais, coincidentes com os endereços de estabelecimentos em que o destinatário consta ou constou como sócio ou titular; 2) informações constantes no campo inf. complementares da nota fiscal, referindo-se a título do estabelecimento. Importante salientar que há situações em que os critérios de somam, ratificando o intuito comercial dos adquirentes.

Observa-se que os critérios mencionados se mostram em consonância com o art. 14, § 1º da Lei nº 6.763/75 já transcrito acima.

Por estas razões, as notas fiscais a estes destinatários, emitidas pela Autuada, devem ser mantidas na peça fiscal.

No tópico “IV.3 Das Inconsistências do Lançamento Fiscal, a Defesa cita os seguintes destinatários:

- Bárbara Gonçalves Corraide Guimarães – aquisição de dois celulares;
- Delilo Ribeiro Toledo Neto – aquisição de sete celulares;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Donizete Jesus da Silva – aquisição de dois celulares;

Como se verifica, as notas fiscais com destino a estes contribuintes foram assim excluídas pela Fiscalização:

- as notas fiscais relativas a Bárbara Gonçalves Corraide Guimarães e Donizete Jesus da Silva foram excluídas na primeira reformulação (pág. 237);

- as notas fiscais relativas a Delilo Ribeiro Toledo Neto foram excluídas na terceira reformulação (pág. 330).

Já os destinatários abaixo mencionados, apesar de terem sido objeto de contestação pela Defesa, foram corretamente mantidos na autuação, em função dos critérios já especificados:

- Alberto Baião, que adquiriu onze celulares;

- Pedro Paulo Moreira - aquisição de onze celulares;

- Rhilemonn Dias de Carvalho, vinculado a empresa de comércio de equipamentos telefonia e comunicação, que adquiriu vinte e três celulares;

- Sheila Cristina Siqueira Santos, que adquiriu vinte celulares;

- Vanderlei da Silva, vinculado a empresa de comércio de equipamentos telefonia e comunicação, que adquiriu quatorze celulares.

Dos destinatários cujas operações de aquisição devem ainda ser excluídas do lançamento

Entre os dez destinatários que compraram, no total, até dez aparelhos, no período de 01/01/20 a 31/12/22, apenas quatro não estão vinculados a algum CNPJ.

São eles: Avenor Teixeira da Carvalho Neto, Luiz Fernando, Magnus Costa e Manoel Arcanjo Bonfim.

Em relação a estes, cabe a exclusão do crédito tributário correspondente às notas fiscais emitidas pela Impugnante. São elas as de nºs 2923052, 2950690, 3056794, 3264045, 3269531, 3297971, 3328589, 3370725 e 3419344, para o destinatário Avenor Teixeira de Carvalho Neto; às de nºs 2833099, 2844474, 2989215, 3044630, 3071040, 3126717, 3126718, para o destinatário Luiz Fernando; as notas fiscais nºs 3683279 e 3683280 para o destinatário Magnus Costa; e as notas fiscais nºs 2896770, 2967087, 3026039, 3036117, 3065198, 3248824, 3251910 e 3251911, para o destinatário Manoel Arcanjo Bonfim.

Outrossim, há operações cujos destinatários são pessoas físicas vinculadas a empresas de comércio varejista de móveis, que não comercializam celulares.

Nota-se que a Fiscalização já excluiu alguns destes: Delilo Ribeiro Toledo Neto, Júnio de Sousa Gonsalves e Roosevelt Lima Peçanha.

Cabe, ainda, a exclusão das seguintes operações de venda, cujos destinatários abaixo citados adquiram pequenas quantidades de celulares da Impugnante:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- notas fiscais nºs 3709627, 3760173 e 3763731, para o destinatário Douglas Cassio Marques Silveira;

- notas fiscais nºs 2849995, 2888614, 2915643, 3453309, para o destinatário Jader Godinho Catarina;

- notas fiscais nºs 3134834, 3134835 e 3553319, para o destinatário Maurício Bahia de Rezende.

Os números das notas fiscais foram extraídos da aba “Extra 1” da planilha “FALTA DE RET ICMS-ST E FEM”.

Restam, assim, afastadas as alegações de ilegitimidade passiva, de ausência de comprovação de conduta ilícita e de ocorrência do fato gerador do ICMS/ST.

Quanto à apuração da base de cálculo, e o consequente cálculo do ICMS/ST, do adicional de alíquota do FEM e das Multas de Revalidação e Isolada, estes se encontram em planilhas anexadas às reformulações, como já descrito no relato.

Consideradas as três reformulações realizadas e ainda as referidas exclusões de notas fiscais acima deliberadas pela 1ª Câmara, o feito fiscal se encontra devidamente saneado e aperfeiçoado, restando apenas destinatários que, atendendo aos critérios estabelecidos na legislação já citada, sua prática da mercancia apresenta provas robustas nos autos.

Do recolhimento do ICMS DIFAL

Como relatado, a Impugnante recolheu o ICMS DIFAL nas operações objeto da autuação.

Contudo, este imposto é devido na hipótese de operação interestadual que tenha destinado mercadoria ou servido a contribuinte domiciliado neste Estado, na condição de consumidor final. Veja-se o art. 6º, § 5º, alínea “c” da Lei nº 6.763/75:

Art. 6º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

§ 5º O Estado poderá exigir o pagamento antecipado do imposto, com a fixação, se for o caso, do valor da operação ou da prestação subsequente, a ser efetuada pelo próprio contribuinte, na hipótese de:

(...)

c) operação interestadual que tenha destinado mercadoria ou servido a contribuinte domiciliado neste Estado, na condição de consumidor final, relativamente à diferença de alíquota;

(...) (Destacou-se)

O tema é assim tratado no RICMS/02, em seu art. 1º, inciso VII:

Art. 1º O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incide sobre:

(...)

VII - a entrada, no território do Estado, em decorrência de operação interestadual, de bem ou mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo imobilizado;

Efeitos de 15/12/2002 a 03/04/2022 - Redação original:

“VII - a entrada, em estabelecimento de contribuinte, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente;”

(...) (Destacou-se)

Como se observa acima, não é cabível no presente caso o recolhimento do ICMS DIFAL, tendo em vista que as operações realizadas pela Autuada e objeto da autuação em análise, envolvem contribuintes mineiros que adquirem mercadorias para revenda.

Sendo assim, pelas razões já mencionadas acima, há que se considerar devidos, no presente caso, o ICMS/ST e o adicional de alíquota do FEM; e não o ICMS DIFAL.

A Defesa pede que no caso de ser mantido o lançamento, seja decotado o valor recolhido a título de DIFAL e respectivo FEM, nas vendas efetuadas.

Ocorre que é considerado esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída ocorre com documento fiscal sem destaque do imposto devido, conforme disposto no art. 89 do RICMS/02. Veja-se:

Art. 89. Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, **inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída**, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra:

(...)

IV - **com documento fiscal sem destaque do imposto devido.**

(...) (Destacou-se)

Note-se que nos DANFE apresentados no Anexo 5 não há consignação da base de cálculo do imposto prevista na legislação, bem como o destaque do ICMS/ST, o que torna esgotado o prazo para recolhimento do imposto.

Considere-se, ainda, que por força do art. 89-A do mesmo diploma legal, é vedada a compensação de créditos de ICMS com imposto vencido. Veja-se:

Art. 89-A. **Fica vedada a compensação de créditos de ICMS com imposto vencido**, exceto nas hipóteses do Anexo VIII deste Regulamento.

(...) (Destacou-se)

Neste caso, resta à Impugnante, a seu critério, pleitear a restituição do valor pago indevidamente a título de ICMS DIFAL dentro do prazo decadencial.

Das exigências impostas na peça fiscal

Além da comprovação da falta de retenção e recolhimento de ICMS/ST e do adicional de alíquota do Fundo de Erradicação da Miséria (FEM) devidos, observa-se que a Autuada, ainda, deixou de cumprir obrigação acessória, ao não consignar a base de cálculo prevista na legislação, em documento fiscal que acobertar a operação na qual incida a substituição tributária.

Assim, conforme previsão legal e, pelo conjunto dos documentos acostados aos autos, afiguram-se plenamente caracterizadas as infringências à legislação tributária. E, como a Impugnante não apresentou provas capazes de elidir o trabalho fiscal, legítima a exigência remanescente do ICMS/ST e da Multa de Revalidação capitulada no inciso II, do art. 56, com a majoração do inciso I, do § 2º; do ICMS/ST relativo ao FEM e da Multa de Revalidação capitulada no inciso II, do art. 56, com a majoração do inciso I, do § 2º do mesmo artigo; e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, sendo esta última adequada ao disposto no § 2º, inciso I do citado art. 55, todos da Lei nº 6.763/75, *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:

(...)

XXXVII - **por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;**

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

(...)

I - **ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;**

(...)

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

(...)

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária; (...) (Destacou-se)

Quanto à aplicação das penalidades, a Impugnante pede pela redução da Multa de Revalidação proporcional ao principal.

Nota-se que a reformulação e as exclusões acima mencionadas alcançaram a base de cálculo do ICMS/ST, do adicional de alíquota do FEM, bem como das Multas de Revalidação e Isolada aplicadas.

A Defesa considera, ainda, não aplicável a Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, por ausência de tipicidade.

Aduz que *“o Atuado emitiu o documento fiscal de venda exatamente de acordo com as informações repassadas pelos adquirentes, que se identificaram como, a justificar tanto a ausência de consignação da base de cálculo da substituição tributária quanto a retenção do DIFAL Diferencial de Alíquota incidente nas operações interestaduais de venda de produtos eletrônicos (celulares, telefones, smartphones) destinadas ao Estado de Minas Gerais”*.

Considera, impossível exigir-lhe uma conduta diversa, sob pena de, aí sim, violar a legislação tributária.

Contudo, como já demonstrado, as operações realizadas pela Impugnante envolvem pessoas físicas que adquiriram mercadorias para serem revendidas a terceiros, evidenciando a prática da mercancia.

Além disso, a Impugnante deixou de cumprir obrigação acessória, ao não consignar a base de cálculo prevista na legislação, em documento fiscal que acobertar a operação na qual incida a substituição tributária.

A redação do art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75 acima transcrito deixa claro que a multa decorre da falta de consignação da base de cálculo prevista na legislação, em documento fiscal que acobertar a operação na qual incida a substituição tributária.

Como já mencionado acima, nos DANFE apresentados no Anexo 5 não há consignação da base de cálculo do imposto prevista na legislação, o que torna a multa exigível.

Afasta-se, assim, o argumento da falta de tipicidade da Multa Isolada aplicada.

A Impugnante argumenta que *“em se tratando as referidas multas de medidas sancionatórias decorrentes de condutas dependentes, aplica-se o princípio da consunção ou da absorção, pelo qual não podem ser exigidas a multa isolada pela emissão de documento fiscal sem apontamento da base de cálculo de ICMS/ST e a*

multa de revalidação por falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST. Sob esse enfoque, persiste apenas a segunda (multa de revalidação)”.

A Impugnante alega, ainda, o caráter confiscatório da Multa Isolada, citando princípios constitucionais atinentes e pedindo, ao final, por seu cancelamento.

Porém, sobre o tema este Conselho encontra-se sujeito a dois obstáculos.

O primeiro é a previsão legal de aplicação das multas, que dispõe sobre os percentuais a serem aplicados em cada caso, não deixando margem à discricionariedade da autoridade fiscal.

Quanto ao segundo obstáculo, este envolve não apenas as assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, mas também a alegação de pretensão efeito confiscatório da multa.

Cumprе registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes declarar a inconstitucionalidade ou negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA, *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - **a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo**, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146; (...) (Destacou-se)

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886
MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado, consideradas as reformulações realizadas, bem como, as exclusões deliberadas por esta Câmara.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, pelo voto de qualidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Vencidos os Conselheiros Pedro Henrique Alves Mineiro (Revisor) e Gislana da Silva Carlos, que reconheciam a nulidade parcial do lançamento, em face da majoração da exigência fiscal realizada na primeira reformulação do lançamento. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 237/238, 328/329 e 330/331 e ainda para excluir do crédito tributário as exigências correspondentes às notas fiscais emitidas pela Impugnante de nºs 2833099, 2844474, 2849995, 2888614, 2896770, 2915643, 2923052, 2950690, 2967087, 2989215, 3026039, 3036117, 3044630, 3056794, 3065198, 3071040, 3071953, 3126717, 3126718, 3134834, 3134835, 3248824, 3251910, 3251911, 3264045, 3269531, 3297971, 3328589, 3370725, 3419344, 3453309, 3553319, 3683279, 3683280, 3709627, 3760173 e 3763731. Vencido, em parte, o Conselheiro Pedro Henrique Alves Mineiro (Revisor), que excluía, ainda, as dez primeiras compras das pessoas físicas adquirentes e também abatia o valor pago a título do Diferencial de Alíquota na quantia exigida a título de ICMS/ST. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Kayllon Maurício de Matos Reis e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. André Sales Moreira. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Pedro Henrique Alves Mineiro (Revisor), Gislana da Silva Carlos e Leonardo Augusto Rodrigues Borges.

Sala das Sessões, 14 de novembro de 2024.

Alexandre Périssé de Abreu
Presidente / Relator

P

Acórdão: 24.863/24/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.003276424-22
Impugnação: 40.010156993-91
Impugnante: Martins Comércio e Serviços de Distribuição S/A
CNPJ: 43.214055/0016-93
Proc. S. Passivo: CHRISTIANA CAETANO GUIMARÃES BENFICA/Outro(s)
Origem: DF/Teófilo Otoni

Voto proferido pelo Conselheiro Pedro Henrique Alves Mineiro, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Nulidade parcial do Auto de Infração (Reformulado) – Alteração do Critério Jurídico

Em caráter preliminar, deve ser reconhecida a nulidade parcial do Auto de Infração, em relação à majoração da exigência fiscal promovida pela 1ª Reformulação do Lançamento (págs. 237 e seguintes), no montante de R\$ 58.842,14.

Segundo a Fiscalização, a reformulação do lançamento teria sido feita nos termos do 145, III, e 149, IX, do CTN, em decorrência de erro detectado no processamento do módulo Substituição Tributária do Auditor Eletrônico, o que teria excluído várias notas fiscais do cálculo referentes ao período de janeiro a março de 2022.

Nas palavras da Fiscalização, “as notas fiscais fazem parte do período fiscalizado, constam do levantamento denominado ‘OPERAÇÕES’, mas não foram inseridas no cálculo, constante do arquivo *FALTA DE RETENÇÃO DO ICMS-ST E FEM*”.

A Impugnante sustenta que esse erro não se enquadra nas hipóteses descritas no art. 149, IX, do CTN, já que não é caso de “*fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial*”.

Além disso, cita a doutrina de Paulo de Barros Carvalho para sustentar que as hipóteses de alteração de ofício do lançamento com agravamento são excepcionais e taxativas. Conclui, assim, que não é possível a reformulação de ofício.

A Fiscalização, em sua Manifestação Fiscal, defende que o fundamento para a reformulação está no art. 145, I, do CTN (ou seja, em razão de impugnação do sujeito passivo), além do art. 168, § 1º, da Lei nº 6.763/1975 e do art. 120, § 1º, do RPTA (que

preveem a reabertura do prazo de 30 dias para impugnação, caso haja reformulação do lançamento e aumento do valor do crédito tributário).

A meu ver, nesse ponto, assiste razão à Impugnante, já que se trata de modificação do critério jurídico, que somente pode ser efetivada em relação a fatos geradores posteriores à sua introdução, nos termos do art. 146 do CTN.

O STJ possui o entendimento, firmado no julgamento do Tema Repetitivo 387, de que a revisão do lançamento tributário por erro de fato reclama o **desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário**. Por sua vez, nas hipóteses de erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, nos termos do art. 146 do CTN e da Súmula 227/TFR. Nesse sentido, se o fato já era de conhecimento do Fisco, tendo o deixado de lado no momento do lançamento, caso o Fisco em momento posterior passe a dar relevância jurídica a esse fato, estará configurada a modificação do critério jurídico.

No presente caso, a Fiscalização admitiu que houve nova valoração jurídica dos fatos, por ocasião da reformulação do lançamento tributário: *“as notas fiscais fazem parte do período fiscalizado, constam do levantamento denominado ‘OPERAÇÕES’, mas não foram inseridas no cálculo, constante do arquivo FALTA DE RETENÇÃO DO ICMS-ST E FEM”*.

Além disso, o art. 168, § 1º, da Lei nº 6.763/1975 e o art. 120, § 1º, do RPTA devem ser interpretados à luz do Código Tributário Nacional, ou seja, é possível a reformulação do lançamento e o aumento do valor do crédito tributário (hipótese em que deverá ser aberto o prazo de 30 dias ao sujeito passivo para impugnação), porém desde que não haja modificação do critério jurídico.

Assim, configura-se mudança de critério jurídico a inclusão de outras notas fiscais no cálculo dos tributos devidos, que implicou a reavaliação dos fatos que já eram de conhecimento da Fiscalização por ocasião do Auto de Infração original.

Portanto, deve ser reconhecida a nulidade parcial do Auto de Infração, em relação à majoração da exigência fiscal promovida pela 1ª Reformulação do Lançamento, no montante de R\$ 58.842,14.

Improcedência parcial do Auto de Infração – 10 primeiras compras

No tocante ao mérito, o Auto de Infração também merece ser revisto.

A cobrança do ICMS-ST está fundamentada na premissa de que os destinatários das mercadorias vendidas pela Impugnante são contribuintes do ICMS, já que praticam operações de circulação de mercadorias com habitualidade ou volume que caracterize intuito comercial. Por causa dessa premissa, a Fiscalização desconsiderou o ICMS-DIFAL recolhido e passou a cobrar o ICMS-ST da Impugnante, de forma antecipada nas operações interestaduais.

Na segunda reformulação do lançamento (págs. 328 e seguintes), a Fiscalização reconheceu que assistia razão à Impugnante em relação às operações com diversas pessoas físicas e promoveu a exclusão dessas notas fiscais (ex. Jadson, João

Carlos Henrique, Júnio de Sousa etc.), por não configurar intuito comercial em razão do volume ou habitualidade.

Nas planilhas juntadas aos autos, é possível identificar que as exclusões foram feitas sobre pessoas físicas que adquiriram até 10 celulares. Para que não houvesse dúvidas sobre o critério utilizado pela Fiscalização para caracterização do destinatário como contribuinte do ICMS, o julgamento foi convertido em diligência no dia 05/09/2024. Em resposta à diligência (pg. 469), a Fiscalização confirmou a adoção desse critério, ao afirmar que: “outro aspecto considerado foi o volume de operações de aquisição das mercadorias, pois não havendo habitualidade, mas existindo aquisição de certo volume (a partir de dez unidades), estaria caracterizado o intuito comercial”.

Pois bem, partindo desse mesmo critério, então é possível afirmar que a Impugnante apenas teria condição de identificar o destinatário como um “comerciante” e recolher o ICMS-ST no momento da sua 11ª compra no site.

Dessa forma, em homenagem ao princípio da boa-fé e à regra da irretroatividade, não é possível retroagir a cobrança do ICMS-ST nas dez primeiras compras, se o pressuposto lógico para a incidência é justamente a caracterização da condição de comerciante.

Portanto, o cálculo do ICMS-ST deve ser refeito pela Fiscalização, de modo a excluir as 10 primeiras compras de todas as pessoas físicas arroladas pela Fiscalização no lançamento.

Improcedência parcial do Auto de Infração – ICMS-DIFAL

Por fim, também em relação ao mérito, a Impugnante sustenta acertadamente que é necessária a dedução dos valores recolhidos a título de ICMS-DIFAL nas operações autuadas.

A meu ver, não se trata de compensação tributária, que é vedada pela legislação no caso do ICMS-ST (em relação a créditos escriturais do imposto, apurados no regime de não cumulatividade), mas de simples abatimento de valores, recolhidos para o próprio Estado de Minas Gerais, que o contribuinte entendia se tratar de ICMS-DIFAL (por erro), mas restou demonstrado pela Fiscalização que possui a natureza de ICMS-ST. A própria fórmula de cálculo do ICMS-ST admite abatimento, por exemplo, do ICMS próprio, não causando espanto, por se tratar de um mesmo tributo.

Dessa forma, o presente lançamento tributário deve buscar apenas a diferença (recolhida a menor) do ICMS devido ao Estado de Minas Gerais nas operações interestaduais narradas, considerando, portanto, os valores já recolhidos pela Impugnante.

Conclusão

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, voto por reconhecer a nulidade parcial do Auto de Infração, em relação à majoração da exigência fiscal promovida pela 1ª Reformulação do Lançamento; e, no mérito, julgo parcialmente procedente o lançamento, para excluir as 10 primeiras compras de todas as pessoas físicas arroladas pela Fiscalização e para abater o montante de ICMS-DIFAL pago pela Impugnante do valor de ICMS-ST devido, nas mesmas operações.

Sala das Sessões, 14 de novembro de 2024.

**Pedro Henrique Alves Mineiro
Conselheiro**

CCMIG