

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.750/24/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.003466209-78
Impugnação: 40.010157410-36
Impugnante: Ary Cavallaro Moreira
CNPJ: 31.964596/0001-73
Proc. S. Passivo: ADEMIR MACEDO ABRAHÃO JÚNIOR
Origem: DF/Teófilo Otoni

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - BEBIDAS. Constatou-se a falta de retenção e de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais (ICMS/ST), incidente nas operações interestaduais com as mercadorias listadas nos Capítulos 3 e 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (bebidas diversas, alcoólicas e não alcoólicas), destinadas a contribuintes mineiros (inscritos e não inscritos), contrariando o disposto no Protocolo ICMS nº 103 de 2012 c/c art. 13, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e art. 14, § 1º, da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro do art. 56, inciso II, c/c § 2º, item I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75, essa última limitada conforme o § 2º, inciso I, do mesmo dispositivo legal.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BEBIDAS. Constatou-se a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais (ICMS/ST), incidente nas operações interestaduais com as mercadorias listadas nos Capítulos 3 e 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (bebidas diversas, alcoólicas e não alcoólicas), destinadas a contribuintes inscritos no estado, haja vista a apuração da base de cálculo do imposto ter sido feita em desacordo com o estabelecido no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 c/c art. 47-A, ambos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro do art. 56, inciso II, c/c § 2º, item I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA - FEM. Constatou-se a falta de retenção e de recolhimento do ICMS/ST relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria - FEM (adicional de dois pontos percentuais na alíquota do imposto), nos termos do art. 2º, incisos I e IV e do art. 3º, inciso I, alínea “a”, ambos do Decreto nº 46.927/15, nas operações interestaduais destinadas a contribuintes do imposto. Corretas as exigências do ICMS/ST relativo ao FEM e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS. Constatada a falta de recolhimento do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (ICMS/DIFAL), incidente em operações destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto situados no estado de Minas Gerais. Infração caracterizada nos termos do art. 5º, § 1º, item 11, da Lei nº 6.763/75. Corretas as exigências do ICMS/DIFAL e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da mesma Lei nº 6.763/75.

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA. Constatada a falta de recolhimento do ICMS referente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), incidente nas operações interestaduais com as mercadorias previstas no art. 2º, incisos I e VI e no art. 3º, inciso I, alínea “b”, ambos do Decreto nº 46.927/15, destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto situados no estado de Minas Gerais. Infração caracterizada. Exigências do ICMS relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (ICMS/DIFAL-FEM) e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Lançamento precedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação das seguintes irregularidades, no período de abril de 2019 a junho de 2021:

1 - Falta de retenção e de recolhimento do ICMS/ST devido a Minas Gerais em relação às operações interestaduais com as mercadorias listadas nos Capítulos 3 e 17, ambos da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinadas tanto a contribuintes inscritos, quanto a contribuintes “de fato” (não inscritos), todos situados em Minas Gerais.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro do art. 56, inciso II e § 2º, inciso I e Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75, essa última limitada conforme o § 2º, inciso I, do mesmo art. 55;

2 - Retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST devido a Minas Gerais, incidente nas operações interestaduais com as mercadorias listadas nos Capítulos 3 e 17, ambos da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinadas a contribuintes inscritos situados no estado de Minas Gerais.

Exigências do ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro do art. 56, inciso II e § 2º, inciso I e Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75;

3 - Falta de retenção e de recolhimento do ICMS/ST relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria - FEM (adicional de dois pontos percentuais na alíquota do imposto), devido nos termos do art. 2º, incisos I e IV e do art. 3º, inciso I, alínea “a”,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ambos do Decreto nº 46.927/15 em relação às operações interestaduais destinadas a contribuintes do imposto situados em Minas Gerais (inscritos e não inscritos).

Exigências do ICMS/ST-FEM e da Multa de Revalidação em dobro do art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75;

4 - Falta de indicação no documento fiscal e de recolhimento do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (ICMS/DIFAL), incidente em operações interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto situados em Minas Gerais, nos termos do art. 5º, § 1º, item 11, da Lei nº 6.763/75.

Exigência do ICMS/DIFAL e da Multa de Revalidação do art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75;

5 - Falta de indicação no documento fiscal e de recolhimento do ICMS relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria - FEM (adicional de dois pontos percentuais na alíquota do imposto), devido nos termos do art. 2º, incisos I e IV e do art. 3º, inciso I, alínea “b”, ambos do Decreto nº 46.927/15 em relação às operações interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto situados em Minas Gerais.

Exigências do ICMS/DIFAL-FEM e da Multa de Revalidação do art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

O Auto de Infração está instruído com o Relatório Fiscal Complementar de págs. 17/32 e com 9 (nove) anexos, que estão listados e descritos de forma detalhada às págs. 27/30.

Em razão de limitação operacional do SIARE (Sistema Integrado de Administração da Receita Estadual), que permite a inclusão de no máximo 300 (trezentas) linhas de débito em cada AI (“Demonstrativo do Crédito Tributário” – págs. 03/10 dos autos), foram lavrados 2 (dois) Autos de Infração que, de forma conjunta, contemplam todo o período autuado.

O presente lançamento engloba as exigências do período de abril de 2019 a junho de 2021, ao passo que o AI nº 01.003472345-16 traz a exigências do período de julho de 2021 a março de 2022. Por serem complementares entre si, os dois seguem conjuntamente para julgamento.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 95/123, acompanhada dos documentos de págs. 124/125.

Afirma, em síntese, o que segue:

- nulidade do lançamento em razão da ausência de elementos necessários à apuração da liquidez e da certeza do crédito tributário, visto que a apuração desconsiderou o montante de ICMS já recolhido na etapa anterior, incorrendo em bitributação, o que representa um vício insanável do lançamento;

- não há justificativa ou legislação para se exigir o destaque do ICMS/ST em suas operações, tendo em vista que os destinatários de suas mercadorias são, todos eles, consumidores finais pessoas físicas, para os quais não haverá operação subsequente;

- as operações objeto do presente lançamento não estão sujeitas à substituição tributária, pois já houve o encerramento da cadeia de tributação quando o ICMS/ST foi retido na operação da indústria para o seu estabelecimento, que é um distribuidor. Cita jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ);

- as multas exigidas são desproporcionais e possuem caráter confiscatório, razão pela qual devem ser reduzidas a patamares aceitos pelos tribunais. Cita doutrinas e jurisprudências.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de págs. 126/143, refuta as alegações da Defesa.

Argumenta, também em síntese, o que segue;

- o Auto de Infração atende a todos os requisitos de validade contidos no art. 89 do RPTA (Decreto nº 44.747/08), especialmente a descrição clara e precisa dos fatos motivadores do lançamento, razão pela qual inexistente a alegada nulidade;

- o ICMS/ST retido na operação anterior, do industrial para a Autuada, foi recolhido para o Estado do Rio de Janeiro, onde está situado o seu estabelecimento, dada a natural presunção de que o consumidor final também seria daquele estado. Contudo, no caso de nova operação interestadual, o ICMS/ST deve ser novamente recolhido para o estado de destino da mercadoria, conforme determina a legislação do imposto;

- no caso das mercadorias destinadas a consumidores finais, as exigências de ICMS/DIFAL e de ICMS/DIFAL-FEM dizem respeito apenas às notas fiscais em que não houve qualquer indicação desses valores, com fulcro no art. 5º, § 1º, item 11 e no art. 14, § 3º, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75. Acrescenta que não há exigências em relação a documentos fiscais nos quais esses valores foram indicados, os quais foram objetos de denúncia espontânea por parte do Contribuinte;

- no caso da infração de falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST, apesar dos destinatários não possuírem inscrição estadual, eles são contribuintes do imposto, em razão dos volumes, frequência e da habitualidade das operações, conforme determina o art. 14, § 1º, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 4º da Lei Complementar nº 87/96, razão pela qual há incidência da substituição tributária em tais operações;

- para exemplificar, descreve uma situação nos autos de uma pessoa física que em 24 meses, recebeu da Autuada um total de 429.744 garrafas de 600ml de cerveja, volume que denota claramente se tratar de um contribuinte de fato. Acrescenta que há outros CPFs que receberam centenas de notas fiscais durante o período autuado,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

como se pode ver nos anexos da autuação e conclui que a Autuada obviamente perceberia tais discrepâncias, caso essa fosse sua intenção;

- nenhum dos CPFs tratados como contribuintes de fato no lançamento realizou menos de 30 operações de aquisição de bebidas com a Autuada durante o período fiscalizado. Além disso, nenhum deles adquiriu menos de R\$ 80.719,74 (oitenta mil, setecentos e dezenove reais e setenta e quatro centavos) no mesmo período, o que não se coaduna com consumo pessoal desses itens;

- os questionamentos quanto à legalidade e à constitucionalidade das multas escapam da competência do Fisco, visto que a legislação nega a possibilidade de deixar de se aplicar as normas vigentes com base em tais fundamentos. Conclui que todas as multas foram aplicadas rigorosamente de acordo com a legislação vigente.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 144/161, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Da Preliminar

Da Alegação de Nulidade

A Defesa alega nulidade do lançamento, em razão da ausência de elementos necessários à apuração da liquidez e da certeza do crédito tributário, visto que a apuração desconsiderou o montante de ICMS já recolhido na etapa anterior, incorrendo em bitributação, o que representa um vício insanável do lançamento.

Contudo, não lhe assiste razão.

A formalização do lançamento encontra-se determinada no estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo art. 89 do RPTA, que trata de clareza e precisão, especificamente, em seu inciso IV e de discriminação do valor total exigido por tributo, multa e período, no inciso VI:

RPTA

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso;

(Destacou-se)

Verifica-se, no caso dos autos, que foram observados todos os requisitos formais e materiais imprescindíveis para a atividade do lançamento, que possui a descrição clara e precisa dos fatos que motivaram sua emissão, conforme consta do campo “RELATÓRIO” do AI (págs. 01/02).

Tais fatos e motivos estão detalhados nos tópicos “3. Irregularidades constatadas” e “4. Dos Fatos” do Relatório Fiscal Complementar (págs. 17/23), que trazem, inclusive, a metodologia de apuração e de cálculo utilizada pelo Fisco para identificar as infrações.

Além disso, os detalhes sobre a apuração dos valores devidos em relação a cada uma das infrações constatadas, inclusive com a totalização final do crédito tributário, podem ser vistos no tópico “5. Do Cálculo do Crédito Tributário” (págs. 23/27). Esse tópico também menciona todas as planilhas Excel que compõem a apuração do lançamento, as quais possuem informações detalhadas, nota a nota, dos valores não destacados/informados/recolhidos (Anexos 5 a 9 – págs. 82/86).

Assim, conclui-se que o lançamento foi elaborado com clareza e com a devida motivação, estando devidamente detalhado nos autos.

Ademais, a Autuada compreendeu perfeitamente os motivos e o objeto da autuação, defendendo-se dela de forma completa e irrestrita, em uma Peça de Defesa que abordou todos os aspectos do lançamento e na qual ela exerceu, de forma livre, plena e adequada, as garantias do contraditório e da ampla defesa, questionando diretamente os fundamentos fáticos e jurídicos que sustentaram as conclusões do Fisco e as próprias exigências.

Por fim, conforme será detalhado no tópico seguinte (“Do Mérito”), a existência de retenção/recolhimento anterior do ICMS/ST não afasta a obrigação do contribuinte substituído (no caso, a Autuada), de realizar nova retenção/recolhimento

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do imposto em caso de promover a saída interestadual da mercadoria, restando-lhe somente o direito de se ressarcir do ICMS/ST pago anteriormente, relativo aos fatos geradores presumidos que não se realizaram.

Por todo o exposto, afasta-se a alegação de nulidade do lançamento.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação, no período de abril de 2019 a junho de 2021, de diversas infrações relacionadas com falta de destaque/destaque a menor e falta de recolhimento/recolhimento a menor de ICMS/ST e ICMS/ST-FEM, além de falta de recolhimento do ICMS/DIFAL e ICMS/DIFAL-FEM, todos relativos a operações interestaduais com bebidas diversas (alcoólicas e não alcoólicas) destinadas a contribuintes e não contribuintes situados em Minas Gerais.

Exigências de ICMS/ST, ICMS/ST-FEM, ICMS/DIFAL e ICMS/DIFAL-FEM, acrescidos das respectivas Multas de Revalidação do art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, além das Multas Isoladas do art. 55, incisos VII, alínea “c” e XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75, essa última limitada de acordo com o § 2º, inciso I, do mesmo dispositivo legal.

A Autuada é um comércio atacadista estabelecido no estado do Rio de Janeiro, que realiza operações interestaduais com destino ao estado de Minas Gerais, envolvendo mercadorias listadas nos Capítulos 3 e 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (Cervejas, Refrigerantes, Bebidas Energéticas e Isotônicas, Sucos, Bebidas Prontas à base de Chás, Bebidas Quentes, Bebidas Alimentícias e Outras Bebidas).

Nesse contexto, nas operações interestaduais que destinam essas mercadorias a contribuintes mineiros, a Autuada é responsável, na condição de substituta tributária, pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes de circulação (ICMS/ST), conforme determinações do Protocolo ICMS nº 103/12 (ao qual o RJ aderiu em 02/03/15, por força do Protocolo ICMS nº 67/14) c/c art. 13 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02:

Protocolo ICMS nº 103/12

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com as mercadorias listadas no Anexo Único deste protocolo, destinadas aos Estados de Alagoas, Amapá, Espírito Santo, Maranhão, **Minas Gerais**, Pará, Paraná, **Rio de Janeiro**, Rio Grande do Sul e Santa Catarina, **fica atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto** sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e intermunicipal e de Comunicação - ICMS - relativo às operações subsequentes.

RICMS/02 - Anexo XV - Parte 1

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**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

Como se pode ver no trecho grifado, supra, essa responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST subsiste, inclusive, quando o imposto já tenha sido retido anteriormente para outra unidade da Federação, como no presente caso.

Nesse ponto, a legislação já contradiz de forma expressa o principal argumento da Defesa, no sentido de que a Autuada não teria a obrigação de reter e recolher o ICMS/ST para Minas Gerais, por ter recebido tais mercadorias do industrial com o ICMS/ST já destacado e retido para o estado do Rio de Janeiro.

Como se vê, também nesse caso o ICMS/ST deve ser retido e recolhido para Minas Gerais, restando ao Contribuinte substituído somente o direito de se ressarcir junto ao estado do Rio de Janeiro, do ICMS/ST relativo ao fato gerador presumido que não se realizou, nos termos do art. 10, *caput*, da Lei Complementar nº 87/96, observados os procedimentos da legislação daquele estado:

Lei Complementar nº 87/96

Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o **direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.**

(...)

(Destacou-se)

Analisando as operações realizadas pela Autuada, o Fisco constatou que além das vendas de bebidas para pessoas jurídicas inscritas no Cadastro Estadual de Contribuintes de Minas Gerais (contribuintes inscritos), ela também realizava relevantes vendas dessas mercadorias para pessoas físicas (CPFs) residentes/domiciliadas no estado de Minas Gerais, algumas delas em volume e com habitualidade que caracterizam o intuito comercial.

Nas operações para contribuintes inscritos, as irregularidades constatadas decorrem de duas situações fáticas distintas:

- I. em parte dessas operações, a Autuada reteve e recolheu a menor o ICMS/ST devido em Minas Gerais, em razão de erro na formação da base de cálculo da substituição tributária (utilização de PMPF quando a legislação determinava o emprego da MVA), além de ter deixado de recolher o ICMS/ST-FEM relativo às mercadorias;
- II. na outra parte, a Autuada simplesmente ignorou a legislação e deixou de reter e recolher o ICMS/ST devido a Minas Gerais, além de também não ter realizado o recolhimento do ICMS/ST-FEM relativo às mercadorias.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso das operações destinadas a **pessoas físicas** (CPFs), também se identificou irregularidades decorrentes de duas situações fáticas distintas:

- I. parte das operações são vendas para contribuintes de fato do imposto (dada a habitualidade e o volume que caracterizam intuito comercial). Nesse caso, constatou-se falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST e do ICMS/ST-FEM incidentes sobre essas mercadorias;
- II. a outra parte realmente se trata de vendas a consumidores finais mineiros. Nesse caso, constatou-se falta de recolhimento do Diferencial de Alíquotas (ICMS/DIFAL) devido a Minas Gerais (EC nº 87/15) e do FEM (ICMS/DIFAL-FEM) incidentes sobre essas mercadorias.

Para facilitar a compreensão, as operações para contribuintes inscritos e para pessoas físicas serão tratadas separadamente, em dois tópicos distintos, a seguir.

1. Operações com Contribuintes Inscritos em MG

No que tange à primeira situação fática, relativa aos contribuintes inscritos, constata-se que a retenção e o recolhimento a menor do ICMS/ST decorrem de erro na formação da BC/ST, em razão de inobservância à regra contida no art. 47-A da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Esse dispositivo regulamentar determina que, nas operações interestaduais com as mercadorias do Capítulo 3 do Anexo XV (bebidas), quando o valor da operação própria do remetente superar 80% (oitenta por cento) do Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF) previsto para a mercadoria, a BC/ST será apurada por meio da Margem de Valor Agregado (MVA) e não do PMPF:

RICMS/02 - Parte 1 do Anexo XV

Art. 47-A. Na hipótese de **operação interestadual** com mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada no **capítulo 3**, com âmbito de aplicação 3.1, na Parte 2 deste Anexo, em que **o valor da operação própria praticado pelo remetente seja superior a 80% (oitenta por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) estabelecido para a mercadoria**, o imposto devido a título de substituição tributária **será calculado utilizando-se da base de cálculo estabelecida no art. 19, I, "b", 3**, desta Parte.

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

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

b) tratando-se de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária que não tenha seu

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, **adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado - MVA - estabelecido para a mercadoria** submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º;

(Destacou-se)

Além disso, tais mercadorias também estão sujeitas ao adicional de alíquotas do Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), nos termos do art. 2º, incisos I e IV, do Decreto nº 46.927/15, o que não foi observado pela Autuada, que não realizou o recolhimento dessa exação para nenhuma delas:

Decreto nº 46.927/15

Art. 2º A alíquota do ICMS prevista no inciso I do art. 42 do Regulamento do ICMS - RICMS -, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, será adicionada de dois pontos percentuais na operação interna que tenha como destinatário consumidor final, realizada até 31 de dezembro de 2022, com as seguintes mercadorias:

Efeitos de 1º/01/2016 a 31/12/2019 - Redação original:

"Art. 2º A alíquota do ICMS prevista no inciso I do art. 42 do Regulamento do ICMS - RICMS -, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, será adicionada de dois pontos percentuais na operação interna que tenha como destinatário consumidor final, realizada até 31 de dezembro de 2019, com as seguintes mercadorias:"

I - cervejas sem álcool e bebidas alcoólicas, exceto aguardente de cana ou de melão;

(...)

IV - refrigerantes, bebidas isotônicas e bebidas energéticas;

(Destacou-se)

Por consequência, foram exigidos o ICMS/ST retido e recolhido a menor e o ICMS/ST-FEM não recolhido, acrescidos das respectivas Multas de Revalidação em dobro do art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75, além da Multa Isolada do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

art. 55, inciso VII, alínea “c”, da mesma lei, em razão de consignar base de cálculo da substituição tributária menor do que a prevista na legislação:

Lei nº 6.763/75

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.

(...)

§ 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;

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;

(Destacou-se)

Os cálculos dos valores de ICMS/ST retido e recolhido a menor, além do ICMS/ST-FEM não recolhido, acrescidos das respectivas multas de revalidação e isolada, podem ser vistos nas abas da planilha do Anexo 5 – “Apuração Ret a Menor_A” (pág. 82), especialmente naquelas denominadas “*Demonstr Cred ICMS ST*” e “*Demonstr Cred FEM ST*” (multas de revalidação e isolada); “*Rel. Apuração 1*” e “*Rel. Apuração 2*” (ICMS/ST e ICMS/ST-FEM).

Os destinatários das mercadorias envolvidas nessa primeira situação fática são apenas os contribuintes inscritos em Minas Gerais listados na aba “Parâmetros” da citada planilha do Anexo 5. Tal aba também possui a listagem das mercadorias envolvidas nessa infração (a partir da linha “258”).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Compulsando os dados de tal planilha, nota-se que os cálculos do tributo e das penalidades foram realizados de acordo com aquilo que estabelece a legislação, razão pela qual eles se mostram corretos.

Analisando-se a segunda situação fática descrita anteriormente, na qual se constatou a falta de retenção e de recolhimento do ICMS/ST e do ICMS/ST-FEM relativos a mercadorias destinadas a contribuintes inscritos em Minas Gerais, percebe-se que a hipótese não gera maiores dúvidas ou questionamentos: diante das normas que atribuem à remetente a condição de substituta tributária, já transcritas, e sendo incontroverso que as mercadorias envolvidas estão sujeitas à substituição tributária (bebidas diversas dos Capítulos 3 e 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02), não resta dúvida em relação ao cometimento da infração pela Autuada.

Nesse caso, foram exigidos o ICMS/ST e o ICMS/ST-FEM não retidos e não recolhidos, acrescidos das respectivas Multas de Revalidação em dobro do art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75, além da Multa Isolada prevista o art. 55, inciso XXXVII, da mesma lei, limitada nos termos do § 2º, inciso I, do mesmo dispositivo legal, em razão de deixar de consignar no documento fiscal a base de cálculo da substituição tributária prevista na legislação:

Lei nº 6.763/75

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;

(Destacou-se)

Os cálculos dos valores de ICMS/ST e de ICMS/ST-FEM não retidos e não recolhidos, acrescidos das respectivas multas de revalidação e isolada, podem ser vistos nas abas da planilha do Anexo 6 – “Apuração Sem Ret_A” (pág. 83), especialmente naquelas denominadas “*Demonstr Cred ICMS ST*” e “*Demonstr Cred FEM ST*” (multas de revalidação e isolada); “*Rel. Apuração 1*” e “*Rel. Apuração 2*” (ICMS/ST e ICMS/ST-FEM).

Os destinatários das mercadorias envolvidas nessa segunda situação fática são apenas os contribuintes inscritos em Minas Gerais listados na aba “*Parâmetros*” da citada planilha do Anexo 6, que podem ser identificados pela presença do número da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inscrição Estadual na coluna “C”. Tal aba também possui a listagem das mercadorias envolvidas nessa infração (a partir da sua linha “164”).

Compulsando os dados de tal planilha, nota-se que os cálculos do tributo e das penalidades foram realizados de acordo com aquilo que estabelece a legislação, razão pela qual eles se mostram corretos.

2. Operações com Pessoas Físicas (CPFs)

Como já dito, no caso das operações destinadas a **pessoas físicas** (CPFs), também foram constatadas duas situações distintas:

- I. vendas para CPFs de contribuintes de fato do imposto (dada a habitualidade e o volume que caracterizam intuito comercial);
- II. vendas a consumidores finais pessoas físicas mineiros.

Passando à análise da primeira situação fática, destaca-se que a condição de contribuinte do ICMS independe da prévia inscrição em cadastro de contribuintes, bastando a prática, com habitualidade e em volume que caracterize o intuito comercial, de operações de circulação de mercadorias ou de prestação de serviços, conforme determinam o art. 4º, *caput*, da Lei Complementar nº 87/96 e o art. 14, § 1º, da Lei nº 6.763/75:

Lei Complementar nº 87/96

Art. 4º. Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Lei nº 6.763/75

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

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

(Destacou-se)

Na aba “*Pretensos Cons Finais não Contr*” da planilha do Anexo 8 (pág. 85) há uma relação de 15 (quinze) pessoas físicas que, ao longo do período autuado, realizaram operações de aquisição de mercadorias da Autuada em quantidades e volumes que, claramente, denotam o intuito comercial. Observe-se:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

QTDE NNFF	Valor das Operações	Valor Médio
84	2.994.559,18	35.649,51
77	1.030.845,64	13.387,61
30	620.736,77	20.691,23
463	345.746,26	746,75
178	192.686,52	1.082,51
161	187.716,17	1.165,94
241	223.228,21	926,26
91	110.464,53	1.213,90
171	96.013,29	561,48
197	109.084,60	553,73
418	128.267,40	306,86
269	107.690,67	400,34
158	112.446,19	711,68
73	80.719,74	1.105,75
441	127.196,37	288,43
3.052	6.467.401,54	2.119,07

Além disso, como se pode ver nas colunas “D” e “E” dessa mesma aba da planilha, pelo menos 3 (três) desses CPFs estão vinculados a CNPJs de pessoas jurídicas, na condição de sócios.

As 3.052 (três mil e cinquenta e duas) notas fiscais de venda destinadas a esses 15 (quinze) CPFs, detalhadas por item do documento, podem ser vistas na outra aba do Anexo 8, denominada “*Itens NNFF Emissão Própria*”.

Como bem informou o Fisco, observando a planilha supra nota-se que nenhum desses 15 (quinze) CPFs tratados como contribuintes de fato realizou menos de 30 (trinta) operações de aquisição de bebidas com a Autuada durante o período fiscalizado. Além disso, nenhum deles adquiriu menos de R\$ 80.719,74 (oitenta mil, setecentos e dezenove reais e setenta e quatro centavos) no mesmo intervalo, o que não se coaduna com compras para consumo pessoal.

Interessante citar novamente o exemplo trazido pelo Fisco, no qual um desses adquirentes pessoa física recebeu da Autuada, em 24 meses, mais de 429.000 (!) garrafas de cerveja de 600ml, o que indica que, obviamente, não se tratar de venda a consumidor final, mas sim para um comerciante.

Para essa infração, os cálculos dos valores lançados a título de ICMS/ST, ICMS/ST-FEM, acrescidos das respectivas multas de revalidação e da Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75, podem ser vistos nas abas da planilha do Anexo 6 – “Apuração Sem Ret_A” (pág. 83), especialmente naquelas denominadas “*Demonstr Cred ICMS ST*” e “*Demonstr Cred FEM ST*” (multas de revalidação e isolada); “*Rel. Apuração 1*” e “*Rel. Apuração 2*” (ICMS/ST e ICMS/ST-FEM).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os destinatários das mercadorias envolvidas nessa primeira situação fática são apenas as pessoas físicas não inscritas que praticaram operações em volume e com habitualidade que caracterizam intenção comercial.

Na aba “Parâmetros” da planilha do Anexo 6, eles podem ser identificados pela presença do CPF na coluna “A” e pela ausência de IE na coluna “C”. Como já dito, tal aba também possui a listagem das mercadorias envolvidas nessa infração (a partir da linha “164”).

Compulsando os dados de tal planilha, nota-se que os cálculos do tributo e das penalidades foram realizados de acordo com aquilo que estabelece a legislação, razão pela qual eles se mostram corretos.

Por fim, na segunda situação fática descrita, em que as vendas interestaduais foram efetivamente realizadas para consumidores finais situados em Minas Gerais, constatou o Fisco que a Autuada deixou de indicar no documento fiscal e de recolher o ICMS referente à diferença entre a alíquota interestadual (12%) e a alíquota interna (18% a 25% - conforme coluna “H” da aba “Rel. Apuração 2” do Anexo 7 – pág. 84) – o ICMS/DIFAL, assim como o FEM incidente sobre tais mercadorias – ICMS/DIFAL-FEM.

Como é cediço, após a promulgação da Emenda Constitucional nº 87/15, que trouxe diversas alterações ao regramento constitucional do ICMS, houve mudanças na distribuição do imposto incidente nas operações interestaduais entre os estados de origem e de destino das mercadorias.

Desde então, nas operações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro estado, a operação própria do remetente passou a ser tributada pela alíquota interestadual, cabendo ao estado de destino a diferença entre a alíquota interestadual e a sua própria alíquota interna, o chamado DIFAL.

Além disso, quando esse consumidor final de outro estado não for contribuinte do imposto, a responsabilidade pelo recolhimento desse diferencial de alíquotas foi atribuída ao remetente das mercadorias. Observe-se os dispositivos constitucionais relacionados:

CF/88

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a **consumidor final**, contribuinte ou não do imposto, **localizado em outro Estado**, adotar-se-á a **alíquota interestadual** e caberá ao Estado de localização do **destinatário** o imposto correspondente à **diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual**;

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

(...)

b) **ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto**;

(Destacou-se)

Os cálculos dos valores lançados a título de ICMS/DIFAL e de ICMS/DIFAL-FEM não indicados no documento fiscal e não recolhidos a Minas Gerais, acrescidos das respectivas multas de revalidação, podem ser vistos nas abas da planilha do Anexo 7 – “Apuração DIFAL EC 87_2015_CONT” (pág. 84), especialmente naquelas denominadas “*Demonstr Cred DIFAL EC 87_2015*” e “*Demonstr Cred FEM EC 87_2015*” (multas de revalidação), além de “*Rel. Apuração 1*” e “*Rel. Apuração 2*” (ICMS/DIFAL e ICMS/DIFAL-FEM).

Os destinatários das mercadorias envolvidas nessa segunda situação fática são apenas as pessoas físicas não inscritas que receberam mercadorias em volumes e circunstâncias que, no entender do Fisco, não denotam a condição de contribuinte do imposto. Tais pessoas físicas não contribuintes estão listadas na “*Parâmetros*” da planilha do Anexo 7. Tal aba também possui a listagem das mercadorias envolvidas nessa infração (a partir da linha “207”).

Compulsando os dados de tal planilha, nota-se que os cálculos do tributo e das penalidades foram realizados de acordo com aquilo que estabelece a legislação, razão pela qual eles se mostram corretos.

A Defesa aduz que as multas exigidas são desproporcionais e possuem caráter confiscatório, razão pela qual devem ser reduzidas a patamares aceitos pelos tribunais. Cita doutrinas e jurisprudências.

Entretanto, razão não lhe assiste.

Todas as multas do Auto de Infração estão em consonância com a Lei nº 6.763/75, tendo sido exigidas em razão do descumprimento de obrigações principais (multa de revalidação) e de obrigações acessórias (multa isolada). São elas:

- Multa de Revalidação simples do art. 56, inciso II, em relação ao ICMS/DIFAL e ao ICMS/DIFAL-FEM não recolhidos;
- Multa de Revalidação em dobro do art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, em relação ao ICMS/ST e ao ICMS/ST-FEM não recolhidos ou recolhidos a menor;

- Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, por consignar BC/ST inferior à prevista na legislação;
- Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII, por deixar de consignar da BC/ST prevista na legislação, nesse caso, limitada conforme o § 2º, inciso I, do mesmo dispositivo legal.

Observe-se os dispositivos citados:

Lei nº 6.763/75

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.

(...)

§ 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;

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;

(...)

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

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

(...)

Não há que se falar em caráter confiscatório em relação a multas que foram exigidas nos estritos termos e limites previstos na legislação de regência do imposto, como se deu no presente caso.

Além disso, por força do disposto no art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75, não cabe a esse órgão julgador reconhecer inconstitucionalidade ou deixar de aplicar a legislação vigente:

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;

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

Por todo o exposto, estando a infração devidamente demonstrada e comprovada, e não tendo a Impugnante apresentado qualquer documento ou argumento capaz de infirmar as conclusões da Fiscalização, correto o crédito tributário lançado.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Juliana de Mesquita Penha (Revisora) e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 01 de agosto de 2024.

Wertson Brasil de Souza
Relator

Antônio César Ribeiro
Presidente

P