

Acórdão: 25.074/24/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.003490433-35  
Impugnação: 40.010157797-34 (Coob.)  
Impugnante: Atacadão S.A. (Coob.)  
IE: 186544823.01-24  
Autuado: Serra Indústria de Bebidas Ltda  
CNPJ: 30.757405/0001-30  
Proc. S. Passivo: MARCELO SILVA MASSUKADO  
Origem: DF/Teófilo Otoni

### **EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - DESTINATÁRIO - CORRETA A ELEIÇÃO.** A destinatária das mercadorias responde pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias da Remetente, por força do que prescreve o art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, combinado com o § 18 do art. 22 da Lei nº 6.763/75.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BEBIDAS.** Constatado, que a Autuada fez a retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, incidente nas operações internas subsequentes com cervejas, em decorrência de a apuração da base de cálculo do imposto estar em desacordo com o estabelecido no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, da Parte 1, do Anexo XV, do RICMS/02. Lançamento reformulado pela Fiscalização. Exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação em dobro, nos termos do art. 56, inciso II, c/c § 2º, item I, da Lei nº 6.763/75.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA - FEM.** Constatou-se retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST referente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), incidente nas operações internas com mercadorias previstas no inciso I, do art. 2º do Decreto nº 46.927/15. Lançamento reformulado pela Fiscalização. Exigências de ICMS/ST, relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM) e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a retenção e recolhimento a menor do ICMS-ST (ICMS Substituição Tributária) incidente sobre as operações com mercadorias (cervejas), destinadas à Coobrigada para revenda no período de maio de 2020 a março de 2021.

Versa também, sobre a retenção e o recolhimento a menor do FEM (ICMS Substituição Tributária Adicional de alíquota para o Fundo de Erradicação da Miséria), incidente sobre as operações com mercadorias (cervejas), destinadas à Coobrigada para revenda, no período de maio de 2020 a março de 2021.

Exigências de ICMS/ST e do FEM, acrescidos da Multa de Revalidação disposta no art. 56, inciso II, c/c § 2.º, inciso I deste mesmo artigo da lei nº 6.763/75.

Registra-se ademais, que foi incluída no polo passivo da obrigação tributária, como Coobrigada, a empresa destinatária, mineira, nos termos do art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 em razão do disposto no art. 22, § 18 da Lei nº 6.763/75.

Conforme destaca a Fiscalização no relatório do Auto de Infração - AI e no Relatório Fiscal, a multa isolada relativa ao descumprimento da obrigação acessória, imputada apenas à Autuada, foi exigida no AI complementar nº 01.003605792.46.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Coobrigada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 41/49.

Alega não haver sustentação jurídica para a sua inclusão no polo passivo da autuação como Coobrigado, uma vez que não há subsunção dos fatos ocorridos à norma que embasa a autuação.

Sustenta que a sua responsabilidade se daria apenas e tão somente se a mercadoria recebida estivesse desacompanhada do comprovante de recolhimento do ICMS ST e do FEM ST o que não ocorreu no presente caso.

Afirma que, no presente caso, recebeu as mercadorias cujo imposto foi destacado nas Notas Fiscais, as quais estavam devidamente acompanhadas pelas respectivas guias de recolhimento (GNRE – Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais), cujo vencimento legalmente previsto se daria após a data da emissão da Nota Fiscal.

Reitera que em nada contribuiu para a infração, mas ao contrário, os valores das mercadorias estavam corretos e certificou-se da documentação emitida pela vendedora, pagou o preço pela aquisição das mercadorias, registrou as notas fiscais em seus livros e é adquirente de boa-fé.

Afirma que as guias não pagas nos seus vencimentos, não o insere como corresponsável, citando o art. 22, § 20, da Lei nº 6.763/75 e art. 15, § 1º, Anexo XV do RICMS/02.

Diz que o único responsável pelo crédito tributário é o Substituto Tributário e requer a sua exclusão do polo passivo, na condição de Coobrigado, requerendo também, com base no art. 27 da Lei nº 14.184/02, a realização de perícia contábil.

### **Da Reformulação do Lançamento**

O Fisco reformula o lançamento (págs. 52/53), para promover as seguintes alterações:

1) Exclusão do art. 47-A, do Anexo XV do RICMS/02, da infringência, inclusive do Relatório Complementar;

2) Inclusão de tela de pesquisa no sítio do Simples Nacional;

3) Alteração do Relatório Complementar para se incluir as informações em negrito abaixo:

*“A retenção a menor do ICMS-ST e FEM-ST ocorreu em razão da incorreta apuração da base de cálculo da substituição tributária, com a utilização de MVA (Margem de Valor Agregado) original de 140%, quando o correto seria MVA ajustada de 174,29%.”*

### **Do Aditamento à Impugnação**

A Impugnante adita a sua Impugnação, às págs. 67/73 dos autos, reiterando todos os termos contidos na impugnação inicial, não trazendo novos argumentos ou elementos probatórios.

### **Da Manifestação Fiscal**

Por fim, a Fiscalização se manifesta às págs. 75/89, sob os seguintes argumentos:

Afirma que a responsabilidade tributária do Coobrigado, sobre o imposto retido e pago a menor está prevista na legislação mineira. Cita o § 18 do art. 22, da Lei nº 6.763/75 e o art. 12, Anexo XV do RICMS/02.

Sustenta que a responsabilidade do Coobrigado pelo recolhimento do imposto está prevista na legislação tributária e independe do fato das mercadorias estarem acompanhadas, ou não dos comprovantes de recolhimento.

Observa que o valor do imposto informado na nota fiscal e na GNRE (Guia Nacional de Recolhimento Estadual), relativo às operações autuadas, estão a menor do que valor previsto pela legislação.

Frisa que a responsabilidade do Coobrigado pelo recolhimento do ICMS-ST deriva da legislação tributária.

Aduz que ao não se certificar se os valores retidos estavam corretos, o Coobrigado colaborou para a consumação da infração, de forma reiterada, tendo em vista o número de operações realizadas. Tal comportamento não é irrelevante, a ponto de se afirmar não ter contribuído para a infração.

Ressalta que a argumentação acerca da boa-fé do Coobrigado não pode prosperar, pois que a responsabilidade tributária é objetiva, conforme preceitua o art. 136 do CTN, não sendo cogitada a intenção do agente ou responsável, ou outros elementos subjetivos.

Sustenta que há solidariedade entre o Substituto e Substituído Tributário e que tal solidariedade decorre da legislação tributária (art. 22 § 18 da Lei nº 6.763/75 e art. 15, do Anexo XV, do RICMS/02).

Ademais, diz o Fisco, há interesse comum entre eles, pois a vantagem financeira também beneficiou o Impugnante, uma vez que os valores de ICMS-ST e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

FEM-ST foram repassados aos preços das mercadorias em valores inferiores aos devidos.

Destaca que a argumentação sobre a realização de perícia contábil não se sustenta. Os autos possuem todos os elementos necessários e essenciais para se chegar à verdade material e ao deslinde da questão, tendo em vista a documentação apresentada. Assim, considera-se desnecessária a realização de Perícia.

Afirma que, por seu turno, o Impugnante deveria apresentar os quesitos da perícia por ele requisitada e a documentação no prazo previsto para Impugnação, mas não o fez, o que inviabilizou a análise do mérito.

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos na Manifestação Fiscal juntada aos autos foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenos acréscimos e alterações de estilo.

Conforme relatado, a autuação versa sobre a retenção e recolhimento a menor do ICMS-ST (ICMS Substituição Tributária) incidente sobre as operações com mercadorias (cervejas), destinadas à Coobrigada para revenda no período de maio de 2020 a março de 2021.

Versa também, sobre a retenção e o recolhimento a menor do FEM (ICMS Substituição Tributária Adicional de alíquota para o Fundo de Erradicação da Miséria), incidente sobre as operações com mercadorias (cervejas), destinadas à Coobrigada para revenda, no período de maio de 2020 a março de 2021.

Exigências de ICMS/ST e do FEM, acrescidos da Multa de Revalidação disposta no art. 56, inciso II, c/c § 2.º, inciso I deste mesmo artigo da lei nº 6.763/75.

Em sua Impugnação, a Coobrigada requer a realização de prova pericial sem, contudo, formular os quesitos pertinentes.

Nesse sentido, prescreve o art. 142, § 1º, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;

(...)

Da leitura do dispositivo, depreende-se que no caso da perícia for requerida desacompanhada de requisitos, esta não será apreciada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, não bastasse a ausência da apresentação de quesitos, verifica-se que a produção de prova pericial é totalmente desnecessária em face dos fundamentos e documentos constantes dos autos.

Rejeita-se, pois, a perícia requerida.

Noutro ponto, a Impugnante afirma que recebeu as mercadorias autuadas pelo valor correto e não a menor, estando as mesmas acompanhadas pelos comprovantes de recolhimento GNREs (Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais).

Todavia, conforme pondera a Fiscalização, a infração apontada independe do fato das mercadorias terem sido recebidas, supostamente, acompanhadas de comprovantes de recolhimento. Mesmo que tais recolhimentos tenham sido realizados, foram realizados a menor. É disso que se trata no caso em tela. O fato de achar que o valor estava correto, tendo em vista o preço combinado e pago, não o desobriga da responsabilidade de verificar se os valores de ICMS/ST e FEM-ST retidos estavam corretos.

Cumprido estabelecer que a infração ficou devidamente comprovada, conforme se depreende da análise dos anexos 4, 6 e 7 do Auto de Infração, os quais apresentam os DANFEs (Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica) das notas fiscais autuadas e as planilhas demonstrativas dos cálculos e das diferenças de imposto apuradas e autuadas.

Observe-se que conforme explicado no Termo de Reformulação do lançamento, às págs. 52/53, a retenção a menor do ICMS-ST e FEM-ST ocorreu em razão da incorreta apuração da base de cálculo da substituição tributária, com a utilização de MVA (Margem de Valor Agregado) original de 140%, quando o correto seria a MVA ajustada de 174,29%.

Ressalte-se que foi emitido para o Autuado o Auto de Infração Complementar n.º 01.003605792.46 para exigir a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, o qual prevê a aplicação de penalidade no caso de consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - infração essa não impositiva ao Coobrigado, posto ele não ser o emitente das notas fiscais autuadas.

Ressalte-se que Auto de Infração Complementar versa sobre as mesmas operações objeto do lançamento ora examinado.

A Autuada, Serra Indústria de Bebidas, parcelou o crédito tributário constituído no referido Auto de Infração Complementar – parcelamento n.º 62.050042000.05.

Ora, o parcelamento não só implica na desistência de recurso/ação contra a Fazenda Pública, mas também na confissão do débito e, por conseguinte, da infração.

Nessa medida, uma vez tendo o Autuado admitido a infração de consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, cai por terra o argumento do Coobrigado de que o ICMS/ST foi corretamente retido nas notas fiscais autuadas. Ora, uma vez tendo sido

a base de cálculo do ICMS/ST calculada a menor, como admitido pelo Autuado através do parcelamento mencionado, deduz-se que o imposto correspondente também foi calculado a menor.

Desta feita, reafirma-se o acerto dos cálculos e do trabalho fiscal acerca da apuração do imposto e afasta-se a alegação do Coobrigado de que teria recebido as mercadorias autuadas com os valores corretos da base de cálculo do ICMS/ST e do imposto retido.

Noutro tópico, o Impugnante centra os seus argumentos na inexistência e na impossibilidade de lhe atribuir a responsabilidade pela correta retenção do ICMS/ST.

Afirma que não há sustentação jurídica para a sua inclusão no polo passivo na qualidade de Coobrigado, tendo em vista não haver subsunção dos fatos à norma.

Entretanto, não lhe assiste razão.

A legislação tributária mineira, através do art. 22, Inciso II da Lei nº 6.763/75, abaixo transcrito, estabelece a responsabilidade do substituto tributário, nas remessas de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária:

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

(...)

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subseqüentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

Por sua vez, o art. 12, Anexo XV do RICMS/02, abaixo transcrito, estabelece a responsabilidade do substituto tributário, nas remessas de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária. O seu § 1º faz referência as unidades da Federação e as mercadorias sujeitas a tal regime:

RICMS/02 - Anexo XV

Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias 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 subseqüentes.

§ 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:

(...)

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

III - Capítulo 3: Cervejas, Chopes,  
Refrigerantes, Águas e outras Bebidas;

(...)

Conforme estabelecido no §18, art. 22 da Lei nº 6.763/75 e no art. 15, do Anexo XV do RICMS/02, abaixo transcritos, nas situações em que fique atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto ao remetente, substituto tributário, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do ICMS-ST, o destinatário substituído será responsável, também, por tais valores.

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

(...)

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subseqüentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria

(...)

§ 18. Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado.

(...)

RICMS/02 - Anexo XV

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

Observa-se, portanto, total subsunção dos fatos objetos da autuação à norma, pois o Impugnante recebeu mercadorias com retenção a menor do ICMS-ST e do FEM-ST. O Impugnante é contribuinte inscrito no Cadastro Estadual e deve, ou deveria conhecer a legislação estadual, a qual prevê a forma de cálculo do ICMS-ST e FEM-ST.

Assim, não pode arguir que desconhece como apurar o imposto, alegando, inclusive, que os valores constantes nas Notas Fiscais estavam corretos.

Desta feita, diante do exposto acima, está comprovada a subsunção dos fatos autuados a norma, estando a autuação perfeitamente embasada na legislação tributária e nos fatos ocorridos.

Cabe destacar que objetivando conferir maiores garantias ao crédito tributário, o estado de Minas Gerais inseriu dispositivos na legislação tributária mineira, chamando a compor o polo passivo o destinatário mineiro, nas situações em

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que a obrigação tributária principal seja inadimplida, no todo ou em parte, pelo contribuinte eleito na norma anteriormente citada, nos termos do art. 22, inciso II, § 18, da Lei nº 6.763/75, bem como do art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Ressalta-se que tais normas apenas ampliam a garantia do crédito tributário, não sendo, em hipótese alguma, normas excludentes da legitimidade passiva da Autuada.

O Impugnante alega que sua responsabilidade se daria apenas se recebesse as mercadorias desacompanhadas dos comprovantes de recolhimento do ICMS ST.

Todavia, conforme já exposto acima, a sua responsabilidade, no presente caso, está prevista na legislação tributária e independe do fato das mercadorias estarem acompanhadas ou não dos comprovantes de recolhimento.

Equivoca-se o Impugnante ao confundir responsabilidade pelo ICMS-ST retido e não recolhido - o que não é o caso em questão - da responsabilidade pela retenção a menor do ICMS-ST.

As afirmações de que recebeu as mercadorias tomadas pelo valor correto e não a menor, estando acompanhadas pelos comprovantes de recolhimento GNREs (Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais), não devem prosperar.

Conforme exposto anteriormente, a sua responsabilidade independe do fato das mercadorias terem sido recebidas, supostamente, acompanhadas de comprovantes de recolhimento. Mesmo que tais recolhimentos tenham sido realizados, foram realizados a menor. É disso que se trata o caso em tela. O fato de achar que o valor estava correto, tendo em vista o preço combinado e pago, não desobriga o Impugnante de sua responsabilidade, conforme determinado na legislação exposta anteriormente. O Impugnante deve verificar se os valores de ICMS ST e FEM-ST retidos estavam corretos.

O Impugnante sustenta que em nada contribuiu para a infração. Ao contrário, certificou-se da documentação emitida pela vendedora, pagou o preço pela aquisição das mercadorias, registrou as notas fiscais em seus Livros, sendo adquirente de boa-fé.

Afirma que as guias não pagas nos seus vencimentos, não o inserem como corresponsável pelo imposto recolhido a menor.

Porém, tais argumentos não se sustentam.

Vale reiterar que a responsabilidade do Coobrigado pelo recolhimento do ICMS-ST deriva da legislação tributária, conforme já exposto anteriormente.

Porém, não se certificar se os valores retidos estavam corretos colaborou na consumação da infração e de forma reiterada, tendo em vista o número de operações realizadas. Tal comportamento não é irrelevante, a ponto de se afirmar não ter contribuído para a infração.

Se o Interessado houvesse realizado o procedimento acima exposto, quando da primeira aquisição, teria evitado que a infração se consumasse.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O fato é que a Fazenda Pública deixou de receber efetivamente os valores corretos de ICMS ST.

O Impugnante poderia ter exigido do Substituto Tributário o recolhimento da diferença, ou ter efetuado tal recolhimento, mas não o fez e por isso figura no polo passivo da autuação.

Além disso, houve um ganho financeiro indevido por parte do Impugnante, pois os valores do ICMS-ST e FEM-ST repassados aos preços das mercadorias autuadas foram inferiores aos efetivamente devidos.

A apuração da base de cálculo do ICMS/ST encontra-se disponível na legislação e de fácil acesso pela internet, no site da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais.

No caso da mercadoria autuada – cervejas – as regras para se encontrar a base de cálculo do ICMS ST encontram-se nos seguintes dispositivos:

### RICMS/02 - Anexo XV

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

I - em relação às operações subsequentes:

a) tratando-se de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, o preço estabelecido;

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

1. o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) divulgado em portaria da Superintendência de Tributação;

2. o preço final a consumidor sugerido ou divulgado pelo industrial ou pelo importador; ou

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;

(...)

§ 5º Nas operações interestaduais com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste Anexo, quando o coeficiente a que se refere o inciso IV deste parágrafo for maior que o coeficiente

correspondente à alíquota interestadual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de margem de valor agregado (MVA), esta será ajustada à alíquota interestadual aplicável, observada a fórmula "MVA ajustada =  $\{[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1\} \times 100$ ", onde:

(...)

Art. 20. O imposto a recolher a título de substituição tributária será:

I - em relação às operações subseqüentes, o valor da diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição e o devido pela operação própria do contribuinte remetente;

(...)

Cumprido destacar, que o valor do PMPF para a venda de cervejas consta das portarias SUTRI, divulgadas no site da SEF/MG.

O Impugnante alega ter agido com boa fé e, por conseguinte, que não pode ser responsabilizado pelo imposto pago a menor.

Não se sustenta o seu argumento.

Vale lembrar que a responsabilidade tributária é objetiva, conforme preceitua o art. 136 do CTN, abaixo transcrito, não sendo cogitada a intenção do agente ou responsável, ou outros elementos subjetivos.

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

A alegação de que não há solidariedade na situação em tela, pois não existiria interesse comum, não pode prosperar.

Há interesse comum, pois o substituto, por força de lei, recolhe o imposto que engloba toda a cadeia de circulação, inclusive pelos fatos geradores futuros a serem realizados pelos substituídos.

Lembre-se que o ICMS/ST e o FEM-ST derivam da operação praticada pelo destinatário Substituído Tributário.

Não obstante a responsabilidade pela apuração, retenção e recolhimento do ICMS/ST e do FEM-ST terem sido atribuídas por lei ao contribuinte Substituto Tributário, a responsabilidade solidária do contribuinte Substituído Tributário remanesce, como dito, por expressa previsão legal.

Ressalte-se que aquela responsabilidade solidária não advém de uma escolha aleatória do legislador. Não se trata apenas de ampliar os mecanismos arrecadatório e de fiscalização por mero capricho legal desvinculado da realidade.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como dito, o imposto sujeito a substituição tributária não incide sobre as operações do contribuinte remetente Substituto Tributário. Incide, sim, sobre as operações posteriores praticadas pelo contribuinte destinatário Substituído Tributário.

De fato, o imposto deriva das operações praticadas pelo Substituído Tributário e por eficiência e simplificação e melhor controle do sistema de arrecadação, a responsabilidade pelo cálculo, retenção e recolhimento do ICMS/ST e do FEM-ST devido pelo Substituído Tributário foram atribuídos ao Substituto Tributário.

Resta claro o fundamento lógico que suporta a corresponsabilidade do Substituído Tributário.

Esse é o entendimento do Conselho de Contribuinte de Minas Gerais exposto em vários acórdãos. Abaixo, três exemplos:

ACÓRDÃO: 22.413/17/3ª

PTA/AI: 01.000538128-90

IMPUGNAÇÕES: 40.010141357-52 E 40.010141356-71

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - DESTINATÁRIO - CORRETA A ELEIÇÃO.

A DESTINATÁRIA DAS MERCADORIAS RESPONDE PELOS CRÉDITOS CORRESPONDENTES ÀS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS DO REMETENTE, POR FORÇA DO QUE PRESCREVE O ART. 15 DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02, COMBINADO COM O § 18 DO ART. 22 DA LEI Nº 6.763/75.

ACÓRDÃO: 24.255/22/1ª

PTA/AI: 01.002253481-

IMPUGNAÇÃO: 40.010154140-94 (COOB.)

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - REMETENTE - DESTINATÁRIO. CORRETA A ELEIÇÃO DAS COOBRIGADAS NO POLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, AMBAS CORRESPONSÁVEIS PELO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO NAS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NOS TERMOS DO DISPOSTO NOS §§ 18 A 20 DO ART. 22 DA LEI Nº 6.763/75 C/C O ART. 15 DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - COMBUSTÍVEIS/LUBRIFICANTES/SIMILARES. ACUSAÇÃO FISCAL DE FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (ICMS/ST) NAS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS RELACIONADAS NA PARTE 2 DO ANEXO XV DO RICMS/02 (LUBRIFICANTES). INFRAÇÃO CARACTERIZADA. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST E RESPECTIVA MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II C/C § 2º, INCISO I, DA LEI Nº 6.763/75

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

ACÓRDÃO: 23.545/20/3ª

PTA/AI: 01.001422236-79

IMPUGNAÇÃO: 40.010149463-35

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - REMETENTE - DESTINATÁRIO - SOLIDARIEDADE. CORRETA A MANUTENÇÃO DA AUTUADA NO POLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, NOS TERMOS DO PROTOCOLO ICMS Nº 32/09 E DO ART. 12 DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02. CORRETA TAMBÉM A ELEIÇÃO DA DESTINATÁRIA DAS MERCADORIAS PARA O POLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, NOS TERMOS DO ART. 15 DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02, EM RAZÃO DO DISPOSTO NO ART. 22, § 18, DA LEI Nº 6.763/75.

(...)

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO. CONSTATADO O RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST DEVIDO PELA AUTUADA, ESTABELECIDO EM ITUPEVA/SP, CONTRIBUINTE SUBSTITUTA TRIBUTÁRIA POR FORÇA DO PROTOCOLO ICMS Nº 32/09, NAS OPERAÇÕES PARA CONTRIBUINTE DESTE ESTADO COM MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NOS TERMOS DO ART. 12 DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST E MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II E § 2º, INCISO I, DA LEI Nº 6.763/75. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

Por sua vez, o entendimento exposto nos acórdãos acima também é compartilhado pelo ilustre doutrinador Heleno Taveira Torres, citado por Leandro Paulsen (PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência pg. 926 / Leandro Paulsen. 10. ed. rev. atual. - Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAF, 2008):

“... Substituição tributária é o mecanismo de arrecadação que, inserindo um terceiro sujeito na relação jurídica entre fisco e contribuinte, atribui àquele obrigação própria para antecipar o pagamento dos valores devidos por este...”.

Mais adiante assevera

“... Assim, substituto tributário é aquele sujeito que, submetido a uma obrigação típica, antecipa o dever atribuído ao contribuinte, pagando o tributo que virá a ser devido por este, em seu nome (do substituto), porque assim dispôs a lei.

Portanto, conforme explicitado acima, há um vínculo entre substituto e substituído, pois um está pagando tributo relativo a fato gerador presumido, o qual ocorrerá de fato quando da saída efetuada pelo substituído. Inequívoca a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

corresponsabilidade entre o substituto e o substituído tributário pelo pagamento do imposto submetido ao regime de apuração através da substituição tributária.

Finalmente, sabendo que sobre as operações com bebidas alcoólicas incide o Adicional de Alíquota Fundo de Erradicação da Miséria – FEM, de 2%, conforme incisos I, do art. 2.º, do Decreto n.º 46.927/15, afigura-se correta a cobrança do imposto e a aplicação da Multa de Revalidação prevista no inciso II, do art. 56, c/c § 2º, inciso I deste mesmo artigo da Lei n.º 6.763/75. Abaixo, a legislação que rege o FEM, em Minas Gerais:

### ADCT – CF/88

Art. 82. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, com os recursos de que trata este artigo e outros que vierem a destinar, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil. (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 31, de 2000)

§ 1º Para o financiamento dos Fundos Estaduais e Distrital, poderá ser criado adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, sobre os produtos e serviços superfluos e nas condições definidas na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, da Constituição, não se aplicando, sobre este percentual, o disposto no art. 158, IV, da Constituição.

### Lei n.º 6.763/75

Art. 12-A. Fica estabelecido, para financiamento das ações do Fundo de Erradicação da Miséria – FEM –, criado pela Lei n.º 19.990, de 29 de dezembro de 2011, em especial para o pagamento integral do Piso Mineiro de Assistência Social, e de acordo com o disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República, com vigência até 31 de dezembro de 2022, o adicional de dois pontos percentuais na alíquota prevista para a operação interna que tenha como destinatário consumidor final, contribuinte ou não do imposto, com as mercadorias abaixo relacionadas, inclusive quando a alíquota for fixada no regulamento do imposto:

(...)

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

(...)

§ 4º A responsabilidade por substituição tributária prevista no art. 22 desta Lei aplica-se ao adicional de alíquota de que trata o caput deste artigo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

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

(...)

Art. 3º O disposto no art. 2º:

I - aplica-se, também:

a) na retenção ou no recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, inclusive nos casos em que o estabelecimento do responsável esteja situado em outra unidade da Federação.

(...)

Conclui-se, por tudo, restarem corretas as exigências do ICMS/ST, do FEM-ST, acrescidos da Multa de Revalidação disposta no art. 56, inciso II, c/c com o § 2.º, inciso I deste mesmo artigo da lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, conforme reformulação do lançamento efetuada pela Fiscalização às págs. 52/53. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Emmanuelle Christie Oliveira Nunes (Revisora), Cássia Adriana de Lima Rodrigues e Tarcísio Andrade Furtado.

**Sala das Sessões, 16 de outubro de 2024.**

**Dimitri Ricas Pettersen  
Presidente / Relator**

P