

Acórdão: 24.692/23/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.002038786-53
Impugnação: 40.010152788-75
Impugnante: Balarini Auto Peças Ltda
CNPJ: 02.321483/0002-32
Proc. S. Passivo: Vitor Seabra Seixas Pinto
Origem: DFT/Juiz de Fora - 2

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO. Constatada a retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST, devido pela Autuada, estabelecida no estado do Espírito Santo/ES que, por força do Protocolo ICMS nº 141/08, está obrigada a reter e recolher o ICMS/ST na saída de peças, componentes e acessórios para produtos autopropulsados para contribuintes deste estado, na condição de substituta tributária, nos termos dos arts. 12 e 46, inciso I Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso 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 - DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. Constatada a falta de retenção e recolhimento do ICMS devido a título de substituição tributária relativa ao diferencial de alíquota nas aquisições interestaduais. Infração caracterizada nos termos do arts. 12 e § 2º e 13 e 15 do Anexo XV do RICMS/02. Entretanto, exclui-se a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, por inaplicável à espécie. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Corretas as exigências remanescentes de ICMS e Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE INSCRIÇÃO ESTADUAL. Constatada a prática de atividades comerciais em estabelecimento não inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais. Infração caracterizada nos termos do art. 16, inciso I da Lei nº 6.763/75 e art. 96, inciso I do RICMS/02. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades no período de 01/09/16 a 31/12/20:

- retenção e recolhimento à menor do ICMS devido a título de substituição tributária devido pela Autuada, em decorrência de consignação à menor da base de cálculo do ICMS/ST, nas remessas de peças, componentes e acessórios para produtos autopropulsados, nos termos do Protocolo ICMS nº 141/08.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

- falta de retenção e recolhimento do ICMS devido a título de substituição tributária relativa ao diferencial de alíquota, nas remessas interestaduais de peças, componentes e acessórios para produtos autopropulsados.

Exige-se ICMS/ST/DIFAL, Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

- falta de inscrição da Autuada no Cadastro de Contribuintes do ICMS da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais.

Exige-se Multa Isolada prevista no art. 54, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 38/78, acompanhada dos documentos de fls. 79/85, com os argumentos infra elencados, em síntese:

- argui a nulidade do Auto de Infração pelo cerceamento de defesa, por julgar errônea a capitulação decorrente do enquadramento das mercadorias do Capítulo 1, Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, elencando as NCM's 73181500, 73181900, 73182100, 73182900, 73269090, 84813000, 84814000, 84818021 e 81849090;

- acrescenta que o “erro de capitulação jurídica no auto” impede o contribuinte da adequada ciência de todos os requisitos que compuseram a autuação, pelo que conclui configurado “cerceamento de defesa”;

- cita acórdãos federais para corroborar seu entendimento acerca da nulidade absoluta do lançamento, inexistindo possibilidade de saneamento em face da relevância da proteção do direito de defesa, prejudicada pela ausência de requisitos formais essenciais à validade do Auto de Infração;

- suscita ilegitimidade para figurar no polo passivo da obrigação tributária, alegando a ausência de responsabilidade do remetente da mercadoria pelo recolhimento do ICMS/ST e ICMS/ST/DIFAL, na hipótese de não retenção ou retenção a menor do imposto pelo sujeito passivo por substituição;

- aponta apuração equivocada da base de cálculo do imposto, sob os fundamentos de ter inclusão indevida dos descontos incondicionais na base de cálculo do ICMS/ST e erro de enquadramento de mercadorias, cujas NCMs foram supra elencadas;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- assevera que os valores, a título de desconto que devem integrar a base de cálculo, serão somente àqueles concedidos pelo contribuinte sob condição, que dependem de evento futuro e incerto, cita a Súmula nº 457 do Superior Tribunal de Justiça - STJ, primeira seção em 25/08/10, DJe 08/09/10;

- contesta a inclusão dos produtos com NCM 8487.90.00, de sua comercialização, descritas nas linhas 4152, 4160, 4168, 4192, 4281, 4283 e 4299 da Planilha do Anexo 4, por inexistência de lastro jurídico para cobrança de ICMS/ST;

- reitera pela nulidade absoluta do lançamento realizado em razão de apuração equivocada da base de cálculo do ICMS/ST;

- observa que não houve investigação sobre o recolhimento dos destinatários, ferindo o princípio da verdade real, reiterando, a insubsistência do feito fiscal, alegando incerteza dos elementos constitutivos do crédito tributário;

- discorda da cobrança do Diferencial de Alíquota de ICMS/ST, cujos destinatários encontram-se discriminados no Anexo 1 do Auto de Infração, uma vez que as empresas não se enquadram na figura de consumidores finais dos produtos adquiridos;

- reitera pela ausência de responsabilidade do remetente das mercadorias pelo recolhimento do ICMS/ST/DIFAL, sob vendas realizadas a destinatários, contribuintes do imposto, haja vista que recai sobre estes a responsabilidade do recolhimento, por imposição constitucional, nos termos do art. 55, inciso VII, §2º da Constituição da República de 1988 – CR/88;

- entende que as multas aplicadas possuem efeito confiscatório, uma vez que foram exigidas em patamares exorbitantes infringindo os princípios constitucionais de proporcionalidade e razoabilidade.

Requer:

- nulidade do Auto de Infração por cerceamento de defesa, supostos equívocos na apuração da base de cálculo e ausência de responsabilidade do remetente nas vendas ICMS/ST/DIFAL ou subsidiariamente;

- exclusão das multas de revalidação e isolada ou subsidiariamente seu redimensionamento para que seu somatório, ou mesmo seus montantes individuais não excedam ao percentual de 100% (cem por cento) do valor do imposto cobrado.

Pede a procedência da impugnação.

Da Instrução Processual

A Repartição Fazendária comunica a Autuada acerca de desistência de impugnação em razão da falta de recolhimento da Taxa de Expediente nos termos do art. 111, § 1º do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA (fls. 93).

A Repartição Fazendária lavra a Certidão de não Recolhimento do Crédito tributário de fls. 98, encaminha os autos para a respectiva inscrição em dívida ativa. Acosta aos autos as Certidões de Dívida Ativa (CDAs) de fls. 99/110.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Autuada impetra Mandado de Segurança nº 5023926.06.2021.8.13.0145, para que os autos sejam enviados ao Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, para julgamento de impugnação (fls.111/verso).

Em virtude da concessão da segurança pleiteada, com o cancelamento da certidão de dívida ativa -CDA e respectiva desistência da Ação de Execução Fiscal nº 5010165-68.2022.813.0145, a Advocacia Regional de Juiz de Fora, promove o retorno dos autos à origem, para manifestação fiscal, comunica à Superintendência do Crédito Tributário - SUCRED da respectiva alteração de fase do PTA (fls. 112/115) e colaciona os autos cópia do Processo nº 1.0000.21.228340-2/002, (fls. 116/117).

Da Reformulação do Lançamento

Acatando parcialmente as razões da Defesa a Fiscalização emite o Termo de Reformulação do Lançamento de fls. 123/125, com a exclusão das NCMs relacionadas ao item 129.0 (efeitos 01/01/2016 a 31/01/2017) e 999.0, cuja CEST 01.999.00 tem previsão de responsabilidade tributária do ICMS/ST atribuída aos estabelecimentos fabricantes de veículos automotores e importadores, não se enquadrando, portanto, no Código de Atividade Econômica do Autuado (CNAE 45.30-7-01 - Comércio por atacado de peças e acessórios novos para veículos automotores).

Do Aditamento à Impugnação

Aberta vista, a Impugnante manifesta-se às fls. 144/150, com os argumentos infra elencados, em síntese:

- entende que o Termo de Reformulação expôs o erro de capitulação jurídica e maculou o lançamento;
- acrescenta que este não supriu o vício de capitulação defeituosa ao retirar, do crédito tributário devido, as 18 (dezoito) NCMs que o Protocolo ICMS nº 41/08 atribuiu ao fabricante de veículos automotores ou importador a responsabilidade de recolhimento do imposto devido;
- reitera os argumentos já apresentados em sede de impugnação.

Requer:

- nulidade do Auto de Infração, ou subsidiariamente;
- insubsistência do crédito tributário.

Pede a procedência da impugnação e respectivo aditamento.

Da Manifestação Fiscal.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 152/182, refuta as alegações da Defesa, com os argumentos a seguir reproduzidos, em síntese:

- esclarece que não houve alteração na capitulação do Auto de Infração, mas sim a exclusão das mercadorias pertencentes aos itens 129.0 (efeitos 01/01/2016 a 31/01/2017) e 999.0 (efeitos 01/02/2017 em diante), na apuração do Base de Cálculo ICMS/ST e ICMS/ST DIFAL;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- acrescenta que emitiu-se o correspondente Termo de Reformulação do Lançamento, uma vez que estas mercadorias não se enquadravam na responsabilidade de retenção/recolhimento do Impugnante, por divergência na atividade econômica do autuado, prevista no art. 58 do RICMS/02;

- aponta que o presente Crédito Tributário foi formalizado mediante Auto de Infração, que contém todos os requisitos exigidos nos arts 85 a 94 todos do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, c/c art. 142 do Código Tributário Nacional -CTN,

- relata que observou-se a legislação tributária, inclusive no que se refere às infringências e às penalidades aplicadas, portanto, não devem ser acatadas quaisquer alegações de nulidade do Auto de Infração por falha material ou violação ao princípio de ampla defesa;

- registra que o ICMS/ST e o ICMS/ST DIFAL estão sendo exigidos da Autuada com fulcro no disposto no art. 22, inciso II e III da Lei Estadual nº 6.763/75, e no art. 12 c/c art. 13 do Anexo XV Parte 1 do RICMS/02 e na Cláusula primeira do Protocolo ICMS nº 41/08, uma vez que o sujeito passivo incorreu nas infringências de retenção/recolhimento a menor de ICMS/ST e falta de retenção/recolhimento de ICMS/ST Diferencial de Alíquota;

- acrescenta que a opção pela indicação exclusiva do substituto tributário original na sujeição passiva do Auto de Infração se deve à economia processual, tendo em vista que a inclusão de todos os destinatários Coobrigados, 59 (cinquenta e nove) contribuintes, no Auto de Infração em exame, implicaria no fatiamento desse lançamento em diversas peças fiscais acarretando maior complexidade processual e menor agilidade na cobrança;

- informa que na apuração da base de cálculo do imposto devido em razão das operações relativas à circulação das mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, em relação à parcela do imposto devido nas operações relativas às etapas futuras da cadeia de circulação econômica dos produtos, incidem necessariamente as normas previstas no art. 8º, inciso II, alíneas “a”, “b” e “c”, da Lei Complementar nº 87/96, assim como as previsões do art. 13, § 19, item 2, da Lei nº 6.763/75, c/c o item 3, alínea “b”, inciso I do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02;

- observa que está equivocado o entendimento da Impugnante, no aditamento à Impugnação, de que não há base legal para cobrança do ICMS/ST DIFAL, uma vez que nenhuma das operações fiscalizadas foi destinada a consumidor final;

- acrescenta que no âmbito estadual, as exigências fiscais estão respaldadas no art. 5º, § 1º, item “6” c/c art. 6º, inciso II e art. 12, todos da Lei nº 6.763/75, diante deste panorama constitucional e legal, o estado do Espírito Santo, onde está localizada a Impugnante, aderiu ao Protocolo nº ICMS nº 41/08, que estabelece a sistemática de substituição tributária a cargo do remetente para as mercadorias objeto do Auto de Infração;

- ressalta que na apuração da base de cálculo do imposto devido em razão das operações relativas à circulação de mercadorias promovidas como operações

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

próprias incide a norma prevista na alínea “b”, item 1 do § 2º do art. 13 da Lei nº 6.763/75, segundo o qual somente integram a base de cálculo do imposto os valores relativos ao desconto concedido sob condição, o mesmo não ocorre em relação à parcela do ICMS apurada sob a égide do regime da substituição tributária;

- cita acórdãos do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais CCMG e decisões judiciais;

- aduz que as multas de revalidação e isolada, exigidas no presente lançamento, constituem-se em ato vinculado, nos termos do art. 142 do CTN, estando em plena consonância com a legislação vigente;

- relata que os contribuintes que não possuíam CNAE de revenda de autopeças encontram-se no Anexo 3 - Demonstrativo de Cálculo do ICMS/ST - 01.069.007, cujo ICMS/ST DIFAL foi calculado e autuado pela falta de retenção/recolhimento do ICMS/ST/DIFAL, cuja infringência também consta plenamente capitulada nos autos;

- destaca que as operações destinando autopeças a contribuintes que possuem atividade de revenda estão sujeitas ao regime de Substituição Tributária, sendo devido o ICMS/ST ao estado de Minas Gérias, ao invés do ICMS/ST relativo ao diferencial de alíquota, o que ainda resulta em majoração do tributo devido, em relação ao ICMS/ST/DIFAL, em função da inclusão do desconto incondicional, amplamente utilizado pela Autuada em suas operações, na base de cálculo do ICMS/ST, bem como pela multiplicação do valor da operação pela MVA (Margem de Valor Agregado), conforme art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 do Anexo XV, do RICMS/02.

Pede a procedência do lançamento nos termos da reformulação efetuada às fls. 123/125.

A Divisão de Triagem e Expedição – DITEX do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais – CCMG, encaminha os autos à origem para sanar irregularidades de cunho processual (fls. 185).

A Repartição Fazendária intima a Impugnante conforme Ofícios nºs: 022/2023 (fls. 187/188) e 023/2023 (fls. 189/190).

Aberta vista, a Impugnante manifesta-se às fls. 192 e anexa os documentos de fls. 193/198.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois 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 Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

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 ela 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.

Especificamente em relação à reformulação do lançamento, de fato não houve alteração na capitulação do Auto de Infração, como afirma a Impugnante em seu aditamento à Impugnação, mas sim a exclusão das mercadorias pertencentes aos itens 129.0 (efeitos 01/01/16 a 31/01/17) e 999.0 (efeitos 01/02/17 em diante), na apuração da Base de Cálculo ICMS/ST e ICMS/ST/DIFAL, emitindo-se o correspondente Termo de Reformulação do Lançamento, uma vez que essas mercadorias não se enquadravam na responsabilidade de retenção/recolhimento do Impugnante, por divergência na atividade econômica do Autuado, prevista no art. 58 do RICMS/02.

Rejeitam-se, pois, as prefaciais arguidas.

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre as seguintes irregularidades no período de 01/09/16 a 31/12/20:

- retenção e recolhimento à menor do ICMS devido a título de substituição tributária devido pela Autuada, em decorrência de consignação à menor da base de cálculo do ICMS/ST, nas remessas de peças, componentes e acessórios para produtos autopropulsados, nos termos do Protocolo ICMS nº 141/08.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

- falta de retenção e recolhimento do ICMS devido a título de substituição tributária relativa ao diferencial de alíquota, nas remessas interestaduais de peças, componentes e acessórios para produtos autopropulsados.

Exige-se ICMS/ST/DIFAL, Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- falta de inscrição da Autuada no Cadastro de Contribuintes do ICMS da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais.

Exige-se Multa Isolada prevista no art. 54, inciso I da Lei nº 6.763/75.

No presente feito, o ICMS/ST e o ICMS/ST DIFAL estão sendo exigidos da Impugnante com fulcro no disposto no art. 22, incisos II e III da Lei nº 6.763/75, art. 12 c/c art. 13 ambos do Anexo XV da Parte 1 do RICMS/02 e na Cláusula primeira do Protocolo ICMS nº 41/08, uma vez que o sujeito passivo incorreu nas infringências de retenção/recolhimento a menor de ICMS/ST e falta de retenção/recolhimento de ICMS/ST Diferencial de Alíquota.

Ademais, como restou comprovado nos autos, tanto a doutrina quanto a jurisprudência administrativa (CCMG) e judicial – Tribunal de Justiça de Minas Gerais – TJMG e Superior Tribunal de Justiça – STJ, já referendaram o entendimento de que os descontos incondicionais compõem a base de cálculo do ICMS/ST, não cabendo, portanto, qualquer modificação no procedimento fiscal, que, na apuração da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária, adotou a MVA ajustada e incluiu o desconto incondicional, quando concedido ao cliente, nos termos da legislação de regência.

O Enunciado da Súmula nº 457 do STJ (“os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS”), citado pela Impugnante, cuida apenas da não inclusão dessa parcela na base de cálculo da operação própria do contribuinte, não se referindo à operação de substituição tributária praticada na condição de responsável tributário, sendo inaplicável à situação em comento.

Ressalta-se, por oportuno, que apesar do art. 15 do Anexo XV do RICMS/02, citado pela Impugnante, tenha colocado o destinatário mineiro como solidário à responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido nessas operações, quando não efetuado pelo substituto tributário, tal solidariedade não comporta benefício de ordem, consoante o parágrafo único do art. 124 do CTN, podendo o Sujeito Ativo exigir a dívida, no seu todo, de qualquer dos devedores, independente de uma sequência de devedores.

Dessa maneira, ante à inaplicabilidade do benefício de ordem entre responsáveis solidários, o Fisco pode exigir o crédito tributário de qualquer dos sujeitos passivos, de forma isolada ou em conjunto, de acordo com sua discricionariedade.

Oportuno, registrar que a Impugnante não trouxe aos autos documentos capazes de elidir o feito fiscal, verifica-se, portanto, que restou caracterizada as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em relação ao ICMS/ST e ICMS/ST relativo ao Diferencial de Alíquotas - ICMS/ST/DIFAL.

Reitera-se, pela relevância, que o ICMS/ST e o ICMS/ST/DIFAL estão sendo exigidos da Autuada com fulcro no disposto no art. 22, incisos II e III da Lei nº 6.763/75, art. 12 c/c art. 13 do Anexo XV da Parte 1 do RICMS/02 e na Cláusula primeira do Protocolo ICMS nº 41/08, uma vez que o sujeito passivo incorreu nas infringências de retenção/recolhimento a menor de ICMS/ST e falta de retenção/recolhimento de ICMS/ST - Diferencial de Alíquota.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como bem destacado pela Fiscalização tanto em seu relatório fiscal, quanto em sua manifestação, a Impugnante foi intimada a apresentar o correto cálculo, destaque e recolhimento do ICMS/ST no Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF, (fls. 02), momento em que apresentou os documentos considerados nos cálculos do ICMS/ST devido, conforme mídia eletrônica -CD de fls. 05.

Como pode-se inferir na coluna “P” das apurações constantes do Anexo 2 - Demonstrativo de Cálculo do ICMS/ST - 01.069.001 e Anexo 3 - Demonstrativo de Cálculo do ICMS ST - 01.069.007, todo valor de ICMS/ST destacado em campo próprio de documento fiscal, produto a produto, foi considerado parcela dedutível dos valores apresentados de ICMS/ST devido, nas respectivas planilhas de Demonstrativo de Cálculo, independentemente de seu recolhimento.

Quanto ao questionamento sobre a conferência pela Fiscalização de recolhimentos eventualmente efetivados por seus fornecedores, destaca-se que nenhum comprovante de recolhimento foi apresentado pela Impugnante nas diversas oportunidades de trazê-los aos autos, quer seja na impugnação ou em seu aditamento, utilizando-se apenas de mera suposição.

Em relação ao argumento de que a maioria dos destinatários das mercadorias possuem CNAE de revenda de autopeças, está correto, por este motivo estão elencadas no Anexo 2 - Demonstrativo de Cálculo do ICMS ST - 01.069.001, cuja retenção/recolhimento do ICMS/ST ocorreu em valores inferiores aos determinados pela legislação, pelo erro contábil da Autuada na exclusão do desconto incondicional da base de cálculo do ICMS/ST, já amplamente discutido pela Fiscalização, em sua manifestação. Por outro lado, os contribuintes que não possuíam CNAE de revenda de autopeças encontram-se no Anexo 3 - Demonstrativo de Cálculo do ICMS ST - 01.069.007, cujo ICMS/ST DIFAL foi calculado e atuado pela falta de retenção/recolhimento do ICMS/ST/DIFAL, cuja infringência também consta plenamente capitulada nos autos, bem como decisões e acórdãos supra citados.

O grupo de destinatários mineiros, contribuintes que receberam mercadorias da Impugnante, discriminadas no Anexo 3 - Demonstrativo de Cálculo do ICMS/ST - 01.069.007, possuem CNAEs principais de serviço de transporte rodoviário de cargas ou transporte coletivo de passageiros, conforme discriminado no Anexo 1 - Relação das Notas Fiscais Eletrônicas Apuradas e Contribuintes Destinatários.

A destinação das mercadorias constantes no Capítulo 1 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 não foi a revenda, portanto não havendo operação tributada posterior, o que determina sua incidência no ICSM/ST/DIFAL, corretamente capitulado no art. 19, inciso II do Anexo XV do RICMS/02.

Quanto à falta de inscrição da Autuada no Cadastro de Contribuintes do ICMS da Secretaria de Estado de Fazenda/MG, há que se destacar que a aplicação da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso I da Lei nº 6.763/75 está em perfeita consonância com a infringência constatada. Veja-se:

Lei nº 6.763/75

Art. 16 - São obrigações do contribuinte:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - inscrever-se na repartição fiscal, antes do início de suas atividades, na forma que dispuser o Regulamento;

(Grifou-se)

E ainda, na condição de contribuinte substituto tributário sediado no estado do Espírito Santo (contribuinte substituto externo), nos termos previstos no Convênio ICMS nº 81/93, 52/17 e 142/18 c/c art. 40 do Anexo XV do RICMS/02.

Convênio nº 81/93

Cláusula oitava O sujeito passivo por substituição observará as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria.

Convênio nº 52/17

Cláusula quarta O sujeito passivo por substituição tributária observará as normas da legislação tributária da unidade federada de destino do bem e da mercadoria.

(...)

Cláusula décima oitava Poderá ser exigida ou concedida inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS da unidade federada destinatária do bem e da mercadoria ao sujeito passivo por substituição definido em convênio ou protocolo de atribuição de responsabilidade por substituição tributária, nos termos da legislação da respectiva unidade federada.

Convênio nº 142/18

Cláusula quarta O sujeito passivo por substituição tributária observará as normas da legislação tributária da unidade federada de destino do bem e da mercadoria.

(...)

Cláusula décima sétima Poderá ser exigida ou concedida inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS da unidade federada destinatária do bem e da mercadoria ao sujeito passivo por substituição definido em convênio ou protocolo de atribuição de responsabilidade por substituição tributária, nos termos da legislação da respectiva unidade federada.

Anexo XV RICMS/02

Art. 40. O sujeito passivo por substituição domiciliado em outra unidade da Federação deverá inscrever-se no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado, observado o disposto em portaria da Subsecretaria da Receita Estadual. (Grifou-se).

Correta, portanto, a exigência da referida penalidade:

Lei nº 6.763/75

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 54. As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

I - por falta de inscrição: 500 (quinhentas) UFEMGs;

(...)

Relativamente às multas aplicadas, trata-se de infrações distintas, com punições expressamente discriminadas na legislação tributária, como a multa de revalidação relativa à obrigação principal (recolher imposto ICMS/ST e ICMS/ST DIFAL) e multas isoladas decorrente de descumprimento de obrigações acessórias (consignar corretamente a base de cálculo ICMS/ST no documento fiscal e deixar de inscrever-se no Cadastro de Contribuintes de Minas Gerais).

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

Entretanto, em relação à Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, apresenta-se conclusão diversa.

Como é pacífico na doutrina e jurisprudência, as relações tributárias regem-se pelo princípio da estrita legalidade, especialmente em se tratando de normas cominativas de penalidade, hipótese em que a conduta passível de punição deve se enquadrar perfeitamente ao “tipo penal”.

No presente caso, o Fisco capitulou a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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; (grifou-se).

Observa-se que se trata de multa aplicável em face da obrigatoriedade de consignar base de cálculo relativa à operação própria ou à substituição tributária.

Diante disso, não é aplicável à situação dos autos, em que a Autuada deixa de consignar valor correspondente à base de cálculo do ICMS/DIFAL nas respectivas notas fiscais emitidas.

Dessa forma, deverá ser excluída a Multa Isolada exigida pela Fiscalização, capitulada no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Corroborar com este entendimento decisão proferida a unanimidade, pelo Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, no Acórdão 23.393/23/2ª, conforme ementa infra transcrita:

ACORDÃO Nº 23.393/23/2ª

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS. CONSTATADA A FALTA E RECOLHIMENTO DO ICMS CORRESPONDENTE À DIFERENÇA ENTRE A ALÍQUOTA INTERNA E A ALÍQUOTA INTERESTADUAL (DIFAL), INCIDENTE EM OPERAÇÕES DESTINADAS A CONSUMIDORES FINAIS NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO ESTABELECIDOS NO ESTADO DE MINAS GERAIS. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ART. 5º, § 1º, ITEM 11 DA LEI Nº 6.763/75. EXIGÊNCIAS DE ICMS E DA MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL - FALTA DE INDICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/DIFAL. IMPUTAÇÃO FISCAL DE AUSÊNCIA DA INSERÇÃO DO VALOR CORRESPONDENTE À BASE DE CÁLCULO DO ICMS/DIFAL NAS RESPECTIVAS NOTAS FISCAIS EMITIDAS PELA AUTUADA. EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXXVII DA LEI Nº 6.763/75. ENTRETANTO, TAL PENALIDADE DEVE SER EXCLUÍDA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, POR INEXISTIR O DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA PREVISTA NO DISPOSITIVO LEGAL. INFRAÇÃO NÃO CARACTERIZADA. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME. (GRIFOU-SE)

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes 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 Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – 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;

(...)

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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, CONCLUO 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 (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Assim, observada a reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 123/125, bem como a exclusão da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, por inaplicável à espécie, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências remanescentes do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 123/125, e ainda, para excluir as exigências da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75 por inaplicável à espécie. Vencida, em parte, a Conselheira Cindy Andrade Moraes, que não a excluía. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen (Revisor) e Gislana da Silva Carlos.

Sala das Sessões, 04 de outubro de 2023.

Flávia Sales Campos Vale
Relatora

Cindy Andrade Moraes
Presidente

CS/D

| | | |
|--|--|--|
| CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS | | |
|--|--|--|

| | | |
|-------------------|---------------------------|---------------|
| Acórdão: | 24.692/23/3 ^a | Rito: Sumário |
| PTA/AI: | 01.002038786-53 | |
| Impugnação: | 40.010152788-75 | |
| Impugnante: | Balarini Auto Peças Ltda | |
| | CNPJ: 02.321483/0002-32 | |
| Proc. S. Passivo: | Vitor Seabra Seixas Pinto | |
| Origem: | DFT/Juiz de Fora - 2 | |

Voto proferido pela Conselheira Cindy Andrade Moraes, 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.

Conforme relatado, a autuação versa sobre a retenção/recolhimento a menor do ICMS/ST – Substituição Tributária; a falta de retenção/recolhimento do Diferencial de Alíquotas do ICMS/ST – DIFAL/Substituição Tributária e a falta de inscrição estadual de contribuinte Substituto no estado de Minas Gerais; quando da remessa de peças, componentes e acessórios para produtos autopropulsados e outros fins, sujeitos à Substituição Tributária (Protocolo ICMS nº 41/08), destinados a diversos contribuintes estabelecidos em Minas Gerais, relacionados no Capítulo 1 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

O cerne da discordância diz respeito à exigência da Multa Isolada, no que se refere à infração de falta de retenção/recolhimento do DIFAL/ST, prevista no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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; (destacou-se)

Entendeu a decisão vencedora *que se trata de multa aplicável em face da obrigatoriedade de consignar base de cálculo relativa à operação própria ou à substituição tributária. Ou seja, não é aplicável à situação dos autos, em que a Autuada deixa de consignar valor correspondente à base de cálculo do ICMS/DIFAL nas respectivas notas fiscais emitidas.*

Todavia, com a devida licença, a meu ver, tal argumento não merece prosperar.

Primeiramente, importante examinar as expressões referentes à *operação própria e operação sujeita à substituição tributária*.

A Lei Complementar nº 87/96, prescreve:

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.

(...)

§ 2º **É ainda contribuinte** do imposto nas operações ou prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outro Estado, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual:

I - o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, na hipótese de contribuinte do imposto;

II - o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador de serviço, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do imposto.

Art. 5º **Lei poderá atribuir a terceiros** a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

Art. 6º Lei estadual **poderá atribuir** a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a **responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário**.

§ 1º **A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive** ao valor decorrente da **diferença entre alíquotas interna e interestadual** nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado. (Grifou-se)

Note-se, diante dos comandos contidos nos dispositivos da LC nº 87/96, acima transcrito, que a responsabilidade pelo pagamento do imposto pode se referir ao

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

próprio contribuinte (operação própria) ou a terceiros (responsabilidade, por substituição tributária, pelo imposto devido pelo contribuinte).

Sendo assim, entendo, *s.m.j.*, que o ICMS incidirá sempre, sobre operações próprias ou de substituição tributária, não havendo que se falar em uma terceira operação, no que se refere ao recolhimento do ICMS/DIFAL, objeto da questão ora analisada.

Portanto, a falta de cumprimento da obrigação acessória prevista no referido inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 se aplica, no entendimento dessa Conselheira, também nas operações referentes ao ICMS/DIFAL, quer em operações próprias, quer em operações sujeitas à substituição tributária.

No caso dos autos, importante enfatizar, ainda, que o contribuinte do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual é o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, em relação às operações ou prestações interestaduais destinadas a consumidor final, contribuinte do ICMS estabelecido neste Estado, nos termos do inciso I do § 3º do art. 14 da Lei nº 6.763/75, acrescido pela Lei nº 21.781/15, *in verbis*:

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.

(...)

§ 3º Nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens ou serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado neste Estado, relativamente ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, são contribuintes do imposto:

I - em se tratando de operação ou prestação de serviço **destinada a contribuinte do imposto** situado neste Estado, **o destinatário da mercadoria**, bem ou serviço;

II - em se tratando de operação ou prestação de serviço destinada a não contribuinte do imposto, o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador do serviço. (GN)

Por sua vez, o Anexo XV do RICMS/02, que trata da substituição tributária, disciplina:

RICMS/02 - ANEXO XV

DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

PARTE 1

DOS REGIMES DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

TÍTULO I

DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CAPÍTULO I

DAS HIPÓTESES DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

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

I - pelo alienante ou remetente da mercadoria ou pelo prestador de serviço de transporte ou de comunicação, ficar sob a responsabilidade do adquirente ou do destinatário da mercadoria ou do usuário do serviço;

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

III - **pelo adquirente ou destinatário da mercadoria ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente**, nas hipóteses de entrada ou recebimento em operação interestadual de:

a) **mercadoria para uso, consumo ou ativo permanente;**

b) petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados ou de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto, ainda que o adquirente ou destinatário não seja inscrito como contribuinte deste Estado;

IV - (...)

(...)

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

I - em relação às operações subsequentes:

II - na entrada, em operação interestadual, de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste Anexo, **destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente**, o valor da operação adicionado da **parcela relativa à diferença do imposto correspondente a alíquota interna prevista para a mercadoria a consumidor final neste Estado e a alíquota interestadual.**

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

I - (...)

II - na entrada, em operação interestadual, de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária **destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente, o valor calculado conforme a fórmula "ICMS ST DIFAL = [(V oper -**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ICMS origem) / (1 - ALQ interna)] x ALQ interna - (V oper x ALQ interestadual)”, onde:

a) “ICMS ST DIFAL” é o valor do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria e a alíquota interestadual;

b) “V oper” é o valor da operação interestadual, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário;

c) “ICMS origem” é o valor do imposto correspondente à operação interestadual, destacado no documento fiscal de aquisição;

d) “ALQ interna” é a alíquota interna estabelecida neste Estado para as operações com a mercadoria a consumidor final;

e) “ALQ interestadual” é a alíquota estabelecida pelo Senado Federal para a operação. (Grifou-se)

Denota-se das normas acima referenciadas que, no caso concreto dos autos, a falta de retenção/recolhimento do Diferencial de Alíquotas, diz respeito ao ICMS/ST – Substituição Tributária, uma vez que a responsabilidade tributária foi deslocada do destinatário para o remetente das mercadorias.

Sendo assim, entendo correta a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, uma vez que a Autuada deixou de consignar, nos documentos fiscais que acobertaram a operação, a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à operação do DIFAL/substituição tributária.

Portanto, julgo parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 123/125.

Sala das Sessões, 04 de outubro de 2023.

Cindy Andrade Moraes
Conselheira