

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.452/23/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.002743867-96
Impugnação: 40.010155712-46
Impugnante: Comercial Cirúrgica Rioclarense Ltda
IE: 062996580.00-21
Proc. S. Passivo: Júlia Leite Alencar de Oliveira
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - MEDICAMENTOS/PRODUTOS FARMACÊUTICOS. Constatada a retenção e o recolhimento a menor do ICMS/ST devido pela Autuada, nas operações internas de mercadorias (medicamentos de uso humano e outros produtos farmacêuticos de uso humano ou veterinário), destinadas à comercialização. Infração caracterizada nos termos do art. 59-A, Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I do citado artigo da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da citada lei.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - MEDICAMENTOS/PRODUTOS FARMACÊUTICOS. Constatada a falta de retenção e de recolhimento do ICMS/ST devido pela Autuada, nas operações internas de mercadorias (medicamentos de uso humano e outros produtos farmacêuticos de uso humano ou veterinário), destinadas à comercialização. Infração caracterizada nos termos do art. 59-A, Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I do citado artigo da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da citada lei.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades, no período de 01/05/19 a 30/06/22:

- retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST devido pela Autuada, nas operações internas de mercadorias (medicamentos de uso humano e outros produtos farmacêuticos de uso humano ou veterinário), destinadas à comercialização.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- falta de retenção e de recolhimento do ICMS/ST devido pela Autuada, nas operações internas de mercadorias (medicamentos de uso humano e outros produtos farmacêuticos de uso humano ou veterinário), destinadas à comercialização.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I do citado artigo da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII da citada lei.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, Impugnação às págs. 22/70, com os argumentos infra elencados, em síntese:

- informa que atua no comércio atacadista de produtos médico-hospitalares e de medicamentos, comercializando as mercadorias para hospitais e casas de saúde público e privadas, em Minas Gerais e em outras unidades da Federação, estando sujeita ao recolhimento do ICMS;

- acrescenta que, no período autuado, esteve enquadrada como distribuidor hospitalar nos termos do art. 222, inciso XVII do RICMS/02, o qual foi revogado em 03/08/21, e substituído pelos arts. 661 a 663 todos do Anexo IX do RICMS/02 (Capítulo XCV – Do Distribuidor Hospitalar), constando das Portarias SUTRI n°s: 827/19 e 1.067/21;

- ressalta que, em função do art. 59-A do Anexo XV do RICMS/02, ocorre a não aplicação da substituição tributária nas aquisições de mercadorias constantes do Capítulo 13 (Medicamentos e Outros Produtos Farmacêuticos) do Anexo XV do dispositivo regulamentar;

- menciona que na venda desses produtos, constantes do Capítulo 13 (Medicamentos e Outros Produtos Farmacêuticos) do Anexo XV do RICMS/02, para destinatário que seja consumidor final (hospitais, clínicas) não ocorre a aplicação do ICMS substituição tributária;

- aponta que o Auto de Infração exige o ICMS/ST em operações de saídas de mercadorias destinadas a contribuintes que não irão comercializar esses produtos, não havendo que se falar em operações subsequentes, o que invalidaria tal exigência, provocando assim a nulidade do Auto de Infração por ausência de motivação;

- entende que o fato dos destinatários não comercializarem esses produtos poderia ser facilmente constatado pelo Fisco, por meio de diligências;

- assevera que o Fisco deixou de demonstrar como concluiu que os destinatários das operações de saídas comercializaram os produtos, isto é, por que tais destinatários não foram enquadrados como consumidores finais, reclamando pela nulidade do Auto de Infração por ausência de prova da infração tributária;

- entende que a Fiscalização não demonstrou como foi possível sustentar que as mercadorias comercializadas pela Impugnante foram adquiridas para revenda;

- advoga que o Fisco, mesmo tendo capitulado a alíquota do ICMS de 18% (dezoito por cento), utilizada para medicamentos em geral, conforme art. 42, inciso I,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

alínea “e” do RICMS/02, e a alíquota de 12% (doze por cento) utilizada para os medicamentos genéricos, conforme o art. 42, inciso I, subalínea “b.8”, do RICMS/02, não especificou em quais situações utilizou as respectivas alíquotas;

- registra que embora na capitulação da base legal do Auto de Infração conste o art. 39, § 1º, da Lei nº 6.763/75, que estabelece que a movimentação de bens e mercadorias serão obrigatoriamente acobertados por documentação fiscal, em momento algum a autuação indica que teria cometido tal infração;

- aduz que o Fisco iniciou procedimento fiscal auxiliar exploratório, conforme documento enviado à empresa, indicando indícios de irregularidades relativamente à utilização de isenção e a retenção e recolhimento do ICMS/ST devido, com base no art. 66, inciso II, mas teria deixado de comunicar a empresa de seu encerramento, conforme previsto no art. 67, inciso III ambos do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA;

- argui a nulidade tanto do Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF nº 10.00044422.26 quanto do Auto de Infração (AI) em análise;

- suscita que este fato provocaria a nulidade do Auto de Infração em função do cerceamento de defesa, e que neste período durante o procedimento fiscal auxiliar exploratório a empresa sempre esteve disposta a esclarecer as dúvidas do Fisco, e que teria apresentado justificativas aos questionamentos apresentados;

- contesta a exigência dos juros moratórios exigidos no Auto de Infração, a despeito de constar na base legal o art. 226 da Lei nº 6.763/75, pois o Fisco deixou de mencionar como se apurou o valor devido;

- refuta a exigência dos juros moratórios sobre a multa de revalidação, argumentando que esta somente passa a ser exigida a partir da lavratura do Auto de Infração, não havendo possibilidade de os juros moratórios incidirem sobre a mesma, pois não havia a referida multa à época dos fatos geradores;

- assevera que o Fisco utilizou indevidamente o Preço Máximo ao Consumidor (PMC), divulgado pela Associação Brasileira de Comércio Farmacêutico (ABCFarma), como base de cálculo do ICMS/ST, tendo em vista que os produtos objeto das saídas referem-se a mercadorias com venda restrita a hospitais e clínicas;

- reitera a nulidade do Auto de Infração, nos termos do art. 89 do RPTA, sob o fundamento de que a Resolução CMED nº 03/09, em seu art. 2º, vedaria essa possibilidade, juntamente com a Súmula nº 631 do Supremo Tribunal Federal - STF, havendo descumprimento dos arts. 141 a 146 e 149, todos do Código Tributário Nacional (CTN);

- registra que nos termos do art. 15 do Anexo XV do RICMS/02, o estabelecimento destinatário é responsável pelo ICMS/ST quando o estabelecimento remetente não o fizer;

- aduz a impossibilidade da cobrança da multa isolada concomitantemente com a multa de revalidação, devendo o Fisco optar pela mais gravosa, conforme estabelecido pela jurisprudência, e com base na Súmula nº 284 do STF;

- entende que as multas de revalidação e isolada apresentam caráter confiscatório, uma vez que as penalidades cominadas representam mais que o dobro do tributo exigido, desrespeitando assim o art. 150, inciso IV da Constituição da República de 1988 – CR/88;

- cita diversas jurisprudências acerca da matéria.

Requer ao final a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização manifesta-se às págs. 245/251, refuta as alegações da Defesa, com os argumentos a seguir reproduzidos em síntese:

- aduz que seria incontestável a arguição de cerceamento de defesa e da consequente nulidade dos atos que formalizaram o início da ação fiscal e o Auto de Infração, em razão da ausência de emissão e envio para o Sujeito Passivo do termo de encerramento da atividade exploratória, que razão não assiste ao contribuinte ao afirmar que a emissão e o envio, em 04/11/22, por meio de seu Domicílio Tributário Eletrônico (DT-e), do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.000044422.26, com ciência em 14/11/22, pois estabeleceu, a partir de sua ciência, o término do período em que a legislação possibilitaria à Impugnante o direito de efetuar denúncia espontânea sobre o objeto do AIAF, conforme disposto no art. 67, inciso II da Lei nº 6.763/75, suprimindo, desse modo, por completo, a necessidade do envio do termo de encerramento da atividade exploratória previsto no art. 67, inciso III da Lei nº 6.763/75;

- acrescenta que até o recebimento do AIAF, a Impugnante poderia ter efetuado denúncia espontânea, se assim fosse de seu interesse;

- em relação a arguição de nulidade do Auto de Infração por falta de motivação do Auto de Infração e das disposições legais aplicáveis ao fato, aponta que está devidamente comprovado que o fato gerador do ICMS/ST é a operação de saída de mercadorias destinadas à comercialização, o que teria ficado comprovado no Auto de Infração e na capitulação legal;

- em relação ao argumento de possíveis nulidades, a Impugnante afirma que foram utilizadas as alíquotas do ICMS de 12% e 18% sem o Fisco informar o critério utilizado, entretanto, importante ressaltar que as capitulações legais referentes às essas alíquotas constam da base legal do Auto de Infração;

- esclarece que o próprio sujeito passivo ao emitir suas notas fiscais eletrônicas (NF-e) de saídas utilizou-se da alíquota de 12% (doze por cento) para os medicamentos genéricos, e de 18% (dezoito por cento) para os demais medicamentos e produtos farmacêuticos, tendo, pois, a Autuada o pleno conhecimento da legislação referente ao assunto;

- acrescenta que o Fisco, ao exigir o ICMS/ST, utilizou o mesmo critério definido pela legislação em vigor e utilizado pela Autuada;

- no tocante à alegação da Impugnante de que o art. 39, § 1º, da Lei nº 6.763/75, não deveria ter sido incluído na base legal do Auto de Infração em exame, em razão de que não haveria pertinência com a infração apontada pelo Fisco, tal

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dispositivo legal prevê que a movimentação de bens ou mercadorias serão obrigatoriamente acobertada por documento fiscal, na forma definida em regulamento;

- relata que a Autuada ao deixar de efetuar a retenção/destaque nos documentos fiscais em operações sujeitas ao ICMS/ST, verifica-se que houve descumprimento frontal aos dispositivos regulamentares que tratam da matéria, não possuindo qualquer cabimento tal afirmação de não pertinência com os fatos narrados no lançamento fiscal;

- salienta que com relação ao alegado erro material na formação da base de cálculo do ICMS/ST, é importante atentar que o art. 59, inciso II, do Anexo XV do RICMS/02 estabelece, em ordem de prioridade, a utilização do Preço Máximo ao Consumidor (PMC);

- acrescenta que somente quando este preço máximo não é fixado ou divulgado é que deverá ser utilizada a margem de valor agregado (MVA), prevista no art. 59, inciso II, alínea “c”, item 5 do Anexo XV do RICMS/02, e foi exatamente desta forma que se apurou a formação da base de cálculo do ICMS/ST no presente Auto de Infração;

- informa, que ao contrário do alegado pela Impugnante, foram efetuadas, previamente, pesquisas nas listas divulgadas pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED), que é o órgão interministerial responsável pela regulação econômica do mercado de medicamentos no Brasil, disponíveis em <https://www.gov.br/anvisa/pt-br/assuntos/medicamentos/cmed/precos/anos-antiores/anos-antiores> ;

- relata que para todos os medicamentos que foram objeto da presente autuação e que possuíam PMC divulgado por aquele Órgão, não existia regra de venda exclusiva a hospitais e clínicas (coluna da planilha em Excel divulgada pela CMED denominada “Restrição Hospitalar”);

- acrescenta que essas mercadorias, que foram identificadas nas referidas listas por meio dos seus códigos EAN, informados pelo próprio Contribuinte nos documentos fiscais de sua emissão, podiam ser vendidas livremente a empresas com o objetivo final de comercialização (distribuidoras e farmácias), e não apenas a hospitais e clínicas;

- registra que apenas foram objeto do presente lançamento as operações cujo destinatário possuía CNAE principal de comércio. Adicionalmente, ressalta que a CMED sequer publica o PMC para os medicamentos que possuem restrição hospitalar;

- esclarece em relação aos 02 (dois) medicamentos mencionados às págs. 26 da Impugnação:

O medicamento denominado “isoflurano” não possui PMC de acordo com a tabela da CMED, e o Fisco utilizou corretamente a MVA para calcular a base de cálculo do ICMS ST. E o medicamento denominado “cefalotina sódica” possui PMC de acordo com a tabela da CMED, e o Fisco utilizou corretamente o PMC do

medicamento para formar a base de cálculo do ICMS ST.

- discorda da alegação de que os destinatários não seriam empresas que irão comercializar as mercadorias objeto do presente Auto de Infração, uma vez que na oportunidade da lavratura da peça fiscal, foi feita uma pesquisa minuciosa, tendo como critério a atividade econômica principal das empresas adquirentes das mercadorias, no endereço eletrônico da Receita Federal do Brasil, e todas elas possuíam como código de atividade econômica (CNAE) principal a atividade de comércio atacadista ou varejista de medicamentos;

- esclarece que em relação a exigência cumulativa das multas de revalidação e isolada, abstém-se de manifestação sobre sua pertinência, haja vista que não se inclui na competência do Órgão Julgador a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, nos termos do art. 110 do RPTA;

- aduz em relação ao aludido caráter confiscatório das multas aplicadas; Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea "c" e inciso XXXVII e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I do mesmo artigo, ambos da Lei nº 6.763/75, da mesma forma, não se trata de matéria a ser debatida junto ao Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, pois a legislação em questão, expressamente, prevê a aplicação das duas penalidades;

- enfatiza que a incidência dos juros moratórios sobre a multa de revalidação, está prevista no art. 226 da Lei nº 6763/75, no sentido de que tais juros incidirão sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento do tributo e multa;

- menciona que, por seu turno, a Multa de Revalidação capitulada no inciso II do art. 56 da retrocitada lei tem sua gênese juntamente com a obrigação do imposto que deixou de ser recolhido.

Nesses termos, pede seja julgado procedente o lançamento fiscal.

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.

Em relação à preliminar de cerceamento de defesa e da consequente nulidade dos atos que formalizaram o Auto de Infração, razão não assiste à Defesa, uma vez que todas as formalidades exigidas em lei foram devidamente observadas pela Fiscalização para a lavratura do Auto de Infração em exame.

Verifica-se nos autos que o início da atividade exploratória foi comunicado ao Contribuinte (ciência em 15/03/22), onde se elencou todos os indícios de irregularidades detectados e solicitou-se as respectivas justificativas, inclusive com encaminhamento de planilhas detalhadas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por seu turno, em 24/06/22, foi apresentado pela Impugnante Termo de Autodenúncia (PTA nº 05.000328232-91), e em 13/09/22, outro Termo de Autodenúncia (PTA nº 05.000329814-31), sendo que ambos versavam apenas sobre parte dos indícios apresentados.

Não obstante, no intervalo entre a apresentação dessa última Autodenúncia e a posterior lavratura do AIAF (recebido em 14/11/22), diversas comunicações (por e-mail e telefônicas) foram efetuadas entre Fisco e Contribuinte, que entendia, de forma peremptória, não estar obrigado ao recolhimento daquilo que ficou remanescente ao seu procedimento de autorregularização.

Assim, razão não assiste o contribuinte ao afirmar que não regularizou espontaneamente parte dos indícios apresentados apenas por não ter sido informado do término da atividade exploratória.

Quanto à alegada nulidade do Auto de Infração, sustentada por eventual falta de motivação do Auto de Infração e das disposições legais aplicáveis ao fato, tal argumento não merece prosperar, haja vista que o trabalho fiscal realizado evidencia os elementos necessários para identificação do fato gerador do ICMS/ST como a operação de saída destinadas à comercialização, o que teria ficado comprovado no Auto de Infração e na capitulação legal.

Ademais, 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.

Rejeita-se, pois, as prefaciais arguidas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre as seguintes irregularidades, no período de 01/05/19 a 30/06/22:

- retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST devido pela Autuada, nas operações internas de mercadorias (medicamentos de uso humano e outros produtos farmacêuticos de uso humano ou veterinário), destinadas à comercialização.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- falta de retenção e de recolhimento do ICMS/ST devido pela Autuada, nas operações internas de mercadorias (medicamentos de uso humano e outros produtos farmacêuticos de uso humano ou veterinário), destinadas à comercialização.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I do citado artigo da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII da citada lei.

Para fins de aplicação da legislação do imposto, a Autuada é considerada distribuidora hospitalar, na forma do art. 222 do RICMS/02, aprovado pelo Decreto nº 43.080/02 e da Portaria da Superintendência de Tributação - SUTRI nº 643/17, não incidindo – via de regra – sobre suas operações, tanto na entrada quanto na saída, a sistemática da substituição tributária.

Lado outro, há situações em que o legislador mineiro optou por conferir ao distribuidor hospitalar a condição de substituto tributário, hipótese em que deverá promover a retenção e o recolhimento do tributo devido nas operações subsequentes, quando houver:

RICMS/02 – Anexo XV

Art. 59-A. A substituição tributária não se aplica à operação que destinar a distribuidor hospitalar mercadoria submetida ao regime de substituição tributária de que trata o capítulo 13 da Parte 2 deste Anexo.

Art. 59-B. O distribuidor hospitalar situado neste Estado é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária de que trata o capítulo 13 da Parte 2 deste Anexo.

A Impugnante alega que, embora na capitulação da base legal do Auto de Infração conste o art. 39, § 1º, da Lei nº 6.763/75, em momento algum a autuação indica que teria cometido tal infração.

Lei 6.763/75

Art. 39 - Os livros e documentos fiscais relativos ao imposto serão definidos em regulamento, que também disporá sobre todas as exigências formais e operacionais a eles relacionadas.

§ 1º - A movimentação de bens ou mercadorias e a prestação de serviços de transporte e comunicação serão obrigatoriamente acobertadas por documento fiscal, na forma definida em regulamento.

(...)

Com relação à respectiva alegação de que o art. 39, § 1º da Lei nº 6.763/75, não deveria ter sido incluído na base legal do Auto de Infração em tela, em razão de que não haveria pertinência com a infração apontada pelo Fisco, entende-se que este dispositivo legal prevê que a movimentação de bens ou mercadorias serão

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

obrigatoriamente acobertadas por documento fiscal, conforme a legislação aplicável à matéria.

Dessa forma, ao deixar de efetuar a retenção/destaque nos documentos fiscais em operações sujeitas à substituição tributária, houve descumprimento aos dispositivos que regulam a matéria.

No que se refere ao alegado erro material na formação da base de cálculo do ICMS/ST, destaque-se que o art. 59, inciso II do Anexo XV do RICMS/02 estabelece, em ordem de prioridade, a utilização do Preço Máximo ao Consumidor (PMC).

Somente quando esse preço máximo não é fixado ou divulgado é que deverá ser utilizada a margem de valor agregado (MVA), prevista no art. 59, inciso II, alínea “c”, item 5 do Anexo XV do RICMS/02. Orientação legal que foi adequadamente observada pelo trabalho fiscal empreendido, a saber:

RICMS/02

Art. 59. Relativamente às mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária de que trata o capítulo 13 da Parte 2 deste Anexo, a base de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária é:

(...)

II - nas operações promovidas por contribuinte não fabricante, observada a ordem:

c) a prevista no art. 19, I, “b”, 3, desta Parte:

(...)

5. quando a mercadoria não tiver seu preço máximo de venda a consumidor fixado por órgão público competente nem divulgado por entidade representativa do segmento econômico.

No tocante à alegação de que os destinatários não correspondem a revendedores das mercadorias objeto da autuação, evidencia-se que a atividade econômica principal das empresas adquirentes das mercadorias, conforme informações constantes do endereço eletrônico da Receita Federal do Brasil, correspondem a atividade econômica (CNAE) principal de comércio atacadista ou varejista de medicamentos. Assim, conforme relata a Fiscalização, *in verbis*:

“O destinatário Agroveterinária Silva e Marques Ltda ME (página 32 da Impugnação), IE 001.053874.0035, enquadrada no Simples Nacional, possui faturamento em todo o ano de 2022, com emissão de NFC-e. Sendo assim, o argumento de que este destinatário é consumidor final encontra-se refutado.

O destinatário Cirúrgica Girassol Produtos Hospitalares Ltda (página 32 da Impugnação), IE 003.291094.0080, enquadrado no regime de recolhimento de débito/crédito, possui faturamento em todo o ano de 2022, com emissão de NF-e. Sendo

assim, o argumento de que este destinatário é consumidor final encontra-se refutado.

O destinatário Clínica Veterinária Pata Amada Ltda (página 32 da Impugnação), IE 062.186624.0080, enquadrada no Simples Nacional, possui faturamento em todo o ano de 2022, com emissão de NFC-e. Sendo assim, o argumento de que este destinatário é consumidor final encontra-se refutado.

O destinatário Clínica Veterinária Siqueira e Gomes Ltda (Doc. 11.1 – Carta Veterinários - da Impugnação), IE 002.521663.0031, enquadrado no Simples Nacional, possui faturamento em todo o ano de 2022, com emissão de NFC-e. Sendo assim, o argumento de que este destinatário é consumidor final encontra-se refutado.

O destinatário Guedes e Santana Comercio e Serviços Ltda (Doc. 11.2 – Carta Veterinários - da Impugnação), IE 001.113287.0062, enquadrado no Simples Nacional, possui faturamento em todo o ano de 2022, com emissão de NFC-e. Sendo assim, o argumento de que este destinatário é consumidor final encontra-se refutado.

O destinatário Clínica Veterinária Vetamaster Ltda (Doc. 11.3 – Carta Veterinários – da Impugnação), IE 001.133513.0012, enquadrado no regime de recolhimento débito/crédito, possui faturamento durante o ano de 2020. Sendo assim, o argumento de que este destinatário é consumidor final encontra-se refutado”.

Dessa forma, todos os 06 (seis) destinatários elencados na Impugnação sob o argumento de que seriam consumidores finais dos produtos comercializados pela autuada, de fato não o são. Esses destinatários, como todos os demais constantes deste Auto de Infração, adquiriram os produtos e praticam atividades de comercialização.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Ressalta-se que, além do ICMS/ST não recolhido pela Autuada, exigiu-se a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

Vale destacar que as normas sancionatórias que se extrai da interpretação conjunta do *caput* e do inciso I, ambos do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, determinam a aplicação da penalidade “em dobro” ao alienante/remetente, contribuinte substituto tributário, por deixar de pagar o imposto devido por substituição tributária, tendo ou não efetuado a retenção cabível.

Nota-se que a norma contida no inciso I, do § 2º, do art. 56 estabelece penalidade aplicável na situação em que haja previsão de responsabilidade por substituição tributária cabível ao alienante/remetente, em relação às operações subsequentes. Ou seja, tal norma situa-se no universo da chamada substituição tributária “progressiva” ou “para frente”.

No caso dos autos, o recolhimento do ICMS/ST realizado pela Impugnante a menor no mesmo período alcançado pela ação fiscal não teria eficácia para operar a quitação do débito e, via de consequência, a extinção da obrigação tributária.

Com efeito, como ficou demonstrado pelas razões de fato e de direito articuladas nos autos, a Impugnante deixou de reter e recolher o ICMS/ST devido.

Assim, correta a exigência da parcela do ICMS/ST não recolhida pela Autuada e da Multa de Revalidação de 100% (cem por cento) do valor do ICMS/ST exigido, de acordo com o art. 56, inciso II c/c o § 2º do mesmo artigo, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Correta, também, a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, da Lei nº 6.763/75.

Com efeito, a multa de 100% (cem por cento) prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I do citado artigo da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS/ST efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55 da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória, (falta de consignação e/ou consignação à menor da base de cálculo do imposto).

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...)

É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)(GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, incisos VII, alínea “c” e XXXVII da mencionada lei

Diante disso, não se vislumbra a ocorrência do *bis in idem* apontado pela Defesa em relação às penalidades exigidas pelo Fisco.

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

Em relação aos juros de mora, equivocadamente a Impugnante afirmou que não incidem sobre a multa de ofício (multa de revalidação) em razão de não integrarem o crédito tributário.

A incidência dos juros de mora sobre a multa de mora encontra suporte legal no art. 2º da Resolução nº 2.880/97, que disciplina sobre os créditos tributários do estado de Minas Gerais:

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI). (Grifou-se)

O art. 113 do CTN afirma que “a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dele decorrente”, bem como que “a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.

O art. 139 do mesmo diploma legal diz que “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza dela”.

O que se depreende da análise conjunta dos dispositivos é que quis o legislador do CTN estabelecer um regime jurídico único, que abrangesse tanto a cobrança de tributos quanto de suas penalidades pecuniárias. Desse modo, o conceito de crédito tributário é mais amplo que o de tributo, englobando também as penalidades pecuniárias, sendo que essas, ou já possuem natureza de obrigação principal (multa de mora), ou convertem-se em obrigação principal (multa isolada).

Tal entendimento vem encontrando ressonância na jurisprudência, nos termos dos Embargos de Declaração em Apelação Cível nº 0002717-14.2010.4.03.6111/SP do TRF da 3ª Região, relatado pela Desembargadora Maria Cecília Pereira de Mello:

(...)

5. OS JUROS DE MORA INCIDEM COMO FORMA DE COMPENSAR A DEMORA NO PAGAMENTO DO TRIBUTO, DEMORA ESTA QUE, UMA VEZ VERIFICADA, GERA A APLICAÇÃO DE MULTA PUNITIVA, A QUAL PASSA A INTEGRAR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ASSIM, EM CASO DE ATRASO NO PAGAMENTO DA DÍVIDA, OS JUROS DEVEM INCIDIR SOBRE A TOTALIDADE DO CRÉDITO, INCLUSIVE SOBRE A MULTA.

6. O ART. 161 DO CTN AUTORIZA A EXIGÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE O CRÉDITO NÃO INTEGRALMENTE PAGO NO VENCIMENTO, E, CONSOANTE JÁ DEMONSTRADO ANTERIORMENTE, O CRÉDITO TRIBUTÁRIO DECORRE DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, ESTANDO NELA INCLUÍDOS TANTO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO COMO O DA PENALIDADE DECORRENTE DO SEU NÃO PONTUAL PAGAMENTO. (GRIFOU-SE)

Por fim, conforme o art. 226 da Lei nº 6763/75 há menção expressa no sentido de que tais juros incidirão sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento do tributo e multa.

Lei 6.763/75

Art. 226. Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

Nesse diapasão, incabível a alegação da Impugnante de que a multa de mora não compõe o crédito tributário e que, por consequência, não estaria sujeita aos juros de mora.

No tocante à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, transcreve-se a seguir excerto do Acórdão nº 23.782/21/1ª do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais – CCMG, acerca da matéria:

ACÓRDÃO Nº 23.782/21/1ª.

DESNECESSÁRIO O PEDIDO DE SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (IMPOSTO E PENALIDADES) NOS TERMOS DO ART. 151, INCISO III, DO CTN, UMA VEZ QUE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO SOMENTE SERÁ EFETIVAMENTE COBRADO APÓS A INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA. (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, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Dessa forma, considerando que o lançamento observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena validade, verifica-se que os argumentos trazidos pela Impugnante não se revelam capazes de elidir a exigência fiscal.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Juliana de Mesquita-Penha e Lucas Rodrigues Espescht.

Sala das Sessões, 01 de junho de 2023.

Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich
Relator

Edwaldo Pereira de Salles
Presidente / Revisor

CS/D