

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	23.443/23/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.002195103-24	
Impugnação:	40.010154190-45	
Impugnante:	Diversey Brasil Indústria Química Ltda	
	IE: 503202038.00-87	
Proc. S. Passivo:	Rafael Agostinelli Mendes	
Origem:	DGP/SUFIS - Nconext - SP	

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - COSMÉTICOS/PERFUMARIA/HIGIENE PESSOAL. Foi constatada a falta de retenção e recolhimento de ICMS/ST, devido pela Autuada, estabelecida em outra unidade da Federação, na condição de substituto tributário, nas remessas interestaduais para contribuinte mineiro, por força dos Protocolos ICMS n°s 33/09 e 36/09. Infração caracterizada. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I, da Lei n° 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, c/c § 2º, inciso I, todos da mesma lei.

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 relativo ao diferencial de alíquota, nas operações de remessa de mercadorias sujeitas à substituição tributária, destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado de contribuintes mineiros. Infração caracterizada. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I, da Lei n° 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, c/c § 2º, inciso I, todos da mesma lei.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST e ICMS/ST diferencial de alíquota), devido pela Autuada, nas operações interestaduais de remessa de mercadorias relacionadas nos Capítulos 11 e 20, da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 a destinatários contribuintes mineiros (destinadas a revenda e/ou uso e consumo), no período de maio de 2017 a dezembro de 2020.

A remetente Autuada, situada no estado de São Paulo, é contribuinte responsável, substituto tributário, por força dos Protocolos ICMS n°s 36/09

(cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador) e 33/09 (materiais de limpeza).

Exigências do ICMS/ST e ICMS/ST Difal, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, c/c § 2º, inciso I, todos da mesma lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação ao presente e-PTA e requer, ao final, a procedência da impugnação.

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, de acordo com o “Termo de Reformulação do Lançamento” acostado ao e-PTA, excluindo as exigências relativas ao produto SAFE KLOR KLEEN (NCM 2828.90.11).

Apesar de ter sido regularmente notificada, a Impugnante não se manifesta.

A Fiscalização, em sede de manifestação fiscal, refuta as alegações da Defesa e requer, portanto, a procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário.

A Assessoria do CCMG emite Parecer, opinando, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial requerida. No mérito, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às págs. 1.127/1.136 do e-PTA.

DECISÃO

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

Das Preliminares

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de alegados vícios no lançamento, argumentando, em apertada síntese, que *“não há o necessário detalhamento a respeito dos motivos da autuação, tampouco das premissas utilizadas pelo Agente Fiscal, o que denota vício no ato administrativo de lançamento”*.

Defende que *“a mera indicação dos dispositivos legais infringidos, não é suficiente para que se possa dar como motivado o ato administrativo”*.

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.

Ao contrário do alegado pela Defesa, o Auto de Infração é acompanhado de Relatório Fiscal Complementar que detalha o procedimento fiscal que resultou na identificação da acusação fiscal, o período autuado, a legislação infringida, as penalidades cominadas e o Demonstrativo do Crédito Tributário.

Nos anexos do Auto de Infração (Grupo “Provas do e-PTA) constam a relação de todas as Notas Fiscais autuadas, bem como a apuração do crédito tributário, dentre outras informações.

A Fiscalização explica, ainda, que *“basta analisar os Anexos, apenas ao Auto de Infração, para verificar o cálculo realizado assim como o tributo e multas apurados. Os Anexos D1 e D2 apresentam a diferença de ICMS/ST exigida por nota fiscal enquanto os Anexos E1 e E2 detalham a forma do cálculo. O Anexo F apresenta as regras aplicadas a cada produto e o Anexo G faz a associação das regras por NCM”*.

Portanto, o Auto de Infração foi lavrado em consonância a legislação tributária, possuindo todos os elementos necessários e suficientes para a compreensão do lançamento pela Impugnante.

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.

Assim, vê-se que o Auto de Infração foi motivado e descrito de forma clara pelo Fisco e que inexistiu qualquer cerceamento à ampla defesa e ao contraditório da Impugnante.

Rejeitam-se, pois, as prefaciais arguidas.

Do Pedido de Prova Pericial

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo.

Para tanto, indica assistente técnico de seu interesse e formula os seguintes quesitos:

1. Queira o Sr. Perito esclarecer se as operações relacionadas pela Fiscalização contemplam produtos cuja classificação NCM está relacionada no RICMS/MG vigente à época dos fatos.
2. Queira o Sr. Perito esclarecer se as operações relacionadas pela Fiscalização contemplam produtos cuja classificação NCM está relacionada nos Protocolos 33/09 e 36/09, celebrados entre os Estados de São Paulo e Minas Gerais e vigentes à época dos fatos.
3. Queira o Sr. Perito esclarecer se as operações relacionadas pela Fiscalização contemplam produtos

que contem com CEST. Em caso positivo especificar o CEST.

4. Queira o Sr. Perito esclarecer se, para os produtos que tem CEST, a descrição constante das notas fiscais e catálogos de produtos da Impugnante, converge à descrição CEST.

5. Queira o Sr. Perito esclarecer se a descrição dos produtos comercializados pela Impugnante (constante das notas fiscais e catálogo) converge à descrição prevista no RICMS/MG vigente à época dos fatos.

6. Queira o Sr. Perito esclarecer se há alguma justificativa, fática ou jurídica, para que a Fiscalização tenha se pautado apenas no NCM dos produtos comercializados pela Impugnante para constituir o crédito tributário referente a ICMS-ST.

7. É sustentável que seja exigido o recolhimento de ICMS-ST relativamente a operação envolvendo produto que não se enquadre, cumulativamente, no código NCM e na descrição constante da legislação interna de Minas Gerais (RICMS/MG).

8. Especificamente no tocante às operações envolvidas no Item 2 do AIIM, é possível concluir que todas elas se referem a remessas para uso e consumo?

9. Especificamente no tocante às operações envolvidas no Item 2 do AIIM, indicar o segmento econômico dos principais clientes da Impugnante.

10. Especificamente no tocante às operações envolvidas no Item 2 do AIIM, é possível constatar que há ocorrências envolvendo aquisições de produtos destinados à industrialização?

Segundo a doutrina “em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão, conforme destaca o Fisco, em sede de manifestação fiscal:

(...) basta verificar os DANFEs relativos às Notas Fiscais eletrônicas emitidas pela Contendora para se constatar a falta de consignação da base de cálculo do ICMS/ST e a falta de retenção do tributo.

A desnecessidade da perícia requisitada decorre de que todas as indagações apresentadas pela Impugnante foram satisfeitas ao longo da presente manifestação fiscal em que foi demonstrado que todos os produtos autuados têm sua NCM respectiva relacionada na Parte 2 do Anexo XV do RICMS. A única exceção é o produto SAFE KLOR KLEEN, que foi excluído consoante Termo de Reformulação do Lançamento de fls. 1.136, porque havia sido erroneamente considerado como água sanitária, sendo que a Impugnante demonstrou tratar-se de um desinfetante para tratamento de águas e efluentes.

Acerca do CEST, independentemente do enquadramento respectivo, para se verificar se determinado produto está sujeito ao ICMS/ST relativamente às operações subsequentes no Estado de Minas Gerais, é mister o atendimento a três requisitos cumulativos, a saber: 1) estar corretamente classificado em um dos códigos da NBM/SH relacionados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/2002; é necessário que integre a respectiva descrição e 3) não estar incluso em uma das hipóteses de “inaplicabilidade da substituição tributária”. Ainda, basta que se observe cada produto mencionado no Anexo G que aponta a NCM e o capítulo e item respectivo na Parte 2 do Anexo XV do RICMS para que a Impugnante verifique o CEST correspondente.

No que tange às operações de uso e consumo, não cabe a alegação de que os produtos remetidos pela Contendora seriam insumo do destinatário porque se trata de produto de limpeza utilizado de forma marginal na atividade do adquirente.

Assim, a lide instalada nos autos será resolvida com os elementos já colacionados à luz da legislação tributária aplicável, dispensando a realização de qualquer perícia.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.^a APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” 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:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST e ICMS/ST diferencial de alíquota), devido pela Autuada, nas operações interestaduais de remessa de mercadorias relacionadas nos Capítulos 11 e 20, da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 a destinatários contribuintes mineiros (destinadas a revenda e/ou uso e consumo), no período de maio de 2017 a dezembro de 2020.

A remetente Autuada, situada no estado de São Paulo, é contribuinte substituto tributário por força dos Protocolos ICMS nºs 36/09 (cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador) e 33/09 (materiais de limpeza).

Exigências do ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, c/c § 2º, inciso I, todos da mesma lei.

Instruem os autos, dentre outros, os seguintes documentos: Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF; Auto de Infração; Relatório Fiscal Complementar e os seguintes anexos (Grupo “Provas” do e-PTA):

- Anexo 1: ICMS/ST Demonstrativo do Crédito Tributário – ANEXO “A” - Consolidação Anual;

- Anexo 2: ICMS/ST Resumo Mensal do Crédito Tributário Devido – ANEXO “B”;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Anexo 3: ICMS/ST Resumo Mensal por Contribuinte do Crédito Tributário Devido – ANEXO “C-1” – Contribuinte Substituído;
- Anexo 4: ICMS/ST Resumo Mensal por Contribuinte do Crédito Tributário Devido - ANEXO “C-2” - Contribuinte Consumidor Final;
- Anexo 5: ICMS/ST Resumo por total de nota fiscal – ANEXO “D-1” - Contribuinte Substituído;
- Anexo 6: ICMS/ST Resumo por total de nota fiscal – ANEXO “D-2” - Contribuinte Consumidor Final
- Anexo 7: Demonstrativo de cálculo do ICMS/ST por nota fiscal e produto – ANEXO “E-1” - Contribuinte Substituído;
- Anexo 8: Demonstrativo de cálculo do ICMS/ST por nota fiscal e produto – ANEXO “E-2” - Parte 1- Contribuinte Consumidor Final;
- Anexo 9: Demonstrativo de cálculo do ICMS/ST por nota fiscal e produto – ANEXO “E-2” - Parte 2 – Contribuinte Consumidor Final;
- Anexo 10: ICMS/ST - Cadastro de produtos e suas respectivas regras MVA – ANEXO “F”;
- Anexo 11: ICMS/ST - Associação com o Banco de Regras por NCM – ANEXO “G”;
- Anexo 12: Memória de cálculo nota fiscal nº.1185064 – ANEXO “H-1”;
- Anexo 13: Cópia DANFE nº. 1185064;
- Anexo 14: Memória de cálculo nota fiscal nº. 1370858 – ANEXO “H-2”;
- Anexo 15: Cópia DANFE nº 1370858;
- Anexo 16: Amostra de notas fiscais de saída autuadas -ANEXO “I-1” - cópia DANFE -período 01 a 28/02/18 - substituído;
- Anexo 17: Amostra de notas fiscais de saída autuadas -ANEXO “I-2” - cópia DANFE - período 01 a 28/02/18 – consumidor final;
- Anexo 18: Amostra de notas fiscais de saída autuadas -ANEXO “I-3” - cópia DANFE - período 01 a 31/03/19 - substituído;
- Anexo 19: Amostra de notas fiscais de saída autuadas -ANEXO “I-4” - cópia DANFE - período 01 a 31/03/19 – consumidor final;
- Anexo 20: Amostra de notas fiscais de saída autuadas -ANEXO “I-5” cópia DANFE -período 01 a 31/04/20 – consumidor final;
- Anexo 21: Relação de Notas Fiscais com a respectivas Chave de acesso – ANEXO “J”;
- Anexo 22: Catálogo de produtos da Diversey – ANEXO “K”.

A Fiscalização explica que, ao verificar as operações relativas às notas fiscais de saída emitidas pela Autuada, contribuinte substituto tributário, destinadas a clientes/contribuintes substituídos e consumidor final estabelecidos no estado de Minas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Gerais, foi constatada a falta de destaque da base de cálculo e do respectivo ICMS/ST devido, tanto nas operações de remessas de mercadorias para contribuintes mineiros, destinadas para revenda, como para uso e consumo (consumidor final).

O regime de substituição tributária possui norma de competência estatuída na Constituição da República, em seu art. 150, § 7º e na Lei Complementar nº 87/96, conforme art. 6º. Veja-se:

Constituição da República

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Lei Complementar nº 87/96

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.

(...)

Assim, a Lei nº 6.763/75 dispõe em seu art. 22, inciso II:

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

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

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subseqüentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria; (...) (grifou-se)

A responsabilidade do remetente, pelo recolhimento do imposto, está disciplinada no art. 12 do Anexo XV do RICMS/02, nos seguintes termos:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 subsequentes.

(...)

§ 2º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao imposto devido na entrada, em operação interestadual iniciada em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, das mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste Anexo, e destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário.

§ 3º O regime de substituição tributária alcança somente as mercadorias constantes dos itens vinculados aos respectivos capítulos nos quais estão inseridas.

Efeitos de 1º/02/2017 a 31/12/2017 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo inciso V do art. 27, ambos do Dec. nº 47.141, de 25/01/2017:

“§ 2º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao imposto devido na entrada, em operação interestadual iniciada em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, das mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas nos capítulos 2, 5, 8, 11, 12, 19, 22 a 26, no capítulo 1, com âmbito de aplicação 1.1, no capítulo 6, itens 7.0, 8.0 e 16.0, no capítulo 9, com âmbito de aplicação 9.1, no capítulo 10, com âmbito de aplicação 10.1 a 10.3, no capítulo 13, com âmbito de aplicação 13.1, no capítulo 14, com âmbito de aplicação 14.1, no capítulo 16, com âmbito de aplicação 16.1 e 16.2, no capítulo 17, com âmbito de aplicação 17.1, no capítulo 20, com âmbito de aplicação 20.1 e 20.2, e no capítulo 21, exceto as de âmbito de aplicação 21.4 e 21.6, todos da Parte 2 deste Anexo, e destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário.”

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 3º - As denominações dos itens da Parte 2 deste Anexo são irrelevantes para definir os efeitos tributários, visando meramente facilitar a identificação das mercadorias sujeitas a substituição tributária. (Grifou-se)

Consta dos autos que a atividade principal da Autuada está enquadrada no CNAE 2061-4/00 (fabricação de sabões e detergentes sintéticos) e a atividade secundária no CNAE 2063-1/00 (fabricação de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal).

Cabe ressaltar que a descrição das mercadorias sujeitas à substituição tributária, âmbito de aplicação do regime, e as margens de valor agregado (MVA) estão contidas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

O regime de substituição tributária alcança somente as mercadorias constantes dos itens vinculados aos respectivos capítulos nos quais estão inseridas e tais denominações são irrelevantes para definir os efeitos tributários, visando meramente facilitar a identificação das mercadorias sujeitas à substituição tributária, nos termos do art. 12, § 3º do mencionado Anexo, supratranscrito.

Repita-se que a Autuada, empresa estabelecida no estado de São Paulo, é responsável pela retenção e recolhimento do ICMS/ST das mercadorias relacionadas nos Capítulos 11 e 20, da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, por força dos Protocolos ICMS nºs 33/09 (materiais de limpeza) e 36/09 (cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador), respectivamente, celebrados entre os estados de São Paulo e Minas Gerais, no âmbito do Confaz.

Na peça de Defesa apresentada, o ponto principal discutido pela Impugnante gira em torno da alegação de que as mercadorias autuadas não se sujeitam ao regime da substituição tributária porque a descrição dos produtos comercializados pela Autuada não encontraria correspondência com o código CEST ou com a descrição constante dos Protocolos ICMS nºs 33/09 e 36/09.

Alega que “ao que parece, a Fiscalização tomou em conta, única e exclusivamente, a qualificação do destinatário das remessas, eis que, ao verificar tratar-se de empresa comercial, assumiu como premissa que a operação se sujeitava ao regime do ST porque o NCM da mercadoria comercializada estava relacionado dentre aqueles sujeitos à tal incidência. Adianta-se que não foi feita qualquer análise mais aprofundada acerca do produto, suas características ou funcionalidades”.

Argumenta que não basta a aferição quanto ao NCM do produto para se determinar se ele se sujeita ao recolhimento do ICMS/ST, afigurando-se indispensável que o mesmo esteja enquadrado à descrição CEST.

Afirma que “para que um produto se enquadre à ST, o mesmo deve (i) estar classificado na posição NCM elencada nos Anexos do Convenio CONFAZ que regulamenta esse regime e, concomitantemente, (ii) se adequar ao CEST e (iii) na descrição constante dos referidos Anexos” e, contudo, teria a Fiscalização se limitado à “aferição sobre se o NCM do produto comercializado pela Impugnante estava relacionado no RICMS/MG”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A título de exemplo, cita o produto de NCM 3401.20.90, afirmando que tal NCM não consta relacionada no texto dos Protocolos ICMS n°s 33/09 e 36/09 e que trata-se “*de um sabonete líquido utilizado para limpeza e higienização das mãos, disponibilizado para uso por intermédio de saboneteiras, muito comum em ambientes corporativos. Não é produto de toucador*”. Afirma que tal NCM encontra-se relacionada no “*Anexo do Convênio ICMS n. 52/2017, restrito, porém, de forma específica aos sabões líquidos para lavar roupas*”, não alcançando o produto “Nobla Sabonete Líquido”, fabricado pela Impugnante, que se destina à lavagem das mãos.

Conclui que a despeito disso, a Fiscalização “*formalizou a exigência do ICMS/ST em relação às operações envolvendo referido produto, ao argumento de que o NCM constava da legislação mineira, muito embora, como visto, restrito aos casos em que destinado a outra aplicação*”.

Cita legislações e orientações que entende corroborarem o seu entendimento.

De início, ressalta-se que está correta a Impugnante quando afirma que a adoção da substituição tributária em operações interestaduais depende de acordo específico celebrado entre os estados, **conforme** art. 9° da Lei Complementar n° 87/96:

Art. 9° A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

No entanto, é equivocado o entendimento da Impugnante de que, para a instituição dos protocolos estabelecidos entre os estados, as mercadorias para serem incluídas no regime de substituição tributária são selecionadas segundo suas características, funcionalidades, destinação e aplicação (de acordo com a sua finalidade).

Estabelece o § 2° do art. 6° da Lei Complementar n° 87/96, já transcrito, que a atribuição de responsabilidade se dará em relação a mercadorias. Veja-se:

Lei Complementar n° 87/96

Art. 6° (...)

(...)

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

Os Protocolos ICMS n°s 33/09 e 36/09, do qual são signatários os estados de São Paulo e Minas Gerais, atribuíram ao remetente, na qualidade de Sujeito Passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS, nas operações interestaduais com os produtos listados no Anexo Único dos referidos protocolos. Confira-se:

PROTOCOLO ICMS n° 33, DE 5 DE JUNHO DE 2009

Redação original, efeitos até 30.04.21.

Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com material de limpeza.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os Estados de Minas Gerais e de São Paulo, neste ato representados pelos seus respectivos Secretários de Fazenda, em Belo Horizonte, no dia 5 de junho de 2009, considerando o disposto nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966), e no art. 9º da Lei Complementar n. 87/96, de 13 de setembro de 1996 e o disposto nos Convênios ICMS 81/93, de 10 de setembro de 1993, e 70/97, de 25 de julho de 1997, resolvem celebrar o seguinte

P R O T O C O L O

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com as mercadorias listadas no Anexo Único, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul / Sistema Harmonizado NCM/SH, destinadas ao Estado de Minas Gerais ou ao Estado de São Paulo, fica atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS relativo às operações subsequentes.

PROTOCOLO ICMS nº 36, DE 5 DE JUNHO DE 2009

Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador.

Os Estados de Minas Gerais e de São Paulo, neste ato representados pelos seus respectivos Secretários de Fazenda, em Belo Horizonte, no dia 5 de junho de 2009, considerando o disposto nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966), e no art. 9º da Lei Complementar n. 87/96, de 13 de setembro de 1996 e o disposto nos Convênios ICMS 81/93, de 10 de setembro de 1993, e 70/97, de 25 de julho de 1997, resolvem celebrar o seguinte

P R O T O C O L O

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com as mercadorias listadas no Anexo Único, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul / Sistema Harmonizado - NCM/SH, destinadas ao Estado de Minas Gerais ou ao Estado de São Paulo, fica atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS relativo às operações subsequentes.

Como se pode verificar nas cláusulas primeiras dos protocolos mencionados, não há qualquer limitação de aplicação da substituição tributária para os

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

produtos listados nos anexos, sendo que o legislador, quando quis limitar a aplicação da substituição tributária para determinado produto, fez constar especificamente no item relacionado no Anexo Único.

Cita-se, a título de exemplo, o item 5, constante do Anexo Único do Protocolo ICMS nº 33/09, situação em que o legislador quis limitar a aplicação da substituição tributária especificamente para os produtos com a função de “passar roupa”:

Item	Código NCM/SH	Descrição
5	3505.10.00	Facilitadores e goma para passar roupa
	3506.91.20	
	3905.12.00	
	3809.91.90	

Ademais, o Convênio ICMS nº 81/93, que estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por convênios ou protocolos firmados entre os estados e o Distrito Federal, dispõe que o sujeito passivo por substituição observará as normas da legislação do estado de destino da mercadoria:

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

Nesse sentido, o estado de Minas Gerais exige a aplicação para os produtos relacionados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, independentemente da destinação dos mesmos, exceção feita àqueles relacionados no Capítulo 1 (Autopeças), que não é o caso dos autos, conforme disposto no art. 58-A do mesmo Anexo XV:

Art. 58-A. Relativamente às mercadorias relacionadas no capítulo 1 da Parte 2 deste Anexo, a substituição tributária aplica-se somente às de uso especificamente automotivo, assim compreendidas as que, em qualquer etapa do ciclo econômico, sejam remetidas, adquiridas ou revendidas por estabelecimento industrial ou comercial de veículos automotores terrestres, bem como de máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, ou de suas peças, partes, componentes e acessórios. (Grifou-se).

No caso dos autos, em que a Autuada se enquadra como sujeito passivo por substituição, localizado em outra unidade da Federação, a substituição tributária aplica-se às mercadorias listadas nos itens 11 e 20 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, relacionadas nos protocolos ICMS nºs 33/09 (materiais de limpeza) e 36/09 (cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador), às quais não se aplica a regra da destinação das mercadorias.

Conforme destaca a Fiscalização, para se verificar se determinado produto está sujeito ao ICMS/ST, relativamente às operações subsequentes no estado de Minas Gerais, é mister o atendimento a três requisitos cumulativos, a saber: a) estar corretamente classificado em um dos códigos da NBM/SH relacionados na Parte 2 do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Anexo XV do RICMS/02; b) é necessário que integre a respectiva descrição e c) não estar incluso em uma das hipóteses de “inaplicabilidade da substituição tributária”.

Nesse sentido há inúmeras respostas a Consultas de Contribuintes, das quais destaca-se a Consulta de Contribuinte n° 043/22:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE N° 043/2022

PTA N°: 45.000028664-80

(...)

ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - APLICABILIDADE - A sujeição de determinado produto ao regime da substituição tributária relativamente às operações subsequentes depende do cumprimento de três requisitos cumulativos, quais sejam: estar corretamente classificado em um dos códigos da NBM/SH relacionados na parte 2 do anexo XV do RICMS/2002, integrar a respectiva descrição e ter o âmbito de aplicação diferente de “inaplicabilidade da substituição tributária”.

No mesmo sentido são os esclarecimentos constantes da resposta dada à Consulta de Contribuinte n° 253/17, citada pela própria Impugnante, observa-se:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE N° 253/2017

PTA N°: 45.000014232-07

(...)

ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - APLICABILIDADE - PRODUTOS DE PERFUMARIA OU DE TOUCADOR - ANIMAIS DOMÉSTICOS - Os produtos de perfumaria ou de toucador preparados para animais classificam-se na posição 33.07 da NBM/SH, estando, assim, sujeitos à substituição tributária prevista nos itens 32.0 - “Outros produtos de perfumaria preparados” (CEST 20.032.00) e 32.1 “Outros produtos de toucador preparados” (CEST 20.032.01), código 3307.90.00 da NBM/SH, ambos do capítulo 20 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/2002.

(...)

Conforme já manifestado por esta Diretoria em outras oportunidades, aplica-se o regime de substituição tributária nas operações realizadas com qualquer produto incluído num dos códigos da NBM/SH relacionados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/2002, desde que integre a respectiva descrição e haja indicação no código apostado na coluna denominada “Âmbito de Aplicação”.

Efetuada a classificação do produto na codificação da mencionada NBM/SH, o contribuinte deverá verificar

sua correspondência em um dos códigos existentes na coluna própria e a respectiva descrição previstos na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/2002. Estando presentes as duas condições e havendo determinação de aplicação conforme os códigos apostos na coluna denominada “Âmbito de Aplicação”, aplica-se o regime de substituição tributária, ressalvadas as exceções previstas na legislação.

Ressalte-se que, conforme expressamente disposto no § 3º do art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002, as denominações dos capítulos da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/2002 são irrelevantes para definir os efeitos tributários, visando meramente facilitar a identificação das mercadorias sujeitas à substituição tributária, ressalvada a hipótese de a própria descrição do item estabelecer para qual tipo de destinação a mercadoria deverá ter para estar sujeita à substituição tributária.

Ademais, importa reproduzir os seguintes esclarecimentos da Fiscalização, apresentados em sua manifestação fiscal, a respeito da irregularidade constatada:

Ao contrário do que afirma a Impugnante, o fisco verificou que as operações autuadas estão dentro da hipótese de incidência do ICMS/ST, seja porque remetida para uso e consumo do destinatário mineiro seja porque adquirida por revendedores, tudo nos termos da legislação tributária mineira, mormente o Anexo XV do Decreto n. 43.080/2002 – RICMS/MG.

(...)

A Impugnante não conseguiu afastar a exigência tributária em tela. Além de toda a legislação citada no Auto de Infração e também no Relatório Fiscal Complementar, o Anexo “E-1” apresenta o nome e código do produto e a respectiva classificação fiscal na qual está fulcrado o lançamento. Também se verifica no referido Anexo “E-1” o cálculo realizado e a MVA aplicada, uma vez que se trata de operações realizadas a contribuinte substituído, conforme mencionado no seu título.

(...)

Tem razão a Contendora quando afirma que o Convênio CONFAZ ICMS 92/2015 padronizou os parâmetros para definição dos produtos sujeitos à ST, instituindo, em sua Cláusula Terceira, o Código Especificador da Substituição Tributária – CEST. Todavia, merece reparo sua afirmação de que, para se determinar se o produto está sujeito ao ICMS-ST, além do NCM do produto é mister que esteja enquadrado à descrição CEST.

(...)

O Anexo “G” de fls. 555, que é uma das diversas planilhas que detalham a exigência fiscal, apresenta o código do produto e sua descrição; a norma legal e sua vigência com início e fim. Apresenta também o Capítulo da Parte 2 do Anexo XV em que se encontra a mercadoria respectiva, o subitem e a NCM correspondente. Ao se verificar na Parte 2 do Anexo XV do RICMS o capítulo e o item indicados no Anexo “G” é possível encontrar o CEST correspondente, em observância ao citado Convênio CONFAZ ICMS 92/2015. Não obstante, para definição da sujeição ao ICMS/ST no Estado de Minas Gerais, os dados consignados no Anexo “G” são suficientes para o enquadramento no regime de substituição tributária.

(...)

Os destinatários relacionados no Anexo C1 de fls. 24 são empresas comerciais, que revendem mercadorias e devem receber os produtos remetidos pela Impugnante com o ICMS/ST retido, conforme disposto no RICMS, uma vez que não tem lugar nenhuma hipótese de inaplicabilidade prevista no artigo 18 do Anexo XV do RICMS.

(...)

Procede a exigência do ICMS-ST, pois as mercadorias remetidas pela Contendora estão relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS sendo que o Anexo G de fls. 555 apresenta o código do produto e sua descrição; a norma legal e sua vigência com início e fim. Apresenta também o Capítulo da Parte 2 do Anexo XV em que se encontra a mercadoria respectiva, o subitem e a NCM correspondente.

Além do Anexo G do Auto de Infração, acima citado, os Anexos E1 e E2 apresentam a descrição dos produtos e o NCM respectivo, de forma que, conforme destaca a Fiscalização, foi verificada a correta correlação dos produtos ali consignados (ora autuados) com aqueles relacionados nos Protocolos ICMS nºs 33/09 e 36/09.

A título de exemplo, a Fiscalização explica que “se verifica na primeira linha do Anexo G o produto CIPTON BB 50L 64 5KG. Está indicado que referido produto está elencado no capítulo 11, item 7 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS cuja NCM é 3402 sendo que a exigência do ICMS/ST decorre do Decreto nº 46.931, de 30/12/2015. Assim, está devidamente explicitada a fundamentação legal no que tange à exigência do ICMS/ST para cada produto relacionado no referido Anexo G”.

Assim, equivocou-se a Impugnante ao alegar que a Fiscalização considerou, única e exclusivamente, a qualificação do destinatário das mercadorias, na medida em que os Anexos E1 e E2 relacionam o produto e o NCM respectivo que está devidamente consignado na parte 2 do Anexo XV do RICMS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em relação ao produto “Nobla Sabonete Líquido”, fabricado pela Autuada, a Impugnante afirma que sua NCM seria a de nº 3401.20.90, que não consta relacionada no texto dos Protocolos ICMS nºs 33/09 e 36/09 e que trata-se “*de um sabonete líquido utilizado para limpeza e higienização das mãos, disponibilizado para uso por intermédio de saboneteiras, muito comum em ambientes corporativos*”. Afirma que tal NCM encontra-se relacionada no “*Anexo do Convênio ICMS n. 52/2017, restrito, porém, de forma específica aos sabões líquidos para lavar roupas*”, não alcançando o produto NOBLA, fabricado pela Impugnante, que se destina à lavagem das mãos.

A Fiscalização, por sua vez, analisa os argumentos apresentados pela Defesa e argumenta:

Entretanto, ao defender que o produto NOBLA SABONETE LÍQUIDO é para lavar mãos, não se prestando a lavar roupas, razão pela qual estaria fora do campo de incidência do ICMS/ST, olvidou-se a Impugnante que a classificação correta é a NCM 3401.30.00 que está sujeita ao ICMS/ST.

Melhor explicando, não procede o argumento da Contendoradora de que NOBLA SABONETE LÍQUIDO, por ela classificado sob NCM 3401.20.90, não se sujeita ao ICMS/ST na medida em que a classificação correta é NCM 3401.13.00, que se refere a sabonete líquido, sendo essa exatamente a definição do produto, conforme alegado pela própria Impugnante.

(...)

É devido o ICMS/ST exigido sobre as operações com o sabonete líquido em comento. Bastaria à Impugnante verificar o Anexo G do Auto de Infração para observar que a fundamentação legal para exigência do ICMS/ST sobre referido produto está devidamente mencionada no feito fiscal. O produto NOBLA está mencionado, por ordem alfabética, às fls. 556, (...)

Vale ressaltar que a classificação fiscal de mercadorias deve obedecer às Regras Gerais do Sistema Harmonizado (SH) constantes das Notas de Seção e Capítulo da TIPI (Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados).

Destaca-se que é de exclusiva responsabilidade do contribuinte a correta classificação e enquadramento dos seus produtos na codificação da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM. Caso persistam dúvidas quanto às classificações e às descrições que têm por origem normas federais, deverá dirigir-se à Receita Federal do Brasil (RFB), por ser o órgão competente para dirimi-las.

Relembre-se que o RICMS/02, na definição de regimes de sujeição à substituição tributária, adota a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias baseada no Sistema Harmonizado (NBM/SH), que, nos termos do art. 3º do Decreto Federal nº 8.950/16, é constituída pela Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No âmbito do exercício da competência de fiscalizar o ICMS, ao Fisco Estadual cabe aplicar e interpretar a legislação estadual relativa ao imposto e, também, a legislação federal pertinente, inclusive sobre classificação fiscal de mercadorias, nos termos do art. 196 do RICMS/02.

Assim, compete à Fiscalização Estadual, para efeitos de fiscalização do imposto estadual, verificar a correta classificação da mercadoria na NCM/SH, utilizando a legislação federal e observando, especialmente, o disposto nas Regras Gerais de Interpretação e nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, bem como as Soluções de Consulta da Receita Federal do Brasil sobre classificação de mercadorias. Nesse sentido, pode discordar da classificação efetuada pelo contribuinte.

Este entendimento está sedimentado em diversas Consultas de Contribuintes, destacando-se as Consultas de Contribuintes nº 217/12 e nº 230/13, da DOT/DOLT/SUTRI/SEF, veja-se:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 230/2013

PTA Nº: 16.000488732-13

(...)

CLASSIFICAÇÃO FISCAL – A classificação de mercadoria, para efeitos tributários, é de inteira responsabilidade do fabricante ou do importador, sendo que as dúvidas relativas à classificação de produtos na NCM devem ser esclarecidas junto à Receita Federal do Brasil, que é o órgão competente para dirimir dúvidas sobre classificações que tenham por origem normas federais. No âmbito do exercício de sua competência de fiscalizar o ICMS, ao Fisco Estadual cabe aplicar e interpretar a legislação estadual relativa ao imposto e, também, a legislação federal pertinente, inclusive sobre classificação fiscal de mercadorias.

(...)

RESPOSTA:

A classificação de mercadoria importada e comercializada pela Consulente, para efeitos tributários, é de sua inteira responsabilidade, sendo que as dúvidas relativas à classificação de produtos na NCM/SH devem ser esclarecidas junto à Receita Federal do Brasil, que é o órgão competente para dirimir dúvidas sobre classificações que tenham por origem normas federais.

Vale esclarecer que a fiscalização do ICMS, em conformidade com o art. 188 do RICMS/02, compete aos órgãos próprios da Secretaria de Estado de Fazenda Estadual e, para efeitos desta fiscalização, é considerada como subsidiária a legislação tributária

federal, nos termos do art. 196 do mesmo Regulamento.

Portanto, no âmbito do exercício de sua competência de fiscalizar o ICMS, ao Fisco Estadual cabe aplicar e interpretar a legislação estadual relativa ao imposto e, também, a legislação federal pertinente.

Desse modo, ao Fisco Estadual compete, no caso concreto e para efeitos de fiscalização do imposto estadual, verificar a correta classificação da mercadoria na NCM/SH, interpretando a legislação federal e observando, especialmente, o disposto nas Regras Gerais de Interpretação e nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, bem como as Soluções de Consulta da Receita Federal do Brasil sobre classificação de mercadorias. Nesse sentido, pode o Fisco Estadual discordar da classificação efetuada pelo contribuinte.

(...)

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 25 de novembro de 2013.

A Autuada classifica o produto “Nobla sabonete líquido” na NCM 3401.2090 (“sabões sob outras formas - outros”), os quais foram reclassificados pelo Fisco para a NCM 3401.3000 (“produtos e preparações orgânicos tensoativos para lavagem da pele, em forma de líquido ou de creme, acondicionados para venda a retalho, mesmo que contenham sabão”).

Nota-se que a Fiscalização, de acordo com as classificações na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) constantes da TIPI, buscou adotar uma classificação mais específica para a mercadoria, sendo o procedimento devido, já que, nos termos da legislação de regência, a posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas.

Observa-se que as informações do Catálogo do Produto em questão constante dos autos e replicada às págs. 18/19 da Impugnação assim definem o produto em questão: “*Sabonete líquido suavemente perfumado, indicado para lavagem constante das mãos. Possui agradável perfume, não resseca as mãos e pode ser usado em qualquer tipo de saboneteira*”.

Sobre o conceito de “sabões de toucador”, a própria Impugnante destaca que “*eis a definição de sabões de toucador trazida pelas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH – Considerações Gerais do Capítulo 34, Posição n. 3401, que indiscutivelmente não alberga o produto em questão: 1 - Os sabões de toucador, que são frequentemente coloridos e perfumados e que compreendem: os sabões leves ou flutuantes, para banho, e os sabões desodorantes (desodorizantes), bem como os sabões ditos de glicerina, os sabões de barba, os sabões medicinais e certos sabões desinfetantes ou abrasivos adiante mencionados*”.

Importa trazer as NCMs em discussão, conforme descrições na TIPI:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

34.01	Sabões; produtos e preparações orgânicos tensoativos utilizados como sabão, em barras, pães, pedaços ou figuras moldadas, mesmo que contenham sabão; produtos e preparações orgânicos tensoativos para lavagem da pele, em forma de líquido ou de creme, acondicionados para venda a retalho, mesmo que contenham sabão; papel, pastas (ouates), feltros e falsos tecidos, impregnados, revestidos ou recobertos de sabão ou de detergentes.
3401.1	- Sabões, produtos e preparações orgânicos tensoativos, em barras, pães, pedaços ou figuras moldadas, e papel, pastas (<i>ouates</i>), feltros e falsos tecidos, impregnados, revestidos ou recobertos de sabão ou de detergentes:
3401.20	- Sabões sob outras formas
3401.20.10	De toucador
3401.20.90	Outros
3401.30.00	- Produtos e preparações orgânicos tensoativos para lavagem da pele, em forma de líquido ou de creme, acondicionados para venda a retalho, mesmo que contenham sabão

Por oportuno, traz-se as Considerações Gerais do Capítulo 34 das Normas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), acerca dos “sabões”, *in verbis*:

CONSIDERAÇÕES GERAIS

Este Capítulo, que compreende os produtos obtidos essencialmente pelo tratamento industrial das gorduras ou das ceras, agrupa os produtos da indústria de sabão, algumas preparações lubrificantes, as ceras preparadas, alguns produtos para conservação e limpeza, as velas de iluminação, etc., e também certos produtos artificiais tais como os agentes de superfície, as preparações tensoativas e as ceras artificiais.

Este Capítulo não compreende os produtos de constituição química definida apresentados isoladamente, nem os produtos naturais que não tenham sido submetidos à mistura ou à preparação.

I. - SABÕES

O sabão é um sal alcalino (inorgânico ou orgânico) de um ácido graxo (gordo*) ou de uma mistura destes ácidos que contenham pelo menos oito átomos de carbono. Na prática, às vezes, uma parte daqueles ácidos é substituída por ácidos resínicos.

(...)

Há três categorias de sabões:

Os sabões duros, que, quase sempre, se fabricam com soda (hidróxido ou carbonato de sódio) e que constituem a maior parte dos sabões comuns. Podem ser brancos, corados ou marmorizados.

Os sabões moles, que, pelo contrário, se fabricam com potassa (hidróxido ou carbonato de potássio). Os sabões deste tipo são viscosos e, em geral, de cor verde, castanha ou amarelo - clara. Podem conter

pequenas quantidades (que geralmente não ultrapassam 5%) de produtos orgânicos tensoativos sintéticos.

Os sabões líquidos, que consistem numa solução aquosa de sabão eventualmente adicionada de pequenas quantidades (que em geral não ultrapassam 5%) de álcool ou de glicerol, mas que não contêm produtos orgânicos tensoativos sintéticos.

Incluem-se aqui especialmente:

1) Os sabões de toucador, que são freqüentemente coloridos e perfumados e que compreendem: os sabões leves ou flutuantes, para banho, e os sabões desodorantes, bem como os sabões ditos de glicerina, os sabões de barba, os sabões medicinais e certos sabões desinfetantes ou abrasivos adiante mencionados.

a) Os sabões leves ou flutuantes, para banho, e os sabões desodorantes.

b) Os sabões denominados de glicerina, sabões translúcidos, resultantes do tratamento de sabão branco com álcool, glicerol ou açúcar.

c) Os sabões de barba (os cremes de barbear incluem-se na posição 33.07).

d) Os sabões medicinais, que contêm substâncias medicamentosas, tais como ácido bórico, ácido salicílico, enxofre e sulfamidas.

e) Os sabões desinfetantes, que contêm, em pequenas quantidades, fenol, cresol, naftol, formaldeído ou outras substâncias bactericidas ou bacteriostáticas. Estes sabões não se devem confundir com as preparações desinfetantes da posição 38.08, formuladas com os mesmos constituintes. A diferença entre essas duas categorias de produtos reside nas proporções respectivas de seus constituintes (por um lado, sabão e, por outro, fenol, cresol, etc.). As preparações desinfetantes da posição 38.08 contêm proporções elevadas de fenol, cresol, etc. Elas são líquidas, enquanto que os sabões são, em geral, sólidos.

f) Os sabões abrasivos, que consistem em sabão adicionado de areia, sílica, pedra - pomes em pó, pó de ardósia, serragem (serradura) ou produtos semelhantes. Todavia, apenas se incluem aqui os sabões deste tipo que se apresentem em barras, em pães, em pedaços ou figuras moldados. As pastas e pós, abrasivos, para arear, mesmo contendo sabão, incluem-se na posição 34.05.

(...)

Ressalvada a exceção prevista no item 1 f) acima, os sabões da presente posição apresentam-se geralmente sob as formas seguintes: em barras, pães, pedaços ou figuras moldados, flocos, pós, pastas ou **em soluções aquosas**.



(...)

III. - PRODUTOS E PREPARAÇÕES ORGÂNICOS TENSOATIVOS DESTINADOS À LAVAGEM DA PELE, NA FORMA DE LÍQUIDO OU DE CREME, ACONDICIONADOS PARA VENDA A RETALHO, MESMO CONTENDO SABÃO

Esta parte compreende as preparações para lavagem da pele em que o componente ativo é constituído parcial ou inteiramente por agentes orgânicos tensoativos de síntese que podem ser associados a sabão em qualquer proporção, contanto que sejam apresentados na forma de líquido ou de creme e acondicionados para venda a retalho. Quando não sejam acondicionadas para venda a retalho, essas preparações estão incluídas na posição 34.02.

(Grifou-se e destacou-se)

Repita-se que a própria Autuada define o produto em questão, em seu Catálogo de Produtos e em sua peça de defesa, como “**Sabonete líquido** suavemente perfumado, indicado para lavagem constante das mãos”. Veja-se:

HIGIENE PESSOAL		Sabonete líquido	
	NOBLA SABONETE LÍQUIDO NOBLA <small>SABONETE LÍQUIDO</small>		
	código BR012996	APLICAÇÕES/INDICAÇÕES Sabonete líquido suavemente perfumado, indicado para lavagem constante das mãos. Possui agradável perfume, não resseca as mãos e pode ser usado em qualquer tipo de saboneteira.	DESCRIÇÃO TÉCNICA peso bruto 20,12 Kg volume 0,0314 m³ largura 28 cm comprimento 34 cm altura 33 cm temperatura até 30°C validade 24 meses
	embalagem CX 4 X 5L		
	Ean 13 7.891.039.129.960 Dun 14 17.891.039.129.967		

Conforme já mencionado, a Autuada classificou referido produto na NCM 3401.2090 (“sabões sob outras formas - outros”), sendo tal classificação mais genérica.

Entretanto, de acordo com as classificações na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) constantes da TIPI e nos termos da legislação de regência, a posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas.

Nesse sentido, considerando as notas explicativas do Sistema Harmonizado, bem como as informações trazidas pela Impugnante, vê-se que o “sabonete líquido” melhor se enquadra na NCM 3401.30.00 (“produtos e preparações orgânicos tensoativos para **lavagem da pele**, em forma de **líquido** ou de creme, acondicionados

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

para venda a retalho, mesmo que contenham **sabão**”), como classificado pelo Fisco, ou, ainda, na NCM 3401.20.10 – sabões sob outras formas – de toucador (sob a forma líquida), de acordo com as especificidades de cada produto.

A título de exemplo, ainda que seja originária de administração tributária de outra unidade da Federação (São Paulo, estado com o qual Minas Gerais celebrou o Protocolo nº 36/09), transcreve-se a Resposta à Consulta Tributária abaixo, que conclui que as NCMs mais adequadas e específicas para os sabonetes líquidos são as 3401.30.00 e 3401.20.10:

RESPOSTA À CONSULTA TRIBUTÁRIA 22049/2020,
de 10 de agosto de 2020.

Disponibilizado no site da SEFAZ em 11/08/2020

(...)

Ementa

ICMS – Substituição tributária – Operações com sabonete líquido.

I. Nas operações com sabonetes líquidos classificados no código 3401.20.10 ou no 3401.30.00 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), destinadas a contribuinte paulista, aplica-se o regime de substituição tributária previsto no artigo 313-E do RICMS/2000 e Portaria CAT 68/2019.

ICMS – Substituição tributária – Operações com sabonete líquido.

I. Nas operações com sabonetes líquidos classificados no código 3401.20.10 ou no 3401.30.00 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), destinadas a contribuinte paulista, aplica-se o regime de substituição tributária previsto no artigo 313-E do RICMS/2000 e Portaria CAT 68/2019.

Relato

1. A Consulente, cuja atividade principal registrada no Cadastro de Contribuintes do Estado de São Paulo – CADESP – é a fabricação de produtos de limpeza e polimento (CNAE 20.62-2/00), informa que utiliza o código 3401.11.90 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) para vender sabonete líquido.

(...)

3. Argumenta que, na posição 3401.11 da NCM, estão enquadrados os sabonetes de uso medicinal, que possuem a atribuição principal de prevenção de doenças e, portanto, a principal função de seu sabonete líquido é antibactericida e, por esse motivo, o código 3401.30.00 da NCM foi descartado tendo em

vista que este possui a descrição de sabonetes líquidos, e não a sua atribuição principal.

4. Alega, ainda, que a solução de consulta 82/1997 da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) classificou um sabonete cremoso no código 3401.11.90 da NCM.

5. Por fim, considerando que a legislação descreve que haverá retenção de ICMS devido por substituição tributária (ICMS-ST) somente nas operações com sabões de toucador em barras, pedaços ou figuras moldados, questiona se há ICMS-ST na venda de sabonete líquido, sendo que utiliza o código 3401.11.90 da NCM.

Interpretação

6. Inicialmente, cabe esclarecer que a classificação da mercadoria segundo a NCM é de responsabilidade do contribuinte e de competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

7. Além disso, vale transcrever as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Sexta edição, 2017):

“34.01 - Sabões; produtos e preparações orgânicos tensoativos utilizados como sabão, em barras, pães, pedaços ou figuras moldadas, mesmo que contenham sabão; produtos e preparações orgânicos tensoativos para lavagem da pele, em forma de líquido ou de creme, acondicionados para venda a retalho, mesmo que contenham sabão; papel, pastas (ouates), feltros e falsos tecidos, impregnados, revestidos ou recobertos de sabão ou de detergentes.

3401.1 - Sabões, produtos e preparações orgânicos tensoativos, em barras, pães, pedaços ou figuras moldadas, e papel, pastas (ouates), feltros e falsos tecidos, impregnados, revestidos ou recobertos de sabão ou de detergentes:

3401.11 -- De toucador (incluindo os de uso medicinal)

3401.19 -- Outros

3401.20 - Sabões sob outras formas

3401.30 - Produtos e preparações orgânicos tensoativos para lavagem da pele, em forma de líquido ou de creme, acondicionados para venda a retalho, mesmo que contenham sabão

I.- SABÕES

[...]

Incluem-se aqui especialmente:

1) Os sabões de toucador, que são frequentemente coloridos e perfumados e que compreendem: os sabões leves ou flutuantes, para banho, e os sabões desodorantes (desodorizantes), bem como os sabões ditos de glicerina, os sabões de barba, os sabões medicinais e certos sabões desinfetantes ou abrasivos adiante mencionados.

[...]

d) Os sabões medicinais, que contêm substâncias medicamentosas, tais como ácido bórico, ácido salicílico, enxofre e sulfamidas.

[...]

II.- PRODUTOS E PREPARAÇÕES ORGÂNICOS TENSOATIVOS UTILIZADOS COMO SABÃO, EM BARRAS, PÃES, PEDAÇOS OU FIGURAS MOLDADAS, MESMO QUE CONTENHAM SABÃO

Este grupo compreende, desde que se apresentem em barras, pães, pedaços ou figuras moldadas, ou seja, nas formas mais correntemente utilizadas na fabricação do sabão próprios para os mesmos usos, os produtos e preparações de toucador ou para lavagem em que o ingrediente ativo é constituído, no todo ou em parte, por agentes de superfície sintéticos que podem estar associados ao sabão em qualquer proporção.

Estão igualmente aqui compreendidos, desde que se apresentem nas formas acima indicadas, os produtos e preparações deste tipo que possuam propriedades abrasivas, por adição de areia, sílica, pedra-pomes em pó, etc.

III.- PRODUTOS E PREPARAÇÕES ORGÂNICOS TENSOATIVOS PARA LAVAGEM DA PELE, EM FORMA DE LÍQUIDO OU DE CREME, ACONDICIONADOS PARA VENDA A RETALHO, MESMO QUE CONTENHAM SABÃO

Esta parte compreende as preparações para lavagem da pele em que o componente ativo é constituído parcial ou inteiramente por agentes orgânicos tensoativos de síntese que podem ser associados a sabão em qualquer proporção, contanto que sejam apresentados na forma de líquido ou de creme e acondicionados para venda a retalho. Quando não sejam acondicionadas para venda a retalho, essas preparações estão incluídas na posição 34.02.”

8. Depreende-se do exposto que os sabões medicinais contêm substâncias medicamentosas, tais como ácido bórico, ácido salicílico, enxofre e sulfamidas, e não são

aquelas que apenas previnem contra doenças ou que sejam bactericidas. Ademais, os produtos classificados na posição 3401.1 da NCM compreendem sabões, produtos e preparações orgânicos tensoativos, em barras, pães, pedaços ou figuras moldadas, e papel, pastas (ouates), feltros e falsos tecidos, impregnados, revestidos ou recobertos de sabão ou de detergentes.

9. Portanto, de acordo com as parcas informações fornecidas sobre o produto em análise, aparentemente a classificação na NCM do “sabonete líquido” comercializado pela Consulente não está correta.

9.1. Assim, a princípio, o produto enquadra-se no código 3401.20.10 (sabões de toucador sob outras formas) ou 3401.30.00 (produtos e preparações orgânicos tensoativos para lavagem da pele, em forma de líquido ou de creme, acondicionados para venda a retalho, mesmo que contenham sabão) da NCM.

9.2. De todo modo, em consonância com o exposto no item 6 da presente resposta, eventuais dúvidas sobre a classificação fiscal de determinado produto devem ser dirimidas através de consulta prévia dirigida à repartição da RFB do seu domicílio fiscal.

(...)

12. Do acima transcrito, tendo em vista que os códigos da NCM 3401.20.00 e 3401.30.00 compreendem, respectivamente, sabões de toucador sob outras formas, e produtos e preparações orgânicos tensoativos para lavagem da pele, em forma de líquido ou de creme, acondicionados para venda a retalho, mesmo que contenham sabão, conclui-se que todos os produtos que estejam classificados nos referidos códigos da NCM estão abrangidos pelo artigo 313-E do RICMS/2000 e pela Portaria CAT 68/2019.

(Destaques acrescidos)

Ressalta-se que os “sabões de toucador” (NCM 3401.20.10), bem como os “produtos e preparações para lavagem de pele, em forma líquida ou de creme” (NCM 3401.30.00), estão descritos no Capítulo 20 da Parte 2 do Anexo XV, do RICMS/02 e possuem a mesma Margem de Valor Agregado (MVA). Confira-se as redações vigentes no período autuado:

RICMS/02 - Anexo XV

(...)

PARTE 2 - DAS MERCADORIAS PASSÍVEIS DE SUJEIÇÃO AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RELATIVO ÀS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES, DO ÂMBITO DE APLICAÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E DAS MARGENS DE VALOR AGREGADO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

Capítulos

(...)

20 - PRODUTOS DE PERFUMARIA E DE HIGIENE PESSOAL E COSMÉTICOS

Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária:

20.1 Interno e nas seguintes unidades da Federação: Alagoas (Protocolo ICMS 54/17), Amapá (Protocolo ICMS 54/17), Distrito Federal (Protocolo ICMS 54/17), Mato Grosso (Protocolo ICMS 54/17), Paraná (Protocolo ICMS 54/17), Rio de Janeiro (Protocolo ICMS 54/17), Rio Grande do Sul (Protocolo ICMS 54/17) e São Paulo (Protocolo ICMS 36/09).

(...)

ITEM	CEST	NBM/SH	DESCRIÇÃO	ÂMBITO DE APLICAÇÃO	MVA (%)
36.0		3401.20.10	Sabões de toucador sob outras formas	20.1	45,61
37.0	20.037.00	3401.30.00	Produtos e preparações orgânicos tensoativos para lavagem da pele, na forma de líquido ou de creme, acondicionados para venda a retalho, mesmo contendo sabão	20.1	45,61

Efeitos de 1º/02/2017 a 30/06/2019 - Redação dada pelo art. 17 e vigência estabelecida pelo inciso V do art. 27, ambos do Dec. nº 47.141, de 25/01/2017:

ITEM	CEST	NBM/SH	DESCRIÇÃO	ÂMBITO DE APLICAÇÃO	MVA (%)
22.0	28.022.00	3401.20.10	Sabões de toucador sob outras formas	28.1	45,61
23.0	28.023.00	3401.30.00	Produtos e preparações orgânicos tensoativos para lavagem da pele, em forma de líquido ou de creme, acondicionados para venda a retalho, mesmo contendo sabão	28.1	45,61

Corretas, portanto, as exigências fiscais relacionadas ao produto “Nobla Sabonete Líquido”.

Quanto ao produto SAFE KLOR KLEEN (NCM 2828.90.11), conforme mencionado, acatando as razões apresentadas pela Impugnante, a Fiscalização retifica o crédito tributário, de acordo com o “Termo de Reformulação do Lançamento” acostado

ao e-PTA, excluindo o produto das exigências do presente Auto de Infração e encerrando a contenda acerca de referido produto.

Repita-se que o Auto de Infração em tela exige o ICMS/ST incidente sobre operações de revenda e de uso e consumo (ICMS/ST Difal), na medida em que foram constatadas irregularidades nas operações de remessas para as duas situações.

O Anexo C2 do Auto de Infração relaciona as operações destinadas a uso e consumo e o Anexo C1 aquelas destinadas a revenda de mercadorias.

Quanto às exigências relacionadas às operações destinadas a contribuintes mineiros para uso ou consumo, a Impugnante, além dos argumentos já mencionados acima, alega, em síntese, que tais operações não estão sujeitas ao regime de substituição tributária porque não se trata de remessas para consumidor final, mas, sim, remessas para industrialização.

Aduz que, em tais operações, as mercadorias autuadas seriam insumo adquirido, pelos destinatários mineiros, para utilização em seu processo produtivo.

Afirma que expressiva parte dos destinatários são empresas que guardam alguma relação com os segmentos de alimentação, bebidas, farmácia, indústrias farmacêuticas, laticínios, frigoríficos, dentre outros, que tem como característica comum o fato de se sujeitarem à rigoroso regramento regulatório e sanitário.

Nesse contexto, entende que os produtos comercializados pela Autuada não se destinam ao uso e consumo dos respectivos destinatários, mas trata-se de insumos que são indissociáveis das atividades básicas e essenciais de seus clientes, para o atendimento às normas sanitárias de higienização.

Destaca que *“a posição da jurisprudência vai firme no sentido de que produtos utilizados na higienização de máquinas e equipamentos de indústrias vinculadas ao segmento alimentício integram seu processo produtivo”*.

A Fiscalização, por sua vez, não nega a necessidade dos produtos de limpeza fornecidos aos clientes da Autuada, mas argumenta que isso não é condição suficiente para caracterizá-los como produto intermediário do processo produtivo das empresas destinatárias.

Destaca o Fisco que os produtos de limpeza em questão são considerados materiais de uso e consumo, uma vez que, naturalmente, não se revestem da qualidade de produto intermediário.

Saliente-se que não há, nos autos, qualquer comprovação de que as mercadorias autuadas não sejam materiais de uso e consumo dos destinatários mineiros. E, por se tratar de material de limpeza, sua natureza não se caracteriza como matéria-prima ou produto intermediário no processo produtivo dos destinatários que, conforme afirma a própria Impugnante, são empresas dos segmentos de alimentação, bebidas, farmácia, indústrias farmacêuticas, laticínios, frigoríficos, dentre outros.

Portanto, as operações com as mercadorias autuadas (materiais de limpeza) não podem ser consideradas remessas para industrialização, como alega a Impugnante,

sendo considerados, via de regra, materiais de uso e consumo dos destinatários mineiros.

Nesse sentido, não merece acolhida a tese da Impugnante, uma vez que não se discute que os produtos utilizados na limpeza e desinfecção das linhas de produção sejam elementos indispensáveis à produção e essenciais para o atendimento às normas sanitárias de higienização, mas que não se enquadram como matéria-prima ou produtos intermediários, sendo, portanto, materiais de uso e consumo, nos exatos termos defendidos pela Fiscalização.

Nesse sentido, assim prevê o RICMS/02:

RICMS/02 - Anexo XV

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

(...)

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;

(...) (Grifou-se)

Corretas, portanto, as exigências fiscais do ICMS/ST (incidente nas operações subseqüentes – revenda - das operações de remessas interestaduais de mercadorias destinadas a contribuintes mineiros) e ICMS/ST Difal (nas operações destinadas à consumidor final, para uso e consumo de contribuintes mineiros), Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, c/c § 2º, inciso I, da citada Lei:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

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

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

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

(Grifou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No que diz respeito ao limitador da multa isolada, previsto no inciso I do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, constata-se do Demonstrativo do Crédito Tributário do Auto de Infração que a Fiscalização observou o dispositivo mencionado e adequou a multa isolada exigida a duas vezes o valor do imposto incidente na operação.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa, o que configuraria *bis in idem*, devendo ser aplicado o Princípio da Consunção.

Com efeito, a multa de prevista no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I, 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 efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXXVII, da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

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, c/c § 2º, inciso I, do referido dispositivo legal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, inciso XXXVII, da mencionada lei.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa e afronta aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, 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 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 à afronta 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, CONCLUIU 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.

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

Em relação aos juros de mora, equivoca-se a Impugnante ao afirmar que não incidem sobre a multa de ofício (multa de revalidação) em razão de que “*tal*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

penalidade somente restou formalizada quando da lavratura do AIIM, não havendo que se falar, portanto, em “mora” que justifique a imposição dos juros”.

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:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

TRIBUTÁRIO DECORRE DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, ESTANDO NELA INCLUÍDOS TANTO O VALOR DO TRIBUTOS DEVIDO COMO O DA PENALIDADE DECORRENTE DO SEU NÃO PONTUAL PAGAMENTO. (GRIFOU-SE)

A exigência da multa de revalidação em questão, embora seja exigida somente com o lançamento de ofício, nasce com a exigência do imposto e deve ter a mesma data de vencimento deste, de forma que sobre ela devem incidir também os juros de mora, conforme determina o art. 226 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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 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 estaria sujeita aos juros de mora, conforme exigida no Auto de Infração.

Diante de todo o exposto, observa-se que as infrações cometidas pela Impugnante restaram devidamente comprovadas, o lançamento foi realizado com a plena observância da legislação tributária e, não tendo a Impugnante apresentado, na sua totalidade, prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo é o lançamento remanescente.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, conforme reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 1.127/1.136, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Bruno Balassiano Gaz. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro e Wertson Brasil de Souza.

Sala das Sessões, 10 de maio de 2023.

Ivana Maria de Almeida
Relatora

André Barros de Moura
Presidente / Revisor

D