

Acórdão: 5.784/24/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002704165-51
Recurso de Revisão: 40.060156634-47
Recorrente: Baumer S A
IE: 002696823.00-20
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Victor de Luna Paes
Origem: DF/Governador Valadares

EMENTA

RECURSO DE REVISÃO - NÃO CONHECIMENTO - DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA. Não comprovada a divergência jurisprudencial prevista no art. 163, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, não se configurando, por conseguinte, os pressupostos de admissibilidade para o recurso. Recurso de Revisão não conhecido à unanimidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/01/18 a 30/09/22, incidente sobre as operações subsequentes com os produtos listados no item 4.0 do Capítulo 13 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

A falta de retenção teve origem no fato de que a Autuada classificou os produtos por ela comercializados (“enxerto ósseo/substituto de enxerto ósseo”) no código NCM 3006.10.90, quando o correto, segundo soluções de consultas publicadas pela Receita Federal do Brasil, seria a NCM 3004.90.99 (posição genérica 3004).

Exigências de ICMS/ST, da Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da citada lei, esta última já adequada ao limite estabelecido no § 2º, inciso I do mesmo art. 55 (duas vezes o valor do imposto incidente na operação).

A 3ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 24.662/23/3ª, em preliminar, rejeitou à unanimidade a arguição de nulidade do lançamento e, no mérito, julgou procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Victor de Luna Paes e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa.

A Autuada apresentou, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Pedido de Retificação, alegando que há omissões na decisão recorrida, o qual teve o seguimento negado, por não restarem comprovadas as omissões alegadas, conforme Despacho de págs. 946/949.

Inconformada, a Autuada também interpõe, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, o presente Recurso de Revisão.

Afirma que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos indicados como paradigmas: 23.558/23/2ª, 23.169/22/2ª, 22.364/20/2ª e 23.509/20/3ª.

Requer, ao final, o conhecimento e provimento do Recurso de Revisão.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 952/967, opina em preliminar, pelo não conhecimento do Recurso de Revisão e, quanto ao mérito, pelo seu não provimento.

Em sessão realizada em 09/02/24, acorda a Câmara Especial do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 23/02/24. Pela Fazenda Pública Estadual, assistiu à deliberação o Dr. Geraldo Júnio de Sá Ferreira.

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.

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Superada a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo normativo, relativa à divergência jurisprudencial.

Para efeito de se avaliar a admissibilidade do Recurso, deve-se ressaltar que essa espécie de Recurso de Revisão tem como pressuposto de cabimento a existência de decisões divergentes quanto à aplicação da legislação tributária, sobre a mesma matéria e em circunstâncias/condições iguais, proferidas pela mesma ou por outra Câmara de Julgamento deste Órgão Julgador.

Nesse sentido, o objetivo buscado pelo Órgão Julgador é o da uniformização das decisões, evitando que as Câmaras decidam de forma diferente sobre determinada matéria.

Feitas essas considerações, passa-se à análise da admissibilidade do Recurso em apreço.

A Recorrente sustenta que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos indicados como paradigmas: Acórdãos nºs 23.558/23/2ª, 23.169/22/2ª, 22.364/20/2ª e 23.509/20/3ª.

Ressalta-se que as decisões indicadas como paradigmas encontram-se aptas para serem analisadas quanto ao cabimento do Recurso, tendo em vista que foram publicadas no Diário Eletrônico deste Estado há menos de 05 (cinco) anos da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

publicação da recorrida (21/09/23) e não sofreram reformas nos aspectos abordados no recurso. Confira-se a data de publicação das decisões indicadas como paradigmas:

- 23.558/23/2ª: 02/10/23;
- 23.169/22/2ª: 28/07/22;
- 22.364/20/2ª: 13/05/20 e
- 23.509/20/3ª: 12/03/20.

Importa mencionar que a decisão indicada como paradigma, Acórdão nº 23.558/23/2ª foi publicada (02/10/23) após a decisão recorrida (21/09/23), sendo, contudo, a mesma data da interposição do presente Recurso de Revisão (02/10/23).

Registra-se que a decisão indicada como paradigma, Acórdão nº 23.509/20/3ª, foi submetida à Câmara Especial deste Conselho de Contribuintes, em sede de Recurso de Revisão, o qual não foi conhecido por falta de cumprimento dos pressupostos legais, conforme Acórdão nº 5.377/20/CE. Portanto, referida decisão encontra-se apta a ser analisada quanto aos pressupostos de admissibilidade do presente recurso.

Ainda que não apontados diretamente como acórdãos paradigmas, acrescente-se que os Acórdãos citados às págs. 13 do presente recurso (Acórdãos nºs 22.771/17/1ª – sessão de 24/10/17 e 22.328/16/1ª – sessão de 18/10/16) não se prestam como paradigmas, uma vez que publicados há mais de 05 (cinco) anos da data da publicação da decisão recorrida, não satisfazendo, portanto, a condição imposta pelo art. 165, inciso I do RPTA a saber:

Art. 165. Relativamente ao Recurso de Revisão interposto com fundamento no art. 163, II, será observado o seguinte:

I - a petição indicará de forma precisa a decisão divergente, cujo acórdão tenha sido publicado no máximo há 5 (cinco) anos da data da publicação da decisão recorrida, sob pena de ser declarado deserto;

(grifou-se).

- Quanto aos Acórdãos Paradigmas nºs 23.558/23/2ª, 23.169/22/2ª e 22.364/20/2ª (decisões irrecuráveis na esfera administrativa)

Segundo a Recorrente, a divergência entre as decisões recorrida e paradigmas Acórdãos nºs 23.558/23/2ª, 23.169/22/2ª e 22.364/20/2ª decorre de que nas decisões indicadas como paradigmas o lançamento foi declarado nulo, assim como deveria ter sido na decisão recorrida, em razão de vício material insanável de motivação.

Defende, em apertada síntese que, em sua peça impugnatória, a Recorrente demonstrou a nulidade do Auto de Infração, em razão de vício de motivação consubstanciado, em síntese, pelo fato de que a Fiscalização teria se limitado a fundamentar a reclassificação fiscal das mercadorias autuadas em Soluções de Consulta exaradas pela Cosit, deixando, contudo, (a) de apontar a similitude entre os produtos

autuados e aqueles comercializados pela consulente; e (b) de fundamentar seu entendimento em elementos probatórios de ordem técnica, o que teria contrariado a interpretação da legislação tributária aplicada nas decisões paradigmas, de forma a decretar a nulidade do lançamento fiscal em contextos fáticos análogos.

Quanto ao Acórdão nº 23.558/23/2ª

Afirma que no Acórdão Paradigma nº 23.558/23/2ª a 2ª Câmara deste E. Conselho determinou a nulidade do lançamento “*em razão da ausência de essenciais ao Auto de Infração que dariam a robustez necessária à sua validade*”.

Explica que a autuação originária daqueles autos decorria da emissão de documentos fiscais considerados ideologicamente falsos, mas que apesar da suposta falsidade já ter sido atestada internamente pelo Fisco Mineiro, este Conselho entendeu que o lançamento fiscal não poderia se pautar exclusivamente em tal ato normativo, devendo, em todo e qualquer caso, restar demonstrada, por meio de conjunto fático-probatório robusto, a procedência da acusação fiscal, sob pena de violação ao art. 89 do RPTA.

Assim, entende que há “similitude fática” entre os casos uma vez que, no presente caso, a Fiscalização “*a pretexto de se pautar na Solução de Consulta Cosit, também se furtou de seu dever de instruir os autos com provas (sobretudo, de ordem técnica) que comprovassem a acusação fiscal (i.e., a imperatividade da reclassificação fiscal)*” e sequer logrou êxito em demonstrar, do ponto de vista técnico, a similitude entre os produtos autuados e os comercializados pela Recorrente.

Argumenta que “*é evidente a similitude fática entre o v. acórdão recorrido e o paradigma 01. Isso porque, in casu, como já visto, a Autoridade Fiscal também (a) se valeu de prints extraídos da internet de produtos estranhos à lide para apontar a suposta aplicação da Solução de Consulta COSIT às mercadorias autuadas; (b) não demonstrou com clareza os critérios técnicos que levaram a equiparar os produtos autuados aos que foram objeto de análise pela SRFB; (c) não demonstrou com clareza em qual subposição da NCM 3004 teriam sido reclassificadas os itens autuados*”.

Elabora, às págs. 26/27 do presente Recurso de Revisão (RV), um quadro transcrevendo partes das decisões recorrida e paradigma.

No entanto, em que pesem os argumentos da Recorrente, verifica-se que inexistente a alegada divergência jurisprudencial.

Há que se destacar, inicialmente, que a divergência suscitada restringe-se à questão preliminar, vinculada a uma hipotética nulidade do procedimento fiscal.

Vale dizer que o Acórdão nº 23.558/23/2ª, indicado como paradigma, além de ter analisado matéria que não tem qualquer similaridade com a presente autuação (paradigma - emissão de documentos fiscais considerados ideologicamente falsos, conforme Ato Declaratório da DF/Pouso Alegre), a nulidade do respectivo lançamento foi declarada em função de vícios formais nele constatados.

A decisão apontada como paradigma é clara no sentido de que “*faltaram elementos essenciais ao Auto de Infração que dariam a robustez necessária à sua validade. Situação essa que resulta em cerceamento do direito de defesa e determina a*

nulidade do lançamento do crédito tributário”, consignando, em síntese, como tais elementos: “1 - Falta de descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado”; “2 - Valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira”, ressaltando que “além de o período autuado não ser condizente com o Ato Declaratório, o Auto de Infração não é claro no tocante à apuração da base de cálculo e ao valor da multa isolada obtido”, situação não verificada no caso da decisão recorrida.

No caso concreto da decisão recorrida, a 3ª Câmara de Julgamento entendeu que as questões arguidas pela Recorrente não levavam à nulidade do lançamento, concluindo que *“ao contrário das alegações da Impugnante, inexistente qualquer vício no presente lançamento que possa acarretar a sua nulidade”*.

Nesse sentido, consta expressamente na decisão recorrida, dentre outras afirmações, que *“o Fisco determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, nos termos estabelecidos na legislação vigente, identificou corretamente o Sujeito Passivo da obrigação tributária, assim como aplicou de forma escorreita a penalidade cabível”* e que *“o relatório do Auto de Infração, complementado pelo Relatório Fiscal a ele anexado, contém a descrição clara e precisa do fato que motivou a sua emissão e das circunstâncias em que foi praticado, bem como a citação expressa dos dispositivos legais tidos por infringidos e daqueles relativos às penalidades aplicadas, todos absolutamente pertinentes à infração apurada”*.

Ademais, no caso do presente processo, a Câmara *a quo*, à unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento, inclusive se manifestando quanto ao correto enquadramento dos produtos objeto da autuação como sujeitos à substituição tributária, com clareza de critérios técnicos e nos termos da legislação de regência da matéria, destacando que *“as questões suscitadas pela Impugnante quanto à hipotética regularidade de suas operações se confundem com o mérito, não tendo, pois, qualquer repercussão sobre o presente lançamento, sob o seu ponto de vista estritamente formal”* e, ainda, que inexistiu, *in casu*, qualquer hipótese de cerceamento de defesa.

Portanto, não há similitude entre as decisões para configurar divergência jurisprudencial.

Verifica-se, pois, pelos fundamentos das decisões, que não há divergência entre a decisão recorrida e o acórdão apontado como paradigma, quanto à aplicação da legislação tributária, tendo em vista que as análises e conclusões levaram em consideração o caso concreto e as instruções probatórias de cada lançamento.

Portanto, não se constata divergência quanto à aplicação da legislação tributária entre a decisão recorrida e a indicada como paradigma retro (Acórdão nº 23.558/23/2ª).

Quanto aos Acórdãos nºs 23.169/22/2ª e 22.364/20/2ª

No mesmo sentido, a Recorrente alega que nas decisões apontadas como paradigmas nºs 23.169/22/2ª e 22.364/20/2ª, a 2ª Câmara de Julgamento decidiu que a *“inobservância do quanto previsto no artigo 142 do CTN e no artigo 89 do Decreto nº*

44.747/08”, consubstanciada pela falta de descrição clara e precisa dos critérios adotados pela Fiscalização implicou na nulidade do lançamento.

Elabora, às págs. 28/32 do presente Recurso de Revisão (RV), outro quadro transcrevendo partes das decisões recorrida e paradigmas.

Assim, entende que o acórdão recorrido deve ser anulado “*em razão de vício material insanável de motivação*”.

Não obstante os argumentos apresentados pela Recorrente, verifica-se, novamente, que inexistente a alegada divergência jurisprudencial suscitada, que se restringe, também, à questão preliminar, vinculada a uma hipotética nulidade do procedimento fiscal.

Quanto aos Acórdãos nºs 23.169/22/2ª e 22.364/20/2ª, há que se destacar que, além de terem analisado matérias que não têm qualquer similaridade com a presente autuação, a nulidade dos respectivos lançamentos foi declarada em função de vícios formais neles constatados, resultando em ofensa ao disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN c/c art. 89 do RPTA, o que não ocorreu no presente caso. Confira-se:

ACÓRDÃO Nº 23.169/22/2ª (PARADIGMA)

EMENTA: “CRÉDITO TRIBUTÁRIO - NULIDADE - PROCEDIMENTO FISCAL IRREGULAR - FALTA DE DESCRIÇÃO CLARA E PRECISA DO AUTO DE INFRAÇÃO. CONSTATADO VÍCIO FORMAL DO LANÇAMENTO TENDO EM VISTA A INOBSERVÂNCIA DOS DITAMES PREVISTOS NO ART. 142 DO CTN E ART. 89, INCISOS III E IV DO RPTA, IMPÕE-SE A NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

DECLARADO NULO O LANÇAMENTO. DECISÃO UNÂNIME.”

DECISÃO:

VEJA-SE, COMO BEM SALIENTADO PELA DEFESA, QUE AS INFRINGÊNCIAS IMPUTADAS À AUTUADA DECORREM DE VALORES SUPOSTAMENTE SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO PELO ICMS QUE, ENTRETANTO, FORAM APURADOS EM DECORRÊNCIA DE OPERAÇÕES CUJOS PAGAMENTOS, MEDIANTE CARTÕES DE DÉBITO/CRÉDITO, SE DERAM À PESSOA DO SR. EDGAR DA SILVA PORTES, O QUAL TERIA SIDO ADMITIDO COMO SÓCIO DA AUTUADA SOMENTE EM AGOSTO DE 2020, AO PASSO QUE A AUTUAÇÃO REFERE-SE AO PERÍODO DE 2017 A 2019, NÃO HAVENDO, ASSIM, NEXO DE CAUSALIDADE ENTRE AS OPERAÇÕES EFETUADAS PELO SR. EDGAR E AS EFETUADAS PELA AUTUADA.

POR OUTRO LADO, A FISCALIZAÇÃO BUSCA DEMONSTRAR ESSE VÍNCULO, MEDIANTE A ANEXAÇÃO AOS AUTOS DE 03 DANFES DE AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS PELO SR. EDGAR, O DE Nº 206578, DE 07/06/16, DE PÁGS. 120, O DE Nº 248962, DE 30/06/17, DE PÁGS. 121 E O DE Nº 2350866, DE 05/07/17, DE PÁGS. 122.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

TODAVIA, VERIFICA-SE QUE OS DOIS PRIMEIROS NÃO TÊM COMO ENDEREÇO O DA AUTUADA E O TERCEIRO, EMBORA TENHA COMO ENDEREÇO O DA AUTUADA, CONSTA DELE APENAS UM ITEM DE PRODUTO, COMO OS DEMAIS, NÃO SENDO SUFICIENTES PARA ESTABELECEER O VÍNCULO PRETENDIDO PELA FISCALIZAÇÃO.

ADEMAIS, EM RELAÇÃO ÀS OPERAÇÕES ATRIBUÍDAS AO SR. EDGAR, NÃO HÁ NOS AUTOS A DESCRIÇÃO CLARA E PRECISA DOS FATOS QUE AS MOTIVARAM E AS CIRCUNSTÂNCIAS EM QUE FORAM PRATICADAS, COMO DETERMINA O ART. 142 DO CTN E O INCISO IV DO ART. 89 DO RPTA, BEM COMO A DEMONSTRAÇÃO DE QUE ESTARIAM SUJEITAS À INCIDÊNCIA DO ICMS.

DESSA FORMA, UMA VEZ QUE NA LAVRATURA DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO NÃO FOI OBSERVADO PELA FISCALIZAÇÃO OS DITAMES PREVISTOS PELO ART. 142 DO CTN, BEM COMO PELO ART. 89, INCISOS III E IV DO RPTA, IMPÕE-SE A NULIDADE DO LANÇAMENTO. (GRIFOU-SE)

ACÓRDÃO Nº 22.364/20/2ª (PARADIGMA)

EMENTA:

“CRÉDITO TRIBUTÁRIO - NULIDADE - PROCEDIMENTO FISCAL IRREGULAR. NOS TERMOS DO ART. 196 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN) O SUJEITO PASSIVO DEVE SER REGULARMENTE INTIMADO, CONSIDERANDO OS ASPECTOS LEGAIS, DO INÍCIO DA AÇÃO FISCAL E DOS RESPECTIVOS ATOS PROCESSUAIS. NO CASO DOS AUTOS PRECEDE À REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS - RIOF, A INTIMAÇÃO DA PESSOA FÍSICA PARA A APRESENTAÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS, NA FORMA DO DISPOSTO NO ART. 79-A DO REGULAMENTO DO PROCESSO E DOS PROCEDIMENTOS TRIBUTÁRIOS ADMINISTRATIVOS - RPTA, ESTABELECIDO PELO DECRETO Nº 44.747/08, O QUE NÃO FOI OBSERVADO PELA FISCALIZAÇÃO. SOME-SE A ISSO A FALTA DE DESCRIÇÃO CLARA E PRECISA DOS FATOS QUE MOTIVARAM A LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO BEM COMO DAS INFRINGÊNCIAS NORMATIVAS, CONSIDERANDO A PRESUNÇÃO DE SAÍDA DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, ATRIBUÍDAS À AUTUADA, RESULTANDO NO DESCUMPRIMENTO DO DISPOSTO NO ART. 142 DO CTN E NO ART. 89, INCISOS IV E V DO RPTA.

DECLARADO NULO O LANÇAMENTO. DECISÃO UNÂNIME.”

(...)

DECISÃO:

CONFORME RELATADO, A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE A ACUSAÇÃO DE SAÍDA DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, NO PERÍODO DE OUTUBRO DE 2014 A SETEMBRO DE 2015, APURADA, SEGUNDO A ACUSAÇÃO FISCAL, NA MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA DE CONTA BANCÁRIA DO SUPOSTO DESTINATÁRIO DAS MERCADORIAS OBTIDA MEDIANTE REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS – RIOF.

EXIGE-SE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II, E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO II, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75, SENDO ESTA ÚLTIMA ADEQUADA AO DISPOSTO NO § 2º, INCISO I DO CITADO ARTIGO.

(...)

ENTRETANTO, NO CASO EM TELA, NOS DEPARAMOS COM A OMISSÃO POR PARTE DA FISCALIZAÇÃO DE PROCEDIMENTO FORMALÍSTICO PREPARATÓRIO ESSENCIAL À CONFORMAÇÃO JURÍDICA DO LANÇAMENTO ÀS SUAS NORMAS DE REGÊNCIA, O QUE AFETA A SUA PRÓPRIA VALIDAÇÃO.

SEGUNDO VERIFICA-SE DOS AUTOS, A RIOF EM QUESTÃO, FLS. 14/18, ESTÁ DIRECIONADA À APURAÇÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA EM CONTA DE TERCEIRO, COMÉRCIO DE COUROS VITÓRIA LTDA., COMO DESTACADO NO PRÓPRIO RELATÓRIO DO AUTO DE INFRAÇÃO, LOGO, EM FLAGRANTE CONTRARIEDADE AO DISPOSTO NO ART. 79-A DO RPTA.

ESSE PROCEDIMENTO, DA FORMA COMO PERPETRADO, CONTRARIA OS DISPOSITIVOS NORMATIVOS, ACIMA TRANSCRITOS, QUE, DE FORMA CLARA E OBJETIVA, DETERMINAM QUE A RIOF DEVE SER PRECEDIDA, IN CASU, DE INTIMAÇÃO DA PESSOA FÍSICA, ORA AUTUADA, PARA A APRESENTAÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE SUAS MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS.

ASSIM, O PROCEDIMENTO ADOTADO PELA FISCALIZAÇÃO SUPRIMIU FASE PREAMBULAR, IMPORTANDO EM SUPRESSÃO DE FASE DE PROCEDIMENTO NECESSARIAMENTE A SER OBSERVADA EM FACE DAS DISPOSIÇÕES NORMATIVAS JÁ TRANSCRITAS.

PORTANTO, CONCLUI-SE QUE O PROCEDIMENTO FISCAL INSTAURADO EM DESACORDO COM AS NORMAS PREVISTAS EXPLICITAMENTE NA LEGISLAÇÃO, CLARAS, VINCULANTES E OBRIGATÓRIAS, CONTAMINA O LANÇAMENTO DE VÍCIO FORMAL INSANÁVEL, O BASTANTE PARA TORNÁ-LO NULO DE PLENO DE DIREITO.

SALIENTE-SE, AINDA, QUE, NO CASO DOS AUTOS, VERIFICA-SE A FALTA DE DESCRIÇÃO CLARA E PRECISA DOS FATOS QUE MOTIVARAM A LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO BEM COMO DAS INFRINGÊNCIAS NORMATIVAS, CONSIDERANDO A PRESUNÇÃO DE SAÍDA DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, ATRIBUÍDAS À AUTUADA, RESULTANDO NO DESCUMPRIMENTO DO DISPOSTO NO ART. 142 DO CTN E NO ART. 89, INCISOS IV E V DO RPTA.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

LOGO, ESTANDO O PROCEDIMENTO FISCAL CONTAMINADO POR VÍCIOS INSUPERÁVEIS, FORMAIS E MATERIAIS, NULO É O LANÇAMENTO.

(GRIFOU-SE)

Lado outro, no caso do presente processo, a Câmara *a quo* foi absolutamente enfática ao afirmar que no lançamento por ela analisado, ao contrário do que restou consignado nas decisões paradigmas, “não há que se falar em ofensa ao art. 142 do CTN, como pretende fazer crer a Impugnante, pois o Fisco determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, nos termos estabelecidos na legislação vigente, identificou corretamente o Sujeito Passivo da obrigação tributária, assim como aplicou de forma escoreta a penalidade cabível” e, ainda, “a conclusão é a mesma em relação ao art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, pois o relatório do Auto de Infração, complementado pelo Relatório Fiscal a ele anexado, contém a descrição clara e precisa do fato que motivou a sua emissão e das circunstâncias em que foi praticado, bem como a citação expressa dos dispositivos legais tidos por infringidos e daqueles relativos às penalidades aplicadas, todos absolutamente pertinentes à infração apurada” (destacou-se).

Assim, como já afirmado, verifica-se não assistir razão à Recorrente, uma vez **não** caracterizada a alegada divergência jurisprudencial.

- Quanto ao Acórdão Paradigma nº 23.509/20/3ª

A Recorrente relata que a Câmara *a quo* sustentou, em síntese, a impossibilidade do enquadramento dos produtos autuados na isenção prevista na Parte 13 do Anexo I do RICMS/02, uma vez que os “*substitutos de enxerto ósseo*” não constam da descrição contida naquela norma isentiva.

Acrescenta que, segundo a decisão recorrida, em razão do disposto no art. 111 do CTN, é necessário que a mercadoria conste “*tanto na descrição, quanto na classificação NBM/SH dos itens da Parte 13 do mencionado Anexo*”, isto é, sustentou que a interpretação literal das normas isentivas deve prevalecer em todo e qualquer caso, ainda que as características ontológicas dos produtos imponham a sua classificação em outro código NCM constante da regra que institui a isenção.

Pontua que demonstrou, inclusive por meio da apresentação de prova técnica, não só que os produtos autuados não são medicamentos, não se enquadrando, portanto, à classificação fiscal proposta pela Autoridade Fiscal (NCM 3004), mas também que tais mercadorias estão enquadradas no código NCM 3006.10.90 e que os produtos GENPHOS, GENOX, ORTHOCER e ORTHOGEN ainda poderiam ser enquadrados na NCM 3006.40.20. Assim, em todo e qualquer caso, estariam abrangidos pela regra isentiva afastada pela Autoridade Fiscal.

A questão, segundo a Recorrente, é que todos esses argumentos foram desconsiderados pela decisão recorrida, em detrimento da já mencionada interpretação restritiva do art. 111 do CTN, que não se coaduna com o entendimento adotado no Acórdão nº 23.509/20/3ª.

Narra, nesse sentido, que no mencionado acórdão (paradigma), o Fisco havia exigido ICMS/ST decorrente do entendimento de que parte dos produtos comercializados pelo Contribuinte estariam abrangidos pelas posições 18.06, 19.01 e 21.06 da NCM, sendo, portanto, enquadrados como “*preparados para fabricação de sorvete em máquina*” constante do item 10.2 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (até 31/12/15) e CEST 23.002.00 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (a partir de 01/01/16).

Salienta que, assim como ocorreu *in casu*, a classificação fiscal era determinante naquela demanda, pois foi justamente o que impunha a aplicação do regime de substituição tributária às operações autuadas, o que, por sua vez, culminou na exigência de ICMS/ST.

Ressalta que, muito embora o acórdão paradigma tenha determinado que a classificação fiscal adotada pelo Contribuinte estava incorreta, restou afastada também a NCM na qual o Fisco enquadrou tais mercadorias.

Pontua que, naquela ocasião, a 3ª Câmara de Julgamento, pautando-se na contraposição entre (a) as disposições técnicas exaradas pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, bem como as regras básicas e conceitos da NCM e da NESH; e (b) as propriedades físicas e as características ontológicas dos produtos autuados, entendeu por bem enquadrá-los na NCM 22.02.90.00 (“*Bebidas alimentares à base de soja ou de leite e cacau*”), reclassificação que implicou na redução do valor autuado, em razão da aplicação de MVA diversa da utilizada no lançamento fiscal, o que, por sua vez, implicou na redução dos valores autuados.

A seu ver, não é necessário grande esforço para perceber a similitude fática entre as demandas, bem como a divergência na interpretação adotada nas decisões analisadas, pois:

(a) No presente caso, utilizando interpretação restritiva do art. 111 do CTN como subterfúgio, a Câmara *a quo* ignorou o conceito técnico e todas as normas reguladoras da Anvisa, bem como todo o disposto no descritivo e nas notas explicativas da posição NCM, para afastar a classificação fiscal dos produtos autuados nas posições 3006.10.90 e 3006.40.20, alegando simplesmente a inexistência de substitutos para enxerto ósseos na norma isentiva prevista na Parte 13 do Anexo I do RICMS/02, em detrimento das características ontológicas de tais itens, conforme constou inclusive de laudo técnico juntado aos autos.

(b) No acórdão paradigma, a despeito de também ser sustentada a interpretação literal das normas isentivas, nos termos do art. 111 do CTN, a mesma E. 3ª Câmara entendeu que a incidência desse dispositivo não impediria a contraposição entre (i) as características ontológicas de parte das mercadorias autuadas e (ii) as disposições do órgão regulador competente e a NESH para identificar a correta classificação fiscal dos produtos autuados, reduzindo-se o valor autuado, em razão da alteração da MVA adotada pela Autoridade Fiscal.

Apresenta quadro comparativo das decisões confrontadas e conclui, com base nos argumentos acima, que resta demonstrada a divergência jurisprudencial.

No entanto, após análise dos autos e do inteiro teor da decisão indicada como paradigma, verifica-se não assistir razão à Recorrente, uma vez que não se trata de divergência jurisprudencial, mesmo porque ambas as decisões foram baseadas em soluções de consultas publicadas pela Receita Federal do Brasil.

Nesse sentido, cabe lembrar que a presente autuação versa sobre a constatação de falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária incidente sobre as operações subsequentes com os produtos listados no item 4.0 do Capítulo 13 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

A falta de retenção teve origem no fato de que a Autuada classificou os produtos por ela comercializados (“enxerto ósseo/substituto de enxerto ósseo”) no código NCM 3006.10.90, quando o correto, segundo soluções de consultas publicadas pela Receita Federal do Brasil, seria a NCM 3004.90.99 (posição genérica 3004).

Nas preliminares arguidas, a Recorrente, dentre outras questões, suscitou que o Fisco pretendia fundamentar a reclassificação fiscal e consequente exigência de ICMS no art. 111, inciso II do CTN, fato que evidenciaria um equívoco interpretativo, confundindo dois momentos distintos na aplicação da lei, isso porque, uma coisa é a classificação fiscal do produto em questão, outra são suas consequências (regime tributário e alíquota aplicável), inexistindo qualquer espaço para discutir a aplicação da referida norma legal, porquanto é de classificação fiscal, e não de outorga de isenção, que se está tratando.

Porém, a Câmara a quo foi bastante clara ao informar que tal assunto havia vindo à baila na Consulta Interna nº 019/2022, utilizada de forma subsidiária na presente autuação, onde a DF/Governador Valadares narrou que havia constatado que alguns contribuintes mineiros, que comercializam “enxerto ósseo” e/ou “substituto de enxerto ósseo”, estavam enquadrando esses produtos nos códigos NBM/SH 3006.10.90, 3006.40.20, 9021.10.20 e 9021.29.00, todos constantes da Parte 13 do Anexo I do RICMS/02, usufruindo da isenção prevista no item 107 da Parte 1 do mesmo Anexo.

Salientou, contudo, que, conforme resposta à referida Consulta (págs. 15/21), para que as operações ocorressem sob a benesse da isenção prevista no item 107 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02, a mercadoria deveria estar enquadrada tanto na descrição, quanto na classificação NBM/SH dos itens da Parte 13 do mencionado Anexo.

Destacou, no entanto, que nem o produto “substituto de enxerto ósseo”, nem o produto “enxerto ósseo”, encontravam-se descritos na referida Parte 13, o que afasta, por si só, independentemente da classificação NBM/SH adotada, a possibilidade de se aplicar a isenção do ICMS às operações com esses produtos.

Concluiu dessa forma que, uma vez afastada a hipótese de isenção, a exigência do ICMS/ST estava amparada no item 4.0 do Capítulo 13 do Anexo XV do RICMS/02, conclusão que foi posteriormente ratificada pela decisão recorrida.

Na parte meritória, a Câmara *a quo* explicitou várias circunstâncias que conduziam à conclusão quanto à correção do feito fiscal.

Após reiterar a inaplicabilidade da isenção prevista no item 107 do Anexo I do RICMS/02 para as operações com os produtos em análise, a Câmara *a quo* destacou que o fato de o produto GENMIX possuir agente hemostático (colágeno) não lhe retirava a condição de “enxerto/substituto de enxerto ósseo”, pois, segundo a própria Recorrente, ele age também como hemostático, ou seja, é uma característica secundária do produto.

Acrescentou que nenhum dos produtos objeto da presente autuação se enquadrava nos códigos NBM citados pela Recorrente (3006.10.90 ou 3006.40.20), não se confundindo, pois, com “cimento ortopédico com medicamento ou não” ou com “hemostático absorvível”, listados na Parte 13 do Anexo I do RICMS/02.

Lembrou que a Recorrente reconhece que compete apenas e tão somente à Secretaria da Receita Federal a classificação fiscal de mercadorias.

Enfatizou que a classificação fiscal adotada pelo Fisco para as mercadorias objeto da autuação (NBM 3004) estava respaldada não só na Solução de Consulta COSIT nº 98.509/2017 como também nas Soluções nºs 98.508/2017, 98.045/2023 e 98.110/2023.

Esclareceu que nas duas primeiras consultas (nºs 98.5808 e 98.509/2017) as Consulentes pretendiam a mesma classificação defendida pela Impugnante, qual seja, posição 3006, que se refere a “*Preparações e artigos farmacêuticos indicados na Nota 4 deste Capítulo*” (capítulo 30).

A seguir, a Câmara *a quo* passou a relatar as conclusões da COSIT/RFB sobre a questão acima, classificando os produtos na NCM 3004.90.99 (medicamento).

De acordo com a decisão recorrida, consta nas conclusões da COSIT/RFB a observação de que a Nota 4 f do Capítulo 30 determina que a posição 30.06, adotada pela Recorrente, compreende os cimentos e outros produtos para obturação dentária e os cimentos para reconstituição óssea, salientando que as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) da posição 30.06 excluem daí os substitutos de enxerto ósseo, conforme abaixo:

“Excluem-se desta posição os gessos especialmente calcinados ou finamente moídos e as preparações à base de gesso para dentistas (posições 25.20 e 34.07, respectivamente). Excluem-se igualmente os substitutos de enxerto ósseo, tais como os fabricados a partir de sulfato de cálcio de qualidade cirúrgica, que constituem uma matriz cristalina na qual o novo osso pode se desenvolver à medida que a matriz é reabsorvida (posição 30.04).”

(Grifou-se).

Consta, ainda, que a mercadoria sob consulta era um substituto de enxerto ósseo, acondicionado para venda a retalho para uso terapêutico (é embalado de forma a ser vendido diretamente aos utilizadores, em especial, dentistas) – condições essas exigidas pelo texto da posição 30.04, cujas NESH esclarecem:

“A presente posição compreende os medicamentos constituídos por produtos misturados ou não misturados, com a condição de serem apresentados:

[...]

Esta posição engloba também os produtos abaixo, desde que sejam apresentados sob as formas previstas nos parágrafos a) ou b), acima:

[...]

3) Os substitutos de enxertos ósseos, tais como os fabricados a partir de sulfato de cálcio de qualidade cirúrgica, que são inseridos numa cavidade do osso fraturado, com a ajuda de injetores e que são espontaneamente reabsorvidos e substituídos por tecido ósseo; esses produtos constituem uma matriz cristalina, na qual o novo osso pode se desenvolver à medida que a matriz é reabsorvida.”

(Grifou-se).

Acentuou que, por outro lado, na Consulta nº 98.045/2023, na qual foi analisada a classificação do mesmo produto (“substituto de enxerto ósseo”), a COSIT, além de afirmar que o produto em questão é incluído na posição 30.04, deixou absolutamente claro que, embora se trate de um produto que não contém substâncias químicas ativas, não se pode refutar sua ação terapêutica (medicamento), qual seja, a reconstituição óssea.

Concluiu, nessa linha, que o feito fiscal estava correto, reiterando que, afastada a hipótese de isenção para as operações internas com os produtos objeto da presente autuação, pois tanto a descrição quanto a classificação fiscal não se encontram inseridos na Parte 13 do Anexo I, motivo pelo qual o ICMS/ST apurado pelo Fisco está amparado no item 4.0 do Capítulo 13 do Anexo XV do RICMS/02 (posição genérica 3004).

Assim, ao contrário da alegação da Recorrente, a Câmara *a quo* utilizou a disposição contida no art. 111 do CTN apenas para afastar o enquadramento dos produtos analisados na isenção prevista no item 107 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02.

Para a correta classificação fiscal desses produtos e sua conseqüente inclusão nos itens sujeitos à substituição tributária, foram utilizadas soluções de consultas publicadas pela COSIT/RFB, as quais foram fundamentadas nas normas legais nelas citadas, incluindo as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), reiterando-se que a Secretaria da Receita Federal é o órgão competente para a classificação fiscal de mercadorias.

Por outro lado, na decisão indicada como paradigma, a autuação versava sobre a constatação de que a Autuada, cadastrada sob CNAE 5611203 – Lanchonetes, casas de chá, de sucos e similares, deixou de recolher o ICMS devido por substituição tributária, nas aquisições de mercadorias sujeitas à ST (constantes da Parte 2 do Anexo

XV do RICMS/02), provenientes de outras unidades da Federação, nos termos dos arts. 14, 15 e 46, inciso II, do Anexo XV do RICMS/02.

De acordo com a mencionada decisão, o Fisco destacou que os produtos com descrições iniciadas com “BEB LACTEA...” foram classificados nas posições 18.06, 19.01 e 21.06 da NCM, sendo, portanto, enquadrados como “preparados para fabricação de sorvete em máquina” constante do item 10.2 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (até 31/12/15) e CEST 23.002.00 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (a partir de 01/01/16), estando, assim, sujeitos ao regime de substituição tributária.

Nessa decisão, consta, ainda, a informação de que o Fisco efetuou o reenquadramento da classificação fiscal da “bebida láctea” para a posição 19.01 da NCM, sendo, portanto, considerada como “preparados para fabricação de sorvete em máquina” constante do item 10.2 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (até 31/12/15) e CEST 23.002.00 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (a partir de 01/01/16), estando, assim, sujeita ao regime de substituição tributária, com a Margem de Valor Agregado – MVA de 328% (trezentos e vinte e oito por cento).

Após analisar os argumentos das partes, a decisão paradigma mencionou a definição de bebida láctea constante no Regulamento Técnico de Identidade e Qualidade de Bebida Láctea, aprovado pela Instrução Normativa nº 16 do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, de 23 de agosto de 2005.

Posteriormente, a decisão paradigma salientou que o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento apenas efetua o registro de produto segundo regulamento técnico de identidade e qualidade (RTIQ), apresentando detalhadamente as características físico-químicas, não sendo, porém, órgão competente para determinar a classificação fiscal de produtos na NBM/SH, assim como ocorre com a ANVISA, no caso do presente processo.

Sustentou, a seguir, que estava correto o posicionamento do Fisco, no sentido de que a Autuada não efetuou a adequada classificação NCM do produto “bebida láctea”.

No entanto, a 3ª Câmara (decisão paradigma) também concluiu que a classificação NCM definida pelo Fisco não se mostrava correta, uma vez que, independentemente de ser utilizado no preparo de sorvete ou de milk-shakes, sundaes, tortas, etc., há, na tabela TIPI, indicação de uma classificação mais específica, que mais se adequa ao produto, qual seja NCM 22.02.90.00.

Acrescentou que tal entendimento estava fundamentado na solução de consulta COSIT nº 98.318/2018, dentre outras publicadas pela RFB, salientando, assim como na decisão recorrida, que a competência para apreciar eventual dúvida quanto ao correto enquadramento de produtos na classificação fiscal é da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Nesse sentido, a decisão paradigma concluiu que o produto “bebida láctea” é sujeito ao regime de substituição tributária, porém, considerando que sua classificação adequada corresponde à NCM 2202.9000, com a descrição de “Bebidas alimentares prontas à base de soja, leite ou cacau”, independentemente da destinação

que é dada ao produto pelo adquirente, verifica-se que a Margem de Valor Agregado - MVA correta é de 30% (trinta por cento), conforme legislação citada na decisão.

Concluiu, dessa forma, que estava correto o posicionamento do Fisco de que as mercadorias “bebidas lácteas” são sujeitas à substituição tributária, destacando, porém, que deveria ser adequado o percentual de MVA utilizado na apuração das exigências fiscais relativas a esse produto para 30% (trinta por cento), em função da reclassificação adotada pela Câmara de Julgamento.

Como se vê, assim como ocorreu na decisão recorrida, o acórdão indicado como paradigma também foi fundamentado em soluções de consultas publicadas pela RFB, para fins da correta classificação fiscal NCM/NBM da mercadoria analisada.

Esclareça-se que no acórdão paradigma não consta qualquer menção ao art. 111 do CTN, como tenta fazer crer a Recorrente.

O dispositivo mencionado no referido acórdão se refere ao art. 111 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, segundo o qual a substituição tributária prevista para as operações subsequentes com “produtos alimentícios”, indicados na Parte 2 do citado Anexo XV, aplica-se, inclusive, quando tais mercadorias forem destinadas aos estabelecimentos classificados nos grupos 56.1 (restaurante e outros estabelecimentos de serviços de alimentação) da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) para utilização no preparo de refeição.

Assim, como já afirmado, não se trata de divergência jurisprudencial, ao contrário, pois as decisões confrontadas, observadas as suas especificidades, trilharam o mesmo caminho ao utilizarem como fundamentação soluções de consultas publicadas pela Receita Federal do Brasil para solucionarem as respectivas lides.

As decisões (recorrida e apontada como paradigma) se baseiam no mesmo entendimento de que *“a competência, para apreciar eventual dúvida quanto ao correto enquadramento de produtos na classificação fiscal, é da Secretaria da Receita Federal do Brasil”* (paradigma) e *“compete apenas e tão somente à Secretaria da Receita Federal a classificação fiscal de mercadorias”* (recorrida).

Nesse sentido, não se verifica a divergência jurisprudencial entre os acórdãos recorrido e paradigma no que se refere à competência de correta classificação fiscal dos produtos autuados, mas há entre elas uma convergência neste ponto, inclusive respaldando-se em soluções de Consultas de Contribuintes respondidas pela Sutri.

Como o pressuposto de cabimento do presente recurso é justamente a existência de decisão divergente quanto à aplicação da legislação tributária sobre a mesma matéria e sob as mesmas circunstâncias/condições, com as considerações acima expostas, verifica-se que esta situação não restou configurada nos presentes autos.

Diante do exposto, reputa-se não atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA (divergência jurisprudencial), frustrando a exigência de preenchimento cumulativo das condições estabelecidas no referido dispositivo legal.

Por consequência, não se encontram configurados os pressupostos para admissibilidade do Recurso de Revisão.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em não conhecer do Recurso de Revisão, por ausência de pressupostos legais de cabimento. Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Victor de Luna Paes e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Balassiano Gaz. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros André Barros de Moura, Wertson Brasil de Souza, Gislana da Silva Carlos e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 23 de fevereiro de 2024.

Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich
Relator

Cindy Andrade Morais
Presidente / Revisora

CS/D