

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 25.136/25/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.004183466-30
Impugnação: 40.010159482-00
Impugnante: Dragagem Santo Antônio Pirapora Ltda
IE: 708054040.00-69
Origem: DF/Montes Claros

EMENTA

ISENÇÃO - DESCARACTERIZAÇÃO - DESCUMPRIMENTO DE CONDIÇÃO. Constatada a falta de recolhimento de ICMS em razão da aquisição de mercadorias (areia e brita), em operações interestaduais, ao abrigo indevido da isenção, por descumprimento de condição relacionada à natureza da operação. Infração caracterizada nos termos do item 189, Anexo I do RICMS/02 e item 156 do Anexo X do RICMS/23. Corretas as exigências de ICMS, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização para adequar a multa isolada ao percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação, considerando-se o limite estabelecido no art. 55, § 2º, inciso I da mesma Lei, com a redação dada pelo art. 5º da Lei nº 25.378/25, com fulcro no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre falta de recolhimento de ICMS em razão de descaracterização da isenção prevista no item 189 do Anexo I do RICMS/02 e no item 156 do Anexo X do RICMS/23, no período de 01/05/22 a 30/06/24, nas operações em que os adquirentes estavam sediados em outros estados da Federação.

A aplicação incorreta da isenção decorre do não atendimento de condição relacionada à natureza da operação, qual seja, de se tratar de operação interna. Ou seja, o contribuinte aplicou equivocadamente, em operações interestaduais, isenção destinada exclusivamente a operações internas.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

A Autuada apresenta impugnação às págs. 66/68, por meio da qual expõe seu entendimento no sentido de que as operações de saída de mercadorias tributadas pelo Auto de Infração contestado consistem em aquisições de mercadorias por empresa sediada em Bauru/SP, porém com entrega em endereços em Várzea de Palma/MG.

Nesse sentido, defende que a circulação de mercadorias teria sido interna, acrescentando a alegação de provar o alegado por meio de “ordens de compra e NFs”. Solicita, ao final, o cancelamento do Auto de Infração.

Da Reformulação do Crédito Tributário

A Fiscalização reformula o crédito tributário para adequar a Multa Isolada (MI) prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, ao percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, em observância ao limite previsto pela nova redação do § 2º, inciso I do art. 55 da citada lei, com redação dada pelo art. 5º da Lei nº 25.378/25.

Anexa aos autos:

- Anexo 8 – Demonstrativo do Crédito Tributário (DCT) com novo limite da MI, págs. 69;
- Extinção do Crédito Tributário, págs. 70;
- Auto de Infração – Demonstrativo do Crédito Tributário, págs. 71;
- Anexo 9 – DCT (anterior), págs. 72.

Aberta vista, a Impugnante não se manifesta.

Da Manifestação fiscal

A Fiscalização manifesta-se às págs. 76/81, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento nos termos da reformulação efetuada.

DECISÃO

A autuação versa sobre falta de recolhimento de ICMS em razão de descaracterização da isenção prevista no item 189 do Anexo I do RICMS/02 e no item 156 do Anexo X do RICMS/23, no período de 01/05/22 a 30/06/24, nas operações em que os adquirentes estavam sediados em outros estados da Federação.

A aplicação incorreta da isenção decorre do não atendimento de condição relacionada à natureza da operação, qual seja, de se tratar de operação interna. Ou seja, o contribuinte aplicou equivocadamente, em operações interestaduais, isenção destinada exclusivamente a operações internas.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

Verifica-se que a Impugnante acredita que as operações com mercadorias objeto da autuação consistiriam em operações internas pelo único fato de terem sido entregues em locais dentro do estado de MG.

Em decorrência desse entendimento juridicamente equivocado, o Contribuinte aplicou nas operações autuadas, indevidamente, as isenções previstas no item 189 do Anexo I do RICMS/02 e item 156 do Anexo X do RICMS/23, as quais são destinadas exclusivamente a operações internas. Confira-se:

DAS ISENÇÕES

PARTE 1 ANEXO I – RICMS/02

DAS HIPÓTESES DE ISENÇÃO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Item 189 - Saída, em operação interna, de areia e de brita classificada na subposição 2517.10.00 da NBM/SH.

(...).

Parte 1 - Anexo X - RICMS/23

DAS HIPÓTESES DE ISENÇÃO.

Item 156 - Operação de saída interna de areia e de brita classificada no código 2517.10.00 da NBM/SH.

(Grifou-se).

De fato, para categorização de uma operação como interna ou como interestadual, deve-se, na realidade, considerar a dinâmica da circulação econômica da mercadoria, a unidade Federada em que está estabelecido o remetente e o destinatário e, principalmente, a natureza jurídica da operação.

Em relação à circulação econômica, é importante evocar o entendimento firmado na Consulta de Contribuinte nº 014/2019, de que o negócio jurídico-econômico é balizado pela origem dos estabelecimentos participantes.

Consulta Contribuinte nº 014/19

Para fins de caracterização da operação interestadual destinada a consumidor final não contribuinte, as pessoas envolvidas no negócio jurídico deverão estar situadas em unidades da Federação distintas, vale dizer, o destinatário consignado no campo próprio da nota fiscal eletrônica (NF-e) emitida para acobertar a operação deverá estar situado em outra unidade da Federação, independentemente do local efetivo de entrega da mercadoria.

Em relação à observação da unidade Federativa em que se encontra estabelecido o destinatário de produto mineiro, o mesmo caminho interpretativo utilizado pela Consulta de Contribuinte nº 014/2019 é seguido pela Consulta de Contribuinte nº 081/2021, em que esta reafirma a resolutividade determinística do estado em que estabelecidas as partes, para fins de caracterização da interestadualidade de uma operação com mercadorias.

Consulta Contribuinte nº 081/21

(...) seu vínculo negocial é com uma empresa estabelecida em outro Estado, não havendo falar-se em venda interna e sim, uma entrega de mercadoria ao contratante mineiro da obra, por ordem do destinatário estabelecido em outro estado que executa a obra.

Assim, para fins de caracterização da operação interestadual destinada a consumidor final não contribuinte, deverá ser observado se o destinatário consignado no campo própria da nota fiscal eletrônica emitida para acobertar a operação está situado em

outra unidade da Federação, independentemente do local efetivo de entrega da mercadoria.

Assim, é a unidade Federativa em que está estabelecido o destinatário da mercadoria remetida por contribuinte mineiro que irá determinar se a natureza da operação é interna ou interestadual.

No presente caso, as operações que foram autuadas consistiram em saídas de mercadorias de contribuintes mineiros para destinatários estabelecidos em outros estados, fato comprovado pela unidade da Federação consignada nos campos das notas fiscais que acobertaram o negócio. Tratam-se, portanto, de operações interestaduais, que por sua vez, não se enquadram nos critérios legais da isenção equivocadamente aplicada pelo Contribuinte autuado.

Há que se falar, ainda, da natureza jurídica da operação. Enquanto a circulação econômica e os dados consignados em nota fiscal são os elementos primários, aparentes e objetivos para categorização das operações, em última instância é a natureza jurídica do ato de mercância que fundamentará os efeitos tributários das operações autuadas.

No presente caso, o negócio jurídico mercantil consistiu na transação interestadual, já que a circulação econômica representa negócio entre partes situadas em Estados distintos, o que permite concluir que a operação é interestadual, independentemente de como se fez o deslocamento físico, ou qual seria o endereço de entrega.

Tal afirmativa se funda na jurisprudência firmada na Súmula nº 166 do Superior Tribunal de Justiça - STJ, bem como do raciocínio aplicado no julgamento pelo Supremo Tribunal Federal - STF da Ação Direta de Constitucionalidade - ADC nº 49, ou seja: tratando-se de ICMS, predomina a natureza jurídica da operação para determinação de seus efeitos tributários, não consistindo, o mero deslocamento físico, fator jurídico relevante para modificação dos fatos tributáveis.

Além da avaliação da natureza das operações, deve-se avaliar também a natureza da norma jurídica aplicável. Assim, vale acrescentar que, nos termos do art. 111 do Código Tributário Nacional - CTN, as leis isentivas devem ser interpretadas literalmente.

Nesse sentido, o ordenamento jurídico vigente impõe que as isenções devem ser interpretadas literalmente.

Diante disso, no art. 111 do CTN o legislador, mesmo tendo sido a determinação pela literalidade interpretativa de isenções já englobada no seu inciso I (que se trata de todos os tipos exclusão de crédito tributário), optou por incluir inciso específico sobre interpretação literal para isenção - o que demonstra o deliberado reforço da importância dessa diretriz interpretativa na aplicação de isenções, confira-se:

CTN

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

- I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;
- II - outorga de isenção;

(...). (Grifou-se).

Apesar da pacificidade desse entendimento pela interpretação literal de isenções, cabe referenciar a Consulta de Contribuinte nº 261/2019, que trata especificamente do benefício fiscal cerne da autuação, a qual esclarece que, assim como toda norma isentiva, o benefício de isenção de ICMS para saída de areia e brita em operação interna deve ser interpretada literalmente.

Consulta Contribuinte nº 261/19

Conforme disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN), a norma legal que verse sobre outorga de isenção deve ser interpretada de forma literal, sendo certo que essa interpretação literal não deve implicar em restrição/redução do alcance da norma, nem tampouco em ampliação ou integração, mas sim na ênfase ao significado etimológico das palavras empregadas para sua formulação.

Por isso, mesmo que subsistam razoáveis argumentos para interpretações ampliativas, complexas, sobre o tema, não há margem para que a autoridade tributária pondere sobre possíveis aplicações transversais desse tipo de norma.

No caso concreto, e como o próprio Contribuinte confirma em sua impugnação, nas operações autuadas, os destinatários das mercadorias remetidas estão localizados em outros estados, como São Paulo, Paraná, Goiás e no Distrito Federal, o que atesta a natureza interestadual dos fatos imponíveis.

Cabe acrescentar que apesar da impugnação mencionar a apresentação de “ordens de compra e NFs”, tais documentos não constam nos autos, não tendo sido apresentados pela Impugnante ao contrário do alegado em sua defesa. Não obstante, importa salientar que, ainda que apresentados, a conclusão não seria diferente por 02 (dois) motivos:

- primeiro porque as notas fiscais foram justamente os documentos considerados pelo Fisco para a presente autuação, além de estarem integralmente listadas neste e-PTA e;

- segundo porque a documentação denominada “ordens de compra” não possui previsão legal como documento fiscal e, por isso, não teriam o condão de modificar, tampouco suplantar, matéria estritamente tributária.

Concluindo, para definição das características de uma operação com mercadorias, sob escopo da tributação do ICMS, predomina a natureza jurídica da circulação promovida. Assim, se o adquirente está estabelecido em outro estado a circulação da mercadoria tem natureza interestadual, ainda que entregue em endereço diverso neste estado.

Assim, a Impugnante responde pelo crédito tributário na condição de contribuinte, pois foi ela que usufruiu da isenção sem o cumprimento das condições estabelecidas na legislação disciplinados no item 189, Anexo I do RICMS/02 e item 156, Anexo X do RICMS/23.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Relativamente às penalidades aplicadas, a Multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão da falta de recolhimento de ICMS efetuado pela Autuada.

Já a multa capitulada no art. 55 da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória, amparada nos termos do art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, se tipifica por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a prestação, o valor da base de cálculo do imposto previsto na legislação. É exatamente esse o caso dos autos. Veja-se:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

(...)

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. (...).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55 da mencionada lei.

Verifica-se que a Fiscalização reformulou o crédito tributário, para adequar a Multa Isolada (MI) prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, ao percentual de 50% (cinquenta por cento), em observância ao limite previsto pela nova redação do § 2º, inciso I do art. 55 da citada lei, com redação dada pelo art. 5º da Lei nº 25.378/25, conforme se verifica pelos Anexos 8 e 9, grupo Reformulação do Lançamento de págs. 69/71 do e-PTA.

Assim, observada a reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 69/71, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências remanescentes do Auto de Infração em comento.

Em que pese ter constado na decisão que a reformulação do crédito tributário encontra-se às págs. 83/84, verifica-se do ePTA que o correto é págs. 69/71.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 83/84. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Frederico Augusto Lins Peixoto e Mellissa Freitas Ribeiro.

Sala das Sessões, 25 de setembro de 2025.

Gislana da Silva Carlos
Relatora

Geraldo da Silva Datas
Presidente / Revisor

CS/D