

Acórdão: 23.950/25/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.004006039-32
Impugnação: 40.010158475-51
Impugnante: Comercial Cirúrgica Rioclarense Ltda
IE: 062996580.00-21
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

EMENTA

ALÍQUOTA DE ICMS - APLICAÇÃO INCORRETA - CONTEÚDO DE IMPORTAÇÃO. Constatado recolhimento à menor de ICMS em decorrência da aplicação incorreta da alíquota de 4% (quatro por cento) prevista no art. 42, inciso II, subalínea “d.2” e § 28, inciso I do RICMS/02 e no item 1 da Parte 2, Anexo 1 do RICMS/23, (art. 1º, § 1º, inciso II e § 2º da Resolução nº 13/12 do Senado Federal), em saídas interestaduais de mercadorias estrangeiras constantes de listagem, editada pelo Conselho de Ministros da Câmara de Comércio Exterior – CAMEX, com fulcro na Resolução GECEX nº 553/24. Reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI, ambos da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02 e art. 178, inciso VI, alínea “f” do RICMS/23.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/05/22 a 30/06/24, em decorrência da aplicação incorreta da alíquota de 4% (quatro por cento) prevista no art. 42, inciso II, subalínea “d.2” e § 28, inciso I do RICMS/02 e no item 1 da Parte 2, Anexo 1 do RICMS/23.

Os documentos fiscais relacionados na planilha eletrônica *Excel*, constante do Anexo 1 do e-PTA: “Rioclarense Saídas–01 05 2022 a 30 06 2024–Lista CAMEX”, emitidos pela Autuada para acobertar as operações em análise, consignavam alíquota de ICMS de 4 % (quatro por cento), quando o correto seria de 7% (sete por cento) ou 12% (doze por cento), situação que resultou no recolhimento a menor do imposto devido.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI, ambos da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02 e art. 178, inciso VI, alínea “f” do RICMS/23.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, Impugnação às págs. 20/62, com os argumentos a seguir, em síntese:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- argui a nulidade do Auto de Infração por ausência de motivação e infringência aos princípios da Legalidade, Devido Processo Legal, Contraditório e Ampla Defesa;

- informa que é pessoa jurídica de direito privado, contribuinte do ICMS, dedicada ao comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso humano;

- esclarece que é enquadrada como distribuidor hospitalar, nos termos dos arts. 661 a 663, todos do Anexo IX do RICMS/02 (até 30/06/23) e arts. 481 a 483 todos do Anexo VIII do RICMS/23 (a partir de 01/07/23) e consta da Portaria da Superintendência de Tributação (SUTRI), que elenca as empresas enquadradas como distribuidor hospitalar;

- acrescenta que realiza vendas para hospitais e casas de saúde, e seus destinatários são, em sua maioria, entidades públicas;

- relata que o Fisco, para determinar a existência ou não de produto similar nacional ao seu produto comercializado, e ainda para apurar a alíquota aplicável à operação, considerou o momento da saída de seu estabelecimento e exigiu a diferença do imposto devido na operação, pela falta de utilização das alíquotas de 7% (sete por cento) ou 12% (doze por cento) – de acordo com a unidade de Federação de destino, bem como as multas de revalidação (MR) e isolada (MI) e juros moratórios;

- aduz que grande parte das operações constantes do Auto de Infração em que o Fisco exige a diferença entre a alíquota normal: 7% (sete por cento) ou 12% (doze por cento) e a alíquota aplicada de 4% (quatro por cento), envolvem produtos que apresentam conteúdo de importação igual ou superior a 40% (quarenta por cento);

- informa que o conteúdo de importação é o percentual correspondente ao quociente entre o valor da parcela importada do exterior e o valor total da operação de saída interestadual da mercadoria ou bem, conforme disposto no § 2º do art. 1º da Resolução do Senado Federal (RSF) nº 13/12;

- acrescenta que o Código de Situação Tributária (CST), constante da nota fiscal eletrônica (NF-e), é que determina a origem do bem ou mercadoria e sua sujeição ao ICMS;

- cita o exemplo do CST nº 300, que indica que é uma mercadoria nacional, com conteúdo de importação superior a 40% (quarenta por cento) e igual ou inferior a 70% (setenta por cento), tributada integralmente pelo ICMS;

- aponta que a RSF nº 13/12, estabelece a alíquota de 4% (quatro por cento), para saídas interestaduais de mercadorias importadas ou nacionais, com conteúdo de importação igual ou superior à 40% (quarenta por cento), excetuando aquelas que não possuem similar nacional conforme lista publicada pela CAMEX;

- sustenta que incumbe ao Fisco o ônus de provar que os produtos constantes do Auto de Infração possuem conteúdo de importação inferior a 40% (quarenta por cento), exigidos pelo art. 1º, inciso II, § 1º da RSF nº 13/12;

- defende que o primeiro equívoco praticado pelo Fisco se refere aos critérios material e temporal adotados pela RSF nº 13/12, que é o momento da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

importação e a internalização da mercadoria ou bem e não posteriormente quando é realizada a operação de saída interestadual;

- reitera que a existência de similar nacional deve ser aferida no momento do desembaraço aduaneiro do produto, e não posteriormente quando o contribuinte realiza a operação de saída interestadual;

- pontua que a aplicação da alíquota de 4% (quatro por cento), em análise, se aplica às operações interestaduais com produto importado com similar nacional, que não tenha sido industrializado, e caso tenha sofrido processo de industrialização, possua conteúdo de importação superior a 40% (quarenta por cento);

- observa que o ICMS incide no momento da entrada da mercadoria importada, no momento do desembaraço aduaneiro, sendo este o marco temporal para exigência do imposto, nos termos do art. 155, § 2º, inciso IX da Constituição Federal de 1988 – CF/88 e art. 12, inciso IX da Lei Complementar (LC) nº 87/96;

- destaca que no caso das notas fiscais eletrônicas do presente Auto de Infração foram utilizados códigos que informam que a mercadoria é estrangeira - CST 100 ou 200, ou nacional com conteúdo de importação superior a 40% (quarenta por cento) - CST 300 ou 800, e com tributação integral pelo ICMS;

- assevera que a única hipótese que poderia modificar a mercadoria seria o conteúdo de importação, caso ficasse em percentual inferior à 40% (quarenta por cento), após a empresa submeter a mercadoria importada a um processo de industrialização;

- conclui que, se a mercadoria no momento do desembaraço aduaneiro não constava da Lista Camex, se após o desembaraço aduaneiro não foi submetida a processo de industrialização que resultou em conteúdo de importação inferior à 40% (quarenta por cento) e se na NF-e de entrada da mercadoria em seu estabelecimento constava os CSTs nºs: 100, 200, 300 ou 800, a alíquota aplicada a tais operações seria de 4% (quatro por cento);

- argui desrespeito ao princípio da não cumulatividade, uma vez que as mercadorias, objeto do Auto de Infração em exame, foram recebidas com destaque do ICMS na NF-e do fornecedor de 4% (quatro por cento) e o Fisco exige, em momento posterior, na saída interestadual, a alíquota de 7% (sete por cento) ou 12% (doze por cento), dependendo da unidade Federativa do destino;

- suscita desrespeito ao princípio da capacidade contributiva, pois o fornecedor teria suportado uma carga de 4% (quatro por cento), inferior àquela que o Fisco lhe exige: 7% (sete por cento) ou 12% (doze por cento);

- argui desrespeito ao princípio da neutralidade tributária, pois a exigência do Auto de Infração, em exame, causa um impacto na formação de preço da mercadoria, aumentando seu custo, em uma situação, inclusive em que o preço da mercadoria foi formado considerando-se a alíquota de 4% (quatro por cento);

- requer respeito ao princípio da boa-fé, em adquirir mercadorias tributadas com a alíquota de 4% (quatro por cento), com os fornecedores utilizando os CSTs 100, 200, 300 ou 800;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- menciona que, com a majoração da alíquota interestadual de 4% (quatro por cento), para 7% (sete por cento) ou 12% (doze por cento), a partir da publicação da Lista CAMEX, a produção de efeitos deveria seguir o princípio da anterioridade ou da nonagesimal, conforme o caso, respeitando-se neste caso o princípio da não surpresa e da segurança jurídica;

- discorda da exigência cumulativa das multas de revalidação (MR) e isolada (MI), em função do princípio da consunção (absorção), pois a empresa não poderia ser penalizada por duas multas de natureza distintas, devendo prevalecer a que for mais gravosa, nos termos do art. 113 do CTN e jurisprudência acerca da matéria;

- suscita que a capitulação legal, referente às multas de revalidação (MR) e isolada (MI) apenas estabelecem os critérios para determinação dos valores e limitadores, entretanto não descrevem qual ação ou omissão praticada que caracterizaria o ilícito tributário;

- assevera que as multas exigidas apresentam caráter confiscatório, haja vista que somadas representam 111,53% (cento e onze inteiros e cinquenta e três centésimos por cento), em afronta ao art. 150, inciso IV da CF/88;

- argui a impossibilidade de cobrança de juros moratórios sobre a multa de revalidação (MR) desde o vencimento do tributo;

- entende que somente poderia ser exigida a multa de mora entre o vencimento do imposto e o lançamento de ofício, conforme art. 53, inciso III e 56, inciso I, ambos da Lei nº 6.763/75;

- aponta que desconhece o motivo pelo qual o Fisco considerou o último dia do mês das operações praticadas, como vencimento do imposto, fato utilizado para a exigência da multa de revalidação, também não se saberia a natureza jurídica dos juros, se compensatórios, moratórios ou legais.

Requer, assim:

- a anulação do Auto de Infração, eis que eivado de nulidade e desrespeito aos princípios insculpidos na CF/88 ou subsidiariamente:

- o cancelamento do crédito tributário, pelos motivos a seguir elencados:

- - legitimidade da alíquota de 4% (quatro por cento);
- - violação ao princípio da não cumulatividade;
- - reconhecimento da boa-fé objetiva, ou seja, saída com base nas informações consignadas nos documentos fiscais de compra;

- a aplicação dos princípios da anterioridade, nonagesimal para as operações realizadas no mesmo exercício financeiro de publicação da Lista CAMEX;

- a exclusão/redução das multas de revalidação e isolada, em virtude da impossibilidade de cumulação das penalidades, bem como respeito ao princípio da Consunção;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a exclusão/redução das penalidades exigidas em consonância ao princípio do não confisco, nos termos do art. 150, inciso IV da CF/88;

- suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, inciso III do Código Tributário Nacional - CTN.

Pede a procedência da impugnação.

Da Reformulação do Lançamento

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização emitiu o Termo de Reformulação do Lançamento de págs. 502/503, excluiu do crédito tributário as exigências referentes as mercadorias com CST 300 (nacional: mercadoria ou bem com conteúdo de importação superior a 40% (quarenta por cento) e inferior a 70% (setenta por cento) e CST 800 (nacional: mercadoria ou bem com conteúdo de importação superior a 70% (setenta por cento), em razão de possuírem conteúdo nacional de industrialização. Anexou aos autos, no grupo “Reformulação do Lançamento”, do e-PTA:

- Anexo 15 – Demonstrativos dos valores excluídos, Rioclarense –Lista CAMEX, págs. 504;

- Anexo 16- Rioclarense – Lista CAMEX - Novo Demonstrativo do Crédito Tributário (DCT), págs. 505.

Do Aditamento à Impugnação.

Aberta vista, a Impugnante manifesta-se às págs. 509, ratifica todos os argumentos apresentados em sede de impugnação. Reitera pela improcedência do lançamento e anexa aos autos as cópias do Termo de Extinção do Crédito Tributário e Auto de Infração – Demonstrativo do Crédito Tributário (reformulado), págs 510/516.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização manifesta-se às págs. 517/525, refuta as alegações da Defesa, e pugna pela procedência do lançamento nos termos da reformulação efetuada.

Da Instrução Processual

Em sessão realizada em 10/04/25, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 23/04/25 (págs. 526).

DECISÃO

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração em razão de vícios no lançamento por ausência de motivação e infringência aos princípios da legalidade, devido processo legal, contraditório e ampla defesa;

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.

Induvidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

Relativamente à alegação de que teria havido desrespeito à legalidade e ao devido processo legal em razão da falta de apresentação da ação ou omissão do ilícito tributário, razão não assiste à Impugnante.

Verifica-se que no tópico do Relatório Fiscal Complementar do Auto de Infração, denominado “Irregularidade apurada” (págs. 08), consta claramente a descrição do ilícito tributário cometido pela Impugnante, ou seja, que efetuou operações interestaduais de mercadorias importadas constantes da lista editada pela CAMEX, utilizando indevidamente a alíquota de 4% (quatro por cento).

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

Rejeitam-se, pois, as prefaciais arguidas.

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

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/05/22 a 30/06/24, em decorrência da aplicação incorreta da alíquota de 4% (quatro por cento) prevista no art. 42, inciso II, subalínea “d.2” e § 28, inciso I do RICMS/02 e no item 1, item 1 da Parte 2, Anexo 1 do RICMS/23.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI, ambos da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02 e art. 178, inciso VI, alínea “f” do RICMS/23.

Ressalta-se, de início, que após a reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização, somente remanesceram as exigências relativas às operações de saídas interestaduais, relativas aos produtos com Código da Situação Tributária (CST) 200 (estrangeira, adquirida no mercado interno, exceto aquela indicada no código 7), uma vez que os referidos produtos, constavam da Lista CAMEX, Anexo 3 do e-PTA (págs. 15), na data do respectivo fato gerador, ou seja, das efetivas saídas interestaduais e, desta forma o CST correto seria o “700”.

Oportuno registrar que a legislação tributária mineira, por meio da alínea “a” do inciso II do § 28 do art. 42 do RICMS/02 e item 1, subitem 1.2.2, Parte 2, Anexo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1 do RICMS/23, delimitam o benefício em análise, de forma expressa, a bens e mercadorias importados do exterior que não tenham similar nacional e sejam contemplados por listagem da CAMEX, Veja-se a legislação mencionada:

RICMS/02

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

(...)

II - nas operações e prestações interestaduais:

(...)

d) 4% (quatro por cento), quando se tratar de:

d.1) prestações de serviço de transporte aéreo de carga e mala postal, quando o tomador e o destinatário forem contribuintes do imposto;

d.2) bens e mercadorias importados do exterior,

(...)

§ 28. a alíquota a que se refere a alínea "d" do inciso II do caput:

(...)

II - não se aplica às operações com:

a) bens e mercadorias importados do exterior que não tenham similar nacional, conforme ato editado pelo Conselho de Ministros da Câmara de Comércio Exterior - Camex -;

RICMS/23

ITEM: 1

Alíquota: 4%

Subitem:

1.2: Bens e mercadorias importados do exterior.

(...)

1.2.2: A alíquota prevista no subitem 1.2 não se aplica às operações com:

a) bens e mercadorias importados do exterior que não tenham similar nacional, conforme ato editado pelo Conselho de Ministros da Câmara de Comércio Exterior - Camex;

(...)

Ademais, a RSF nº 13/12, como não poderia deixar de ser, em nenhum momento menciona que a data do desembaraço aduaneiro é a data que será utilizada para constatação de que a mercadoria possui ou não similar nacional, para fins de verificação da alíquota a ser utilizada, posteriormente, por ocasião das saídas interestaduais do estabelecimento importador, fato gerador da diferença do imposto, exigido no Auto de Infração em exame.

Vale ressaltar que a Lista CAMEX é publicada periodicamente e, a partir da vigência ali estipulada aquele determinado produto passa a ser considerado sem similar

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

nacional, e, portanto, não poderá ser utilizada a alíquota de 4% (quatro por cento) nas operações interestaduais, para os produtos importados, sem conteúdo nacional de industrialização, independentemente da data de seu desembaraço aduaneiro.

A RSF nº 13/12 somente menciona como fato gerador a saída interestadual de mercadoria importada ou mercadoria com conteúdo de importação superior à 40% (quarenta por cento).

A Impugnante aduz que a mercadoria, sendo importada em data em que o produto em questão não se encontrava na Lista CAMEX, jamais seria submetida a tratamento diferente se, em qualquer operação posterior e a qualquer tempo, tal produto passar a ser incluído na mencionada lista.

Todavia tal raciocínio é desprovido de razão.

Verifica-se que o marco temporal, para se estabelecer se a mercadoria está ou não na Lista CAMEX, para fins de tributação em operações posteriores à sua entrada no território nacional, é a data da operação da saída, quando se dá o efetivo fato gerador do tributo em questão.

Reitera-se, por oportuno, que o momento do desembaraço aduaneiro é aquele em que ocorre a nacionalização de uma mercadoria importada procedente do exterior, mas não determinará seus efeitos de forma perene, como argui a Impugnante.

Cumpra ainda registrar, que a legislação regida pela RSF nº 13/12 trata de saída interestadual, portanto, é a data da operação de saída interestadual que é importante para a análise se a mercadoria se encontra ou não na Lista CAMEX.

Caso o produto conste da mencionada lista a partir daquele período de início de vigência, então a mercadoria é considerada sem similar nacional e a alíquota interestadual devida é 7% (sete por cento) ou 12% (doze por cento), dependendo do domicílio do destinatário.

Dessa forma, considerar que o momento do desembaraço aduaneiro seria um marco definitivo para determinar a tributação em toda a cadeia que a mercadoria poderia percorrer até seu consumo, além de infringir a legislação vigente, seria tornar impossível descobrir qual a tributação correta em qualquer momento posterior, pois não haveria como alguém, no meio da cadeia de comercialização, descobrir qual teria sido a data efetiva de desembaraço da mercadoria para verificar se, naquela data, a mercadoria estava ou não incluída na Lista publicada pela CAMEX.

Lado outro, a Autuada argui desrespeito ao princípio da não cumulatividade, ao argumento de que recebeu as mercadorias no momento da entrada, com crédito a 4% (quatro por cento) e o Fisco lhe exige no presente Auto de Infração débito com alíquotas de 7% (sete por cento) ou 12% (doze por cento).

Entretanto razão não lhe assiste.

Oportuno ressaltar que determinada mercadoria, a depender do tipo de operação e o seu enquadramento, poderá estar sujeita a diferentes cargas tributárias em sua cadeia de comercialização, sem que isso implique em prejuízo à não cumulatividade.

Quanto à afronta ao princípio da capacidade contributiva, novamente não lhe assiste razão, uma vez que o ICMS, como tributo indireto, é sempre suportado em última análise, pelo consumidor final.

A Defesa argui infringência aos princípios da neutralidade tributária, pois a exigência do Auto de Infração, em exame, causa um impacto na formação de preço da mercadoria, aumentando seu custo, em uma situação, inclusive, em que o preço da mercadoria foi formado considerando-se a alíquota de 4% (quatro por cento).

Entende que com a majoração da alíquota interestadual de 4% (quatro por cento) para 7% (sete por cento) ou 12% (doze por cento), a partir da publicação da Lista CAMEX, a produção de efeitos deveria seguir o princípio da anterioridade ou da nonagesimal, conforme o caso, respeitando-se neste caso o princípio da não surpresa e da segurança jurídica.

Todavia tais argumentos são desprovidos de razão.

Oportuno reiterar que, neste caso, trata-se de mero cumprimento da legislação supracitada, em que a verificação do enquadramento na Lista CAMEX deve ser feita na oportunidade do respectivo fato gerador, ou seja, no momento da realização das operações interestaduais.

Diante disso, se o produto consta na mencionada lista, não há que se falar em perpetuação de uma suposta situação que havia no momento de sua entrada no país.

Ademais, o fato de o crédito pelas entradas ser menor do que a carga tributária em saídas posteriores é uma característica do próprio ICMS, pois a alíquota do imposto pode variar de acordo com o destino e outras condicionantes de cada operação.

A Impugnante aponta, ainda, que o Fisco não teria observado o princípio da motivação, decorrente da falta de apresentação de comprovação da descaracterização do conteúdo de importação inferior a 40%, (calculado pela Impugnante).

Argui respeito ao princípio da boa-fé em adquirir mercadorias tributadas com a alíquota de 4% (quatro por cento), com os fornecedores utilizando os CSTs 100, 200, 300 ou 800.

Todavia tal entendimento é desprovido de razão.

Oportuno destacar que a Fiscalização, acatando parcialmente as razões da Defesa, excluiu do crédito tributário as exigências referentes aos produtos com CST 300, mercadorias ou bens nacionais, com conteúdo superior a 40% (quarenta por cento) e inferior a 70% (setenta por cento), bem como produtos com CST 800 mercadorias ou bens nacionais com conteúdo de importação superior a 70% (setenta por cento).

Quanto à alegada boa-fé, verifica-se que a infração é formal e objetiva e independe da intenção do agente nos termos do art. 136 do CTN, *in verbis*

CTN

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. (Grifou-se).

Ainda que houvesse boa-fé da Contribuinte, esses argumentos não têm o condão de afastar as exigências do Auto de Infração, em face do descumprimento da legislação que rege a matéria (mercadorias importadas constantes da lista editada pela CAMEX), como já demonstrado.

Diante disso, remanesceram, no Auto de Infração em exame as exigências fiscais referentes aos produtos com CSTs 100 e 200, uma vez que restou devidamente comprovado que a Autuada efetuou operações interestaduais de mercadorias importadas constantes da lista editada pela CAMEX, com aplicação indevida da alíquota de 4% (quatro por cento).

Diante disso restou devidamente comprovada a aplicação indevida da alíquota de 4% (quatro por cento), conforme constatado pelo Fisco.

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

Em razão da irregularidade constatada, correta a exigência da Multa de Revalidação, exigida em razão do recolhimento à menor do ICMS devido: diferença de 7% (sete por cento) ou 12% (doze por cento) para 4% (quatro por cento), nos termos do art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53. (Grifou-se).

A Multa Isolada, por seu turno, foi exigida em razão da falta de cumprimento da obrigação acessória de promover o destaque correto: alíquota de ICMS de 7% (sete por cento) ou 12% (doze por cento), no campo próprio dos documentos fiscais emitidos conforme previsão legal: Multa Isolada de 42 (quarenta e duas) unidades fiscais do estado de Minas Gerais (UFEMGs) disciplinada no art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02 (até 30/06/23) e art. 178, inciso VI, alínea “f” do RICMS/23 (a partir de 01/07/23), observado o limitador de 5% (cinco por cento), previsto no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75.

O cálculo da Multa Isolada está demonstrado, em detalhes na planilha “Rioclarense Saídas – 01/05/2022 a 30/06/2024 -Lista CAMEX” – no Anexo1 do e-PTA. Veja-se a legislação mencionada.

Lei nº 6.763/75

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

VI - por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos VII e XXXVII do art. 55, bem como por imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - de 1 (uma) a 100 (cem) Ufemgs por documento, limitada a 5% (cinco por cento) do valor da operação ou prestação.

RICMS/02

Art. 215. As multas calculadas com base na UFEMG, ou no valor do imposto não declarado, são:

(...)

VI - por emitir documento com falta de requisito ou indicação exigida neste Regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente) por documento:

(...)

f) natureza da operação ou da prestação e condições do pagamento; alíquota do ICMS e destaque do imposto devido; nome da empresa de transporte e seu endereço, ou o número da placa do veículo, Município e Estado de emplacamento, quando se tratar de transportador autônomo: 42 (quarenta e duas) UFEMG;

(...)

RICMS/23

Art. 178 - As multas calculadas com base na Ufemg, ou no valor do imposto não declarado, são:

(...).

VI - por emitir documento com falta de requisito ou indicação exigida neste regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - por documento:

(...)

f) natureza da operação ou da prestação e condições do pagamento; alíquota do ICMS e destaque do imposto devido; nome da empresa de transporte e seu endereço, ou o número da placa do veículo, município e Estado de emplacamento, quando se tratar de transportador autônomo: 42 (quarenta e duas) Ufemgs;

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, 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 do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 54, inciso VI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória, (emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas).

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

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

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

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

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

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 54 da mencionada lei.

Em relação à utilização do último dia do mês para o cálculo da multa de revalidação (MR), registra-se, por oportuno, que o art. 89, inciso III do RICMS/02 e art. 115, inciso III do RICMS/23, considera esgotado o prazo para recolhimento do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ICMS, quando o documento fiscal indicar valor à menor do imposto devido. Veja-se a legislação mencionada.

RICMS/02

Art. 89. Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra:

(...)

III - com documento fiscal que mencione destaque de valor do imposto inferior ao devido, com relação à diferença; (grifou-se)

RICMS/23

Art. 115 - Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra:

(...)

III - com documento fiscal que mencione destaque de valor do imposto inferior ao devido, com relação à diferença; (grifou-se)

Diante disso, como se trata de diversas operações realizadas em vários dias do mês, deslocou-se, de forma mais favorável ao Contribuinte, o seu vencimento para o último dia de cada um dos períodos (meses) de competência.

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

Em relação aos juros de mora, equivocou-se a Impugnante ao afirmar a ausência de indicação de sua fundamentação legal.

Verifica-se que no Auto de Infração, e-PTA (págs. 01/04), tem-se o título “*Valor do Crédito Tributário com Redução*” e a seguinte observação: “*a partir do mês subsequente os juros serão recalculados até seu efetivo pagamento ou parcelamento nos termos da Resolução nº 2.880/97*”.

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:

Resolução nº 2.880/97

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

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

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

ACÓRDÃO Nº 23.782/21/1ª.

DESNECESSÁRIO O PEDIDO DE SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (IMPOSTO E PENALIDADES) NOS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

TERMOS DO ART. 151, INCISO III, DO CTN, UMA VEZ QUE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO SOMENTE SERÁ EFETIVAMENTE COBRADO APÓS A INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA. (GRIFOU-SE).

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e do art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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;

(...)

Verifica-se constar na decisão um erro material em relação à citação das páginas que se encontram a reformulação do lançamento. O correto seria citar as págs. 502/503. Ademais, o e-PTA possui apenas 527 páginas, ou seja, não existe a página 1.948 citada na decisão.

Assim, observada a reformulação do lançamento efetuada pela Fiscalização às págs. 502/503, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências remanescentes do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs 1.948 dos autos. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Revisora), Juliana de Mesquita Penha e Wertson Brasil de Souza.

Sala das Sessões, 23 de abril de 2025.

Antônio César Ribeiro
Presidente / Relator

CS/D