

Acórdão: 24.525/23/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.002794508-75
Impugnação: 40.010155935-17
Impugnante: Comercial Cirúrgica Rioclarense Ltda
IE: 062996580.00-21
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - MEDICAMENTOS/PRODUTOS FARMACÊUTICOS. Constatada a falta de retenção e de recolhimento do ICMS/ST devido pela Autuada, na condição de substituta tributária, nas operações internas de saídas de mercadorias constantes do Capítulo 13 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (medicamentos de uso humano e outros produtos farmacêuticos de uso humano ou veterinário), destinadas à comercialização para contribuintes mineiros. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, adequada nos termos do § 2º, inciso I do art. 55 da citada lei.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - MEDICAMENTOS/PRODUTOS FARMACÊUTICOS. Constatada a retenção a menor e respectivo recolhimento a menor do ICMS/ST devido pela Autuada, na condição de substituta tributária, nas operações internas de saídas de mercadorias constantes do Capítulo 13 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (medicamentos de uso humano e outros produtos farmacêuticos de uso humano ou veterinário), destinadas à comercialização para contribuintes mineiros. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea "c", adequada nos termos do § 2º, inciso I do art. 55 da citada lei.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades, no período de 01/04/18 a 31/05/19:

- falta de retenção e de recolhimento do ICMS/ST devido pela Autuada, na condição de substituta tributária, nas operações internas de saídas de mercadorias constantes do Capítulo 13 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (medicamentos de uso humano e outros produtos farmacêuticos de uso humano ou veterinário), destinadas à comercialização para contribuintes mineiros.

Exigências de ICMS/ST, da Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, adequada nos termos do § 2º, inciso I do art. 55 da citada lei.

- retenção a menor e respectivo recolhimento a menor do ICMS/ST devido pela Autuada, na condição de substituta tributária, nas operações internas de saídas de mercadorias constantes do Capítulo 13 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (medicamentos de uso humano e outros produtos farmacêuticos de uso humano ou veterinário), destinadas à comercialização para contribuintes mineiros.

Exigências de ICMS/ST, da Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, adequada nos termos do § 2º, inciso I do art. 55 da citada lei.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às págs. 30/82, com os argumentos infraelencados, em síntese:

- argui a nulidade do Auto de Infração, por infringência dos princípios do contraditório e ampla defesa;

- acrescenta que o Auto de Infração é desprovido de motivação;

- suscita que lhe foi cerceado o direito de apresentação de denúncia espontânea;

- discorda de sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária;

- assevera que em razão das disposições expressas no § 18 do art. 22 da Lei 6.763/75 e no art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, não seria responsável pelo ICMS/ST devido nas saídas a empresas varejistas, já que em caso de não retenção e recolhimento, ou de retenção e recolhimento a menor do imposto, tal responsabilidade recairia exclusivamente sobre o destinatário, não cabendo, nesses casos, que se fale em responsabilidade solidária ou subsidiária destes destinatários;

- sustenta que haveria descompasso da Margem de Valor Agregado (MVA) utilizada pela legislação tributária de Minas Gerais e que foi utilizada na presente Auto de Infração, em especial com o art. 8º, § 4º da Lei Complementar nº 87/96, uma vez que não encontra razoabilidade com os valores praticados no mercado, não sendo fixada por meio de estudos sobre o preço final praticado, o que redundaria na ilegalidade da MVA prevista no RICMS/02;

- salienta que o Fisco utilizou indevidamente o Preço Máximo ao Consumidor (PMC), divulgado pela Câmara de Regulação do Comércio de Medicamentos (CMED), como base de cálculo do ICMS/ST, tendo em vista que os produtos objeto das saídas referem-se a mercadorias com venda restrita a hospitais e clínicas e que a Resolução CMED nº 03/09, em seu art. 2º, vedaria esta possibilidade, juntamente com a Súmula nº 631 do Superior Tribunal Federal - STF;

- relata vício na construção da regra matriz de incidência tributária, (base de cálculo), pois não poderia o Fisco alegar o enquadramento das operações no previsto

no § 23 do art. 22 da Lei 6.763/75, pois este dispositivo sequer foi citado na presente autuação;

- aduz que houve mero indicio de ocorrência do fato gerador, uma vez que o Fisco deixou de demonstrar como concluiu que os destinatários das operações de saídas comercializaram os produtos, isto é, por que tais destinatários não foram enquadrados como consumidores finais, reclamando pela nulidade do lançamento por ausência de prova da infração tributária;

- contesta a exigência cumulativa das multas de revalidação e isolada;

- entende que as penalidades apresentam natureza confiscatória;

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

- registra que não obstante a previsão legal, os juros de mora são indevidos, pois o Fisco não demonstrou seu cálculo;

- acrescenta que os juros de mora são devidos a partir do dia do vencimento do imposto, e o Fisco deixou de apresentar base legal para o vencimento do imposto no último dia do mês fiscalizado;

- requer a reunião dos AI n°s 01.002743867-96, 01.002671143-10 e 01.002794508-75 para julgamento em conjunto, a nulidade do Auto de Infração ou, subsidiariamente, a conversão do julgamento em diligência para averiguação da efetiva ocorrência dos fatos geradores subsequentes à operação realizada por ela (revenda das mercadorias), a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, em síntese, pede a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização manifesta-se às págs. 306/316, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

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.

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 n° 44.747/08.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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.

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.

No tocante à reclamação do cerceamento de defesa para apresentação de denúncia espontânea, tal entendimento não merece prosperar.

Conforme esclarece a Fiscalização, verifica-se que a emissão e o envio, em 04/11/22, por meio de seu Domicílio Tributário Eletrônico (DT-e), do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.000044422.26, com ciência em 14/11/22, estabeleceu, a partir de sua ciência, o término do período em que a legislação possibilitaria à Impugnante o direito de efetuar denúncia espontânea sobre o objeto do AIAF, conforme disposto no art. 67, inciso II da Lei nº 6.763/75, suprimindo, deste modo, por completo, a necessidade do envio do termo de encerramento da atividade exploratória previsto no art. 67, inciso III da citada lei.

Desta forma, até o recebimento do AIAF, a Impugnante poderia ter efetuado denúncia espontânea, se assim fosse de seu interesse. Neste ponto, é fundamental ressaltar que o início da atividade exploratória foi comunicado à Contribuinte (ciência em 15/03/22), onde se elencou todos os indícios de irregularidades detectados e solicitou-se as respectivas justificativas, inclusive com encaminhamento de planilhas detalhadas.

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

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

Esclareça-se, por oportuno, que no tocante à alegação de nulidade do presente Auto de Infração, por falta de motivação e das disposições legais aplicáveis ao fato, foi devidamente explicitado que o fato gerador do ICMS/ST ocorreu nas operações de saída destinadas à comercialização, e isto ficou perfeitamente tipificado em sua capitulação legal, bem como minuciosamente descrito no relatório fiscal inserido no Auto de Infração e no Relatório Fiscal Complementar que integra o presente lançamento.

Alegar falta de conexão das irregularidades imputadas com a legislação utilizada como fundamentação legal/infringências/penalidades é, no mínimo, mostrar total desconhecimento do arcabouço tributário da legislação estadual.

Ademais, em relação a possíveis nulidades, a Impugnante afirma que foram utilizadas as alíquotas do ICMS de 12% (doze por cento) e 18% (dezoito por cento) sem o Fisco informar o critério utilizado.

Contudo, é importante ressaltar que as capitulações legais referentes às alíquotas de 12% (doze por cento) e 18% (dezoito por cento) constam da base legal do Auto de Infração.

Neste caso, observa-se que o próprio Sujeito Passivo, ao emitir suas Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) de saídas, utilizou-se da alíquota de 12% (doze por cento) para os medicamentos genéricos e de 18% (dezoito por cento) para os demais medicamentos e produtos farmacêuticos, tendo, pois, a Autuada, o pleno conhecimento da legislação referente ao assunto.

Neste sentido, o Fisco ao exigir o ICMS/ST, utilizou o mesmo critério definido pela legislação em vigor e utilizado pela própria Autuada.

Assim, não há que se falar em qualquer vício procedimental que poderia causar a nulidade do presente lançamento fiscal

Rejeita-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 as seguintes irregularidades, no período de 01/04/18 a 31/05/19:

- falta de retenção e de recolhimento do ICMS/ST devido pela Autuada, na condição de substituta tributária, nas operações internas de saídas de mercadorias constantes do Capítulo 13 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (medicamentos de uso humano e outros produtos farmacêuticos de uso humano ou veterinário), destinadas à comercialização para contribuintes mineiros.

Exigências de ICMS/ST, da Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, adequada nos termos do § 2º, inciso I do art. 55 da citada lei.

- retenção a menor e respectivo recolhimento a menor do ICMS/ST devido pela Autuada, na condição de substituta tributária, nas operações internas de saídas de mercadorias constantes do Capítulo 13 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (medicamentos de uso humano e outros produtos farmacêuticos de uso humano ou veterinário), destinadas à comercialização para contribuintes mineiros.

Exigências de ICMS/ST, da Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, adequada nos termos do § 2º, inciso I do art. 55 da citada lei.

Esclareça-se de início, em relação à alegação da Impugnante de que o art. 39, § 1º da Lei nº 6.763/75, não deveria ter sido incluído na base legal do Auto de Infração em tela, em razão de que não haveria pertinência com a infração apontada pelo Fisco, torna-se essencial ressaltar que este dispositivo legal prevê que a movimentação de bens ou mercadorias serão obrigatoriamente acobertadas por documento fiscal, na forma definida em regulamento.

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

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

Somente quando este preço máximo não é fixado ou divulgado é que deverá ser utilizada a Margem de Valor Agregado (MVA), prevista no art. 59, inciso II, alínea “c”, item 5 do Anexo XV do RICMS/02.

E foi exatamente desta forma que o Fisco procedeu para a formação da base de cálculo do ICMS/ST no presente Auto de Infração.

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

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

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

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

No tocante à alegação de que os destinatários não seriam empresas que irão comercializar as mercadorias objeto do presente Auto de Infração, tal entendimento é desprovido de razão.

Pertinente salientar, que na oportunidade da lavratura da peça fiscal, foi feita uma pesquisa minuciosa, tendo como critério a atividade econômica principal das empresas adquirentes das mercadorias, no endereço eletrônico da Receita Federal do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Brasil (RFB), e todas elas possuíam como código de atividade econômica (CNAE), principal a atividade de comércio atacadista ou varejista de medicamentos, ou produtos farmacêuticos e hospitalares.

Assim, obviamente, não se trata de efetuar “auditoria” em todos os seus clientes nesta situação, como argumenta a Impugnante, mas efetuar uma consulta pública no sítio da RFB para concluir que as vendas estavam sendo realizadas para contribuintes que são, em sua essência, comerciantes.

Com relação aos destinatários elencados nos anexos da impugnação sob o argumento de que são consumidores finais, observa-se que:

- o destinatário Agroveterinária Silva e Marques Ltda - ME, constante do anexo em PDF da impugnação denominado “DOC 10 – Cartão CNPJ AGROVETER”, IE 001.053874.0035, enquadrada no regime de tributação do Simples Nacional, possui faturamento em todos os anos de 2018 e 2019, com emissão de NFC-e. Portanto, o argumento de que este destinatário é consumidor final encontra-se refutado;

- o destinatário Clínica Veterinária Siqueira e Gomes Ltda, constante do anexo em PDF da Impugnação denominado “Doc. 11.1 – Carta Veterinários - da Impugnação”, IE 002.521663.0031, enquadrado no Simples Nacional, possui faturamento em todos os anos de 2018 e 2019, com emissão de NFC-e. Assim, o argumento de que este destinatário é consumidor final também se encontra refutado;

- o destinatário Guedes e Santana Comercio e Serviços Ltda, constante do anexo em PDF da Impugnação denominado “Doc. 11.2 – Carta Veterinários - da Impugnação”, IE 001.113287.0062, enquadrado no Simples Nacional, possui faturamento em todos os anos de 2018 e 2019, com emissão de NFC-e. Sendo assim, o argumento de que este destinatário é consumidor final igualmente se encontra refutado;

- o destinatário Clínica Veterinária Vetamaster Ltda, constante do anexo em PDF da Impugnação denominado “Doc. 11.3 – Carta Veterinários – da Impugnação”, IE 001.133513.0012, enquadrado no regime de recolhimento débito/crédito, possui faturamento durante os anos de 2018 e 2019. Logo, o argumento de que este destinatário é consumidor final também se encontra refutado.

Desta forma, todos os 04 (quatro) destinatários elencados nos anexos da impugnação sob o argumento de que seriam consumidores finais dos produtos comercializados pela Autuada, de fato não o são. Estes destinatários, como todos os demais constantes deste Auto de Infração adquiriram os produtos e praticam atividades de comercialização.

Com relação à alegação de que no período fiscalizado (15/04/18 a 16/05/19) o estabelecimento da Empresa não esteve enquadrado como distribuidor hospitalar, tem-se como relevante efetuar as seguintes observações.

O estabelecimento da empresa estava relacionado na Portaria SUTRI nº 643/17, que dispõe sobre estabelecimentos enquadrados na categoria de distribuidor hospitalar para efeitos de aplicação da legislação do ICMS, até a data de sua revogação, que ocorreu em 10/03/18, por meio da Portaria SUTRI nº 725/18.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesta última Portaria, o estabelecimento da Empresa não foi incluído em razão do não foi atingimento do índice mínimo de 80% (oitenta por cento) de operações destinadas a hospitais, clínicas, órgãos públicos e outros, conforme previsto na legislação vigente à época, em especial no inciso XVII do art. 222 do RICMS/02, posteriormente revogado e substituído pelos arts 661 a 663, todos do Anexo IX do RICMS/02, com vigência a partir de 03/08/21.

Diante disto, a Autuada, inconformada com sua não inclusão no rol de distribuidores hospitalares, ingressou com pedido de tutela antecipada 5013665-50.2018.8.13.0027, em que a sentença de 1ª Instância, de 03/04/22, declarou nula a exclusão da empresa da Portaria SUTRI, para qual houve o respectivo recurso do estado de Minas Gerais, ainda não julgado de forma definitiva.

No entanto, prevalece vigente a decisão no Agravo de Instrumento (AI) 1.0000.18.095552-8/001, de 11/09/18. A decisão foi confirmada em 21/01/20, conforme o Acórdão publicado em 31/01/20, com trânsito em julgado em 12/05/20, conforme excertos de ementa infratranscrita:

COM ESSES FUNDAMENTOS, DOU PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO PARA DEFERIR A TUTELA ANTECIPADA DE URGÊNCIA, EM CARÁTER ANTECEDENTE, DETERMINANDO QUE O AGRAVADO SE ABSTENHA DE COMPELIR A AGRAVANTE AO RECOLHIMENTO DE ICMS, NA MODALIDADE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, POR OCASIÃO DA ENTRADA DE MERCADORIAS EM SEU ESTABELECIMENTO ATÉ O DESFECHO DA DEMANDA PRINCIPAL. (GRIFOU-SE)

Pela decisão judicial supra reproduzida, é patente que embora a autoridade judicial não tenha determinado, formalmente, a reinclusão do estabelecimento da Impugnante na respectiva Portaria SUTRI, seus efeitos são os mesmos daqueles inerentes a uma eventual determinação neste sentido.

Observe-se que, se o referido acórdão judicial estabelece que não se exija o ICMS/ST nas aquisições efetuadas pela Autuada.

Diante disso, alegar que o Fisco deveria ter exigido tal imposto de seus fornecedores, como faz a Impugnante, seria como atropelar por completo a decisão judicial, pois se o ICMS/ST já viesse retido em suas aquisições, completamente inócua seria a decisão que estabeleceu a abstenção de sua cobrança no destinatário nas operações em questão.

Por outro lado, a Impugnante, na tentativa de se eximir, a qualquer custo, da responsabilidade atribuída a ela, de retenção e recolhimento do ICMS/ST nas saídas de mercadorias destinadas à posterior comercialização, alega que, por força das disposições contidas no § 18 do art. 22 da Lei nº 6.763/75 e no art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, tal responsabilidade recairia exclusivamente nos destinatários, seus clientes, não admitindo que se fale em apenas responsabilidade solidária ou subsidiária destes contribuintes.

Ocorre que, como se olvida a Impugnante, sua responsabilidade como distribuidor hospitalar, como efetivamente requereu estar enquadrada e amparada por decisão judicial neste sentido, se encontra expressa no art. 59-B da Parte 1 do Anexo XV ao RICMS/02.

Ressalte-se, a decisão judicial que permitiu o reenquadramento da Impugnante como distribuidor hospitalar atraiu para ela a responsabilidade do recolhimento do ICMS/ST, por força do citado dispositivo regulamentar. Confira-se:

Anexo XV - RICMS/02:

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

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

Ressalta-se que, além do ICMS/ST não recolhido pela Autuada, exigiu-se a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I 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.

(...)

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

Correta, também, a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55 da Lei nº 6.763/75, exigida pelo descumprimento de obrigação acessória, (falta de retenção/retenção à menor da base de cálculo do imposto).

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

No tocante à correção dos valores relativos ao imposto e multas pela Taxa Selic, verifica-se que o art. 127 da Lei nº 6.763/75 c/c § 3º, art. 5º da Lei Federal nº 9.430/96 prevê tal imposição, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 127 - Os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

(...)

Lei nº 9.430/96

Art. 5º - O imposto de renda devido, apurado na forma do artigo 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

(...)

§ 3º - As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Ressalta-se que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em julgamento que negou provimento ao Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial (Ag Int no AREsp nº 908.237/SP – 2016/0105143-6), publicado em 24/10/16, pacificou a legitimidade da aplicação, pela Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais, da Taxa Selic na atualização dos débitos tributários pagos em atraso, diante da existência de lei estadual que determina a adoção dos mesmos critérios definidos na correção dos débitos fiscais federais.

EMENTA TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TAXA SELIC. APLICABILIDADE AOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS EM ATRASO. RECURSO REPETITIVO. MULTA.

1. "A TAXA SELIC É LEGÍTIMA COMO ÍNDICE DE CORREÇÃO MONETÁRIA E DE JUROS DE MORA, NA ATUALIZAÇÃO DOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS PAGOS EM ATRASO, EX VI DO DISPOSTO NO ARTIGO 13 DA LEI 9.065/95" (RESP 1.073.846/SP, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJE 18/12/2009, JULGADO SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/73).

Quanto ao entendimento de que não existe fundamentação legal para a exigência do ICMS/ST e da multa de Revalidação com vencimento no último dia do

mês do período fiscalizado, observa-se que a previsão regulamentar constante do Auto de Infração na base legal/infringências, em especial o art. 89, incisos III e IV do RICMS/02, dispõe que se considera esgotado o prazo para recolhimento do imposto, quando observadas as ocorrências previstas nos incisos supra citados, entre outros, o que, a rigor, determina a cobrança do tributo devido na data da própria ocorrência do fato gerador, no caso, a data das operações de vendas das mercadorias sem o devido recolhimento do ICMS/ST ou com o recolhimento a menor deste imposto.

Não obstante, no presente lançamento, a utilização do último dia de cada mês da ocorrência dos fatos geradores (em regra, postergação do vencimento), em nada beneficia ou prejudica a Impugnante, sendo apenas mera técnica operacional de lançamento, tendo em vista que os juros de mora são exigidos pela taxa SELIC, sendo que a mesma somente se altera na mudança de cada mês.

Assim, nenhum efeito prático ou financeiro haveria em se lançar uma data de vencimento para cada uma das operações que se dessem antes do último dia do mês (antecipação de vencimento em relação ao que foi lançado), pois os juros de mora só seriam exigidos a partir da mudança do mês.

Em relação aos juros de mora, o art. 226 da Lei nº 6.763/75 é expresso no sentido de que tais juros incidirão sobre os débitos decorrentes do não recolhimento do tributo e multa.

Lei nº 6.763/75

Art. 226. Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

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

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

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

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

O art. 113 do Código Tributário Nacional - 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Quanto ao pedido de julgamento pelo Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG, da presente Autuação em conjunto com os Autos de Infração nºs: 01.002671143- 10 e 01.002743867-96, emitidos anteriormente, e que trataram do mesmo tema, isto é, o ICMS/ST devido nas saídas destinadas à posterior comercialização do distribuidor hospitalar, e sob o mesmo AIAF nº 10.000044422-26, tal solicitação não merece prosperar.

O primeiro Auto de Infração emitido nesta sequência acima mencionada (nº 01.002671143.10) refere-se ao período de 01/01/18 a 09/03/18, e foi emitido em separado para que se evitasse a decadência dos créditos tributários, pois a autuação para todo o período abrangido pelos 03 (três) Autos de Infração emitidos – 01/01/18 a 30/06/22 – demandaria análises detalhadas que consumiriam bastante tempo, como de fato ocorreu.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por oportuno, este primeiro Auto de Infração foi julgado procedente pelo CCMG, por decisão unânime, conforme Acórdão nº 23.420/23/2ª, de 26/04/23.

O segundo Auto de Infração (nº 01.002743867-96) foi emitido em separado em função do período fiscalizado – 17/05/19 a 30/06/22 - não estar afetado por decisão judicial.

Este lançamento também foi julgado procedente, por unanimidade, pelo Conselho de Contribuintes/MG, conforme Acórdão 24.452/23/1ª.

O presente Auto de Infração (o terceiro na sequência) trata do mesmo tema dos 02 (dois) Autos de Infração supramencionados, e o período fiscalizado – 15/04/18 a 16/05/19 - se estabelece entre os 02 (dois) outros Autos de Infração, possuindo, porém, a particularidade de se referir a um período em que a empresa não constava da Portaria SUTRI nº 725/18, com vigência a partir de 10/03/18.

No entanto, neste interregno de 10/03/18 a 16/05/19, o estabelecimento da empresa esteve usufruindo da condição de distribuidor hospitalar por força da concessão da tutela recursal no Agravo de Instrumento nº 1.0000.18.095552-8/001.

Por outro lado, apesar dos lançamentos em questão tratarem do mesmo tipo de irregularidade, para períodos distintos, não há qualquer prejuízo no fato de que tenham sido ou sejam julgados em separado, como alega a Impugnante, tendo em vista que tratam de operações distintas, ocorridas em épocas diferentes, perfeitamente tipificadas.

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

ACÓRDÃO Nº 23.782/21/1ª

DESNECESSÁRIO O PEDIDO DE SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (IMPOSTO E PENALIDADES) NOS TERMOS DO ART. 151, INCISO III, DO CTN, UMA VEZ QUE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO SOMENTE SERÁ EFETIVAMENTE COBRADO APÓS A INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA.

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

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; (...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESÉSTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Autuada apresentado prova capaz de elidir o trabalho fiscal, corretas as exigências do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Alexandre Périssé de Abreu (Revisor) e Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich.

Sala das Sessões, 14 de setembro de 2023.

Juliana de Mesquita Penha
Relatora

Geraldo da Silva Datas
Presidente

CSP