

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.523/09/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000158966-15  
Impugnação: 40.010123996-21  
Impugnante: Val-Bags Indústria e Comércio de Plásticos Ltda  
IE: 330342090.00-97  
Proc. S. Passivo: Fábio de Campos Lilla/Outro(s)  
Origem: DF/Varginha

### **EMENTA**

**ISENÇÃO – DESCARACTERIZAÇÃO - DESCUMPRIMENTO DE CONDIÇÃO - REMESSA PARA ZONA FRANCA DE MANAUS –** Constatou-se emissão de notas fiscais destinadas à Zona Franca de Manaus ao abrigo indevido da isenção do imposto, vez que foram as mesmas utilizadas para uso e consumo dos destinatários. Procedimento fiscal respaldado pelos arts. 268 e 271 do Anexo IX do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, ambos da Lei nº 6.763/75. Exclusão da multa isolada por ser inaplicável ao caso dos autos.

**BASE DE CÁLCULO - FALTA DE INCLUSÃO DO IPI -** Constatou-se recolhimento a menor do ICMS em decorrência da não inclusão do IPI na base de cálculo do imposto, nas operações com mercadorias que não se destinaram a posterior comercialização ou industrialização pelos destinatários. Infração caracterizada nos termos do art. 13, § 3º da Lei nº 6.763/75. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, ambos da Lei nº 6.763/75. Exclusão da multa isolada por ser inaplicável ao caso dos autos.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

O presente contencioso versa sobre trabalho fiscal efetivado no período de 01/07/05 a 30/06/08, que culminou na exigência de crédito tributário decorrente da constatação, mediante conferência de livros e documentos fiscais, de que o Sujeito Passivo acima indicado deixou de recolher e/ou recolheu ICMS a menor, em razão das irregularidades abaixo enumeradas:

1) utilização indevida da isenção do ICMS nas saídas de mercadorias (sacolas plásticas) destinadas a estabelecimentos localizados na Zona Franca de Manaus, tendo em vista que as mesmas se destinaram ao uso e consumo pelos destinatários;

2) não inclusão do valor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI na base de cálculo do ICMS para saídas de produtos (sacolas plásticas) destinadas ao uso e consumo (não comercialização) pelos destinatários.

Os valores do crédito tributário foram apurados por meio de recomposição da conta gráfica do ICMS, sendo que no exercício de 2008 não houve resultado passível de ser exigido, mas apenas redução do saldo credor.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada de 40% (quarenta por cento) nos termos do art. 55, inciso VII da citada Lei.

### **Da Impugnação:**

Inconformada com as exigências fiscais a Autuada apresenta, por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 335/356, oportunidade em que anexa aos autos os seguintes documentos: Instrumento de Procuração (fls. 357); cópia do Instrumento Particular da segunda alteração e consolidação do Contrato Social (fls. 358/367); Consulta Pública ao Cadastro do Estado de Minas Gerais (fls. 368); cópia de documentos de identificação dos procuradores (fls. 369/371); cópia do Auto de Infração (fls. 373/374); comprovante de recolhimento da Taxa de Expediente (fls. 375).

Inicialmente, reporta-se ao objeto do Auto de Infração e reconhece que as regras da isenção do ICMS na saída de mercadorias destinadas a estabelecimentos localizados na Zona Franca de Manaus (art. 268 do Anexo do RICMS/MG) e da não inclusão do valor do IPI na base de cálculo do ICMS (art. 48 do RICMS/MG) somente são válidas na hipótese de o produto ser destinado à industrialização ou comercialização. Faz transcrição dos mencionados dispositivos.

Alega que a autuação baseia-se na presunção do Fisco, de que os produtos por ela comercializados (sacolas plásticas) são, necessariamente, dados gratuitamente pelos destinatários (supermercados, mercados, padarias) a seus clientes.

Aborda a natureza das operações que realiza e, também, o atual cenário do mercado no que se refere à entrega gratuita pelas redes de supermercados de sacolas plásticas a seus clientes. Concluindo, insiste na tese de que a autuação fiscal estaria lastreada exclusivamente na presunção no sentido de que todos os adquirentes dos seus produtos entregam gratuitamente as sacolas plásticas, sem que tenha sido carreado aos autos qualquer prova nesse sentido.

Salienta que à autoridade fiscal cabe o ônus de comprovar o fato jurídico tributário e os demais elementos formadores do crédito tributário, sendo que a inversão do ônus da prova somente é cabível nas hipóteses de presunção prevista em lei, o que não é o caso. Assim, não havendo evidências fundadas de que os seus produtos não se destinaram à comercialização, mas apenas à entrega gratuita, torna-se evidente a nulidade da autuação fiscal, conforme já restou decidido por este Conselho de Contribuintes em situações semelhantes.

Diz que a aplicação da multa isolada, no valor absurdo de 40% (quarenta por cento) da diferença entre a base de cálculo que utilizou e aquela supostamente devida configura-se ilegal, tendo em vista que tal penalidade depende da comprovação do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

intuito fraudulento do contribuinte. No presente caso, a multa isolada caracteriza-se totalmente desarrazoada e desproporcional, tendo em vista que se houve infração, esta decorreu exclusivamente de equívoco cometido pelos clientes da Impugnante quanto à destinação dos produtos.

Considera que a aplicação cumulativa da referida multa isolada com a multa de revalidação, ambas em decorrência do recolhimento a menor do ICMS, é absurda e não merece prosperar, conforme já restou decidido por este Conselho de Contribuintes em situação anterior.

Em apoio à sua argumentação, cita e transcreve trechos de jurisprudência judicial e administrativa, bem como, de lições doutrinárias.

Ao final, pede o acolhimento integral da sua impugnação, para que seja anulado ou ao menos julgado improcedente o Auto de Infração respectivo, determinando-se a extinção e o conseqüente arquivamento do procedimento administrativo.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em manifestação de fls. 377/383, refuta as alegações da defesa, bem como descreve os motivos da ação fiscal e indica os dispositivos legais em que se assenta o feito, pedindo, por fim, a procedência do lançamento.

### **Instrução Processual**

A Assessoria do CC/MG determina a realização da diligência de fl. 387, oportunidade em que pede seja explicitada a metodologia adotada para se calcular os valores do ICMS sobre o destaque do IPI para as saídas de produtos de uso e consumo dos destinatários, inclusive no tocante às “Devoluções Parciais”, tendo resultado na manifestação do Fisco às fls. 389, onde presta os esclarecimentos solicitados.

### **Parecer da Assessoria**

A Assessoria do Conselho em parecer de fls. 391/399, opina pela procedência total do lançamento.

---

## ***DECISÃO***

Os fundamentos do parecer da Assessoria do Conselho foram em parte os mesmos utilizados pela Câmara para decidir e farão parte da presente decisão, salvo pequenas alterações.

Como já relatado, decorrem as exigências fiscais formalizadas do recolhimento a menor do ICMS, tendo em vista a constatação de que a Autuada, no período compreendido entre 01/07/05 e 30/06/08, utilizou-se indevidamente da isenção do imposto nas remessas de mercadorias para estabelecimentos localizados na Zona Franca de Manaus, sendo que as mesmas destinaram-se ao uso e consumo (não comercialização) pelos destinatários e, também, não incluiu o IPI na base de cálculo do ICMS nas saídas de produtos (sacolas plásticas) destinadas ao uso e consumo (não comercialização) pelos destinatários.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Após diligência determinada pela Assessoria do CC/MG, o Fisco se manifesta às fls. 389, apresentando os seguintes esclarecimentos acerca da metodologia adotada para se calcular os valores do ICMS sobre a parcela do IPI referente às mercadorias de uso e consumo dos destinatários, inclusive no tocante às “Devoluções Parciais”: levantou-se as saídas pelos arquivos eletrônicos (registro 54) e através da Consulta ao SINTEGRA foi vinculado a cada nota fiscal o destinatário e a respectiva atividade, esta identificada por códigos.

Para se chegar aos valores da base de cálculo do ICMS sobre a parcela do IPI, efetuou-se o procedimento do cálculo inverso, ou seja, como o IPI destacado é “por dentro”, calculou-se o valor sem o imposto, para em seguida aplicar a alíquota prevista na legislação, encontrando-se o ICMS não incluso quando da emissão do documento fiscal. Assim, para um valor “X” de IPI destacado na nota fiscal, considerando a alíquota de 12% (doze por cento), a base de cálculo do ICMS não incluso resultará da multiplicação de “X” por 0,88 (oitenta e oito centésimos) e para uma alíquota de 7% (sete por cento) corresponderá a “X” multiplicado por 0,93 (noventa e três centésimos por cento).

Quanto às “Devoluções Parciais” informa o Fisco que as mesmas constam das planilhas do levantamento mensal (fls. 25/41, 51/124, 134/183) e estão resumidas no final destas (fls. 41, 125, 184), onde se demonstra o valor original do IPI destacado no documento fiscal de saída, o número da nota fiscal de devolução, o IPI devolvido e o IPI a tributar. As devoluções totais não foram consideradas no trabalho fiscal, enquanto as parciais deixaram de ser incluídas na base de cálculo do IPI a ser tributado.

Assim, passa-se à análise das infrações constatadas, registrando-se que como no parecer da Assessoria do CC/MG será utilizada para da manifestação fiscal de fls. 377/383, salvo alterações.

O trabalho fiscal se deu em consonância com a legislação tributária aliada ao entendimento amparado na Apelação Cível nº 041.111.5/5-00 –TJSP, de que as sacolas plásticas cedidas à clientela para acondicionar as mercadorias não se agregam aos produtos vendidos, por serem item de conveniência fornecido aos fregueses, portando-se, ainda, como veículo de propaganda da empresa por constarem o seu logotipo, lema e endereço sendo, conseqüentemente, material de uso do estabelecimento.

Assim sendo, tomou-se o universo de clientes da Autuada e criteriosamente, utilizando a consulta ao Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços – SINTEGRA, levantou-se todas as saídas *para varejistas com atividades em Supermercado, Hipermercado, Mercearias, Açougues e Papelarias* (identificadas através da codificação indicada nas planilhas de fls. 12/41, 45/124, 129/184), apurando-se os valores autuados.

Registre-se que não foram incluídos na autuação todos os clientes da Contribuinte, como alegado na sua peça impugnatória, mas apenas as empresas que não comercializam as sacolas plásticas, caso em que deve ser incluído o IPI na base de cálculo do ICMS. Pelos dados constantes das planilhas, observa-se que aproximadamente 90% (noventa por cento) das saídas autuadas ocorreram para grandes

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

redes de hipermercados e outras, onde as sacolas plásticas impressas e personalizadas são utilizadas como veículo de propaganda das empresas.

Da mesma forma, em relação aos Códigos Fiscais de Operação – CFOP, predominam no levantamento fiscal o 5101 (vendas de produção do estabelecimento para o Estado) e o 6101 (vendas de produção do estabelecimento para outros Estados).

Restou demonstrado, então, que apenas parte das operações de saídas foi considerada como de uso e consumo dos destinatários (não comercialização), exatamente a parcela autuada.

No que pertine ao ordenamento legal que sustenta o lançamento, dispõe o parágrafo 3º, alínea “a” do art. 13 da Lei nº 6.763/75, que “não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado a industrialização ou a comercialização, configure fato gerador de ambos os impostos”. Tal dispositivo é claro, ao estabelecer que o IPI somente será excluído da base de cálculo do ICMS quando a operação for relativa a produto que será destinado a industrialização ou comercialização posterior, o que não é o caso ora em exame.

Cumprasse assinalar que o preceito supratranscrito tem origem no art. 155, inciso XI, parágrafo 2º, da Constituição Federal/88 e no art. 13, parágrafo 2º, da Lei Complementar nº 87/96, que tratam da matéria.

Incontroverso, portanto, o descumprimento à legislação tributária. A uma, porque as notas fiscais objeto da autuação referem-se a vendas de sacolas plásticas para empresas que não as comercializam; a duas, porque restando evidenciado que os adquirentes são consumidores finais das mercadorias (sacolas plásticas) e, não havendo operação posterior com as mesmas ou outras delas resultantes, deve o IPI ser incluído na base de cálculo do ICMS.

A segunda parte do trabalho fiscal é consequência da primeira. Como as sacolas plásticas são de uso e consumo dos adquirentes, por conseguinte as saídas para os estabelecimentos localizados na Zona Franca não podem usufruir do benefício da isenção, pois o art. 271 do Anexo IX do RICMS/02 assim determina:

“Artigo 271 - Considera-se, também, desisternada a mercadoria que, remetida para fins de comercialização ou industrialização, houver sido incorporada ao ativo permanente do estabelecimento destinatário, ou utilizada para uso e consumo deste, bem como a mercadoria que tiver saído das áreas de incentivadas em transferência ou para fins de locação, comodato ou outra forma de cessão.”. (Destacado).

Verificando as planilhas que compõem os Anexos 1 (fls. 07/08), 5 (fls. 20/21), 9 (fls. 44/47) e 13 (fls. 128/130), confirma-se que foi cobrado o ICMS somente em relação às saídas para supermercados, comprovado que as sacolas plásticas foram destinadas para uso e consumo (não comercialização), não poderia ter sido utilizado o benefício da isenção nas remessas para a Zona Franca.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Autuada alega que é presunção do Fisco afirmar que as sacolas plásticas não são comercializadas e que elevado número de clientes dela – se não praticamente todos – já tem adotado a estratégia de vender as sacolas ao invés de simplesmente entregá-las gratuitamente.

Todavia, improcede tal argumento, pois é de conhecimento público que as ditas sacolas não são comercializadas, valendo registrar que na decisão proferida no âmbito do judicial, o fundamento básico é de que as referidas mercadorias são, na verdade, veículos de propaganda da empresa, estampando o logotipo, lema e endereço.

A Impugnante assevera que toma todas as precauções quando da emissão dos documentos fiscais, confirmando o cadastro das inscrições estaduais e outras informações importantes, bem como, se os produtos encomendados destinam-se à posterior comercialização ou industrialização. Entretanto, também essas afirmativas não correspondem à verdade, pois conforme pode ser observado nas planilhas elaboradas e nas notas fiscais anexadas aos autos, ocorreram saídas de mercadorias para consumidores sem inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS.

O Sujeito Passivo contesta a aplicação da multa isolada, sob pretexto de que: a mesma seria ilegal por depender da comprovação do intuito fraudulento do contribuinte; no presente caso, caracteriza-se totalmente desarrazoada e desproporcional, já que se houve infração, esta decorreu exclusivamente de equívoco cometido por seus clientes quanto à destinação dos produtos; a aplicação cumulativa da referida multa isolada com a multa de revalidação, ambas em decorrência do recolhimento a menor do ICMS, seria absurda e não mereceria prosperar, conforme decidido anteriormente por este Conselho de Contribuintes.

Porém, é de se ponderar que se tratando de matéria tributária, o ilícito pode advir do não pagamento do tributo ou do não cumprimento dos deveres instrumentais ou formais. Em qualquer das hipóteses, verifica-se a não prestação de uma obrigação imposta por lei. Na situação em análise, a obrigação de incluir o IPI na base de cálculo do ICMS para as saídas de mercadorias em que o destinatário não vai comercializá-las e utilizar o benefício da isenção do imposto nas saídas para a Zona Franca nessa condição (uso e consumo), estão previstos, respectivamente, no art. 48 da Parte Geral e no art. 271 do Anexo IX, ambos do RICMS/02.

Certo é que sendo a infração objetiva e havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, tem-se por configurado o ilícito. Nesse sentido dispõe o art. 136 do Código Tributário Nacional:

*“Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável...”.*

Entretanto, no que se refere a aplicação da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, razão assiste à Autuada.

Dispõe o art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 que:

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

É certo que a referida penalidade tem aplicação quando o contribuinte consignar em documento fiscal que acobertar operação ou prestação, base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída.

É de se notar que não houve consignação de base de cálculo diversa pelo contribuinte autuado. O que houve foi o não destaque do ICMS, por entender que a hipótese não estava alcançada pelo imposto, ou a não inclusão do IPI por entender que a sua inclusão na base de cálculo do ICMS não se aplicava nas operações realizadas.

De outro turno, verifica-se que historicamente a penalidade prevista no dispositivo em análise possui como alvo o combate ao chamado “subfaturamento”.

Como é sabido, tratando-se de norma que comine penalidade, é mister que o tipo penal se amolde perfeitamente ao fato infracional que se pretende punir, sem o qual fica impossibilitada a aplicação da pena.

Não parece que a multa isolada tenha aplicação generalizada para alcançar situações que não constituem o cerne da acusação fiscal, como é o caso dos presentes autos. Prudente, então, o acolhimento à regra da tipicidade cerrada do ilícito de natureza tributária, para efeito de imposição de penalidade.

Assim exclui-se do crédito tributário a multa isolada aplicada.

Os demais argumentos apresentados pela Impugnante não são suficientes para descaracterizar as infrações, portanto, parcialmente caracterizadas as infringências à legislação tributária.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir a Multa Isolada do art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75. Vencido, em parte, o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles (Revisor), que o julgava parcialmente procedente, para excluir a Multa Isolada do art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, referente às notas fiscais onde não há o destaque do ICMS. Participaram do julgamento, além do signatário e do Conselheiro vencido, o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva e Antônio César Ribeiro.

**Sala das Sessões, 06 de novembro de 2009.**

**André Barros de Moura  
Presidente / Relator**

*Abm/ml*

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 18.523/09/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000158966-15  
Impugnação: 40.010123996-21  
Impugnante: Val-Bags Indústria e Comércio de Plásticos Ltda  
IE: 330342090.00-97  
Proc. S. Passivo: Fábio de Campos Lilla/Outro(s)  
Origem: DF/Varginha

---

Voto proferido pelo Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Merece ressalva o lançamento apenas quanto à exigência da Multa Isolada, prevista no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, nas situações em que se especifica:

**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:

(...)

**VII** - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

A aplicação de tal penalidade pressupõe que tenha havido emissão de documento fiscal regular, no qual se consignou “base de cálculo diversa da prevista pela legislação”, o que, no caso em tela, ocorreu apenas em algumas operações.

Nestas, sem dúvida, entende-se como legítima a aplicação da penalidade.

Nas outras situações em que não houve consignação de qualquer base de cálculo, tendo em vista o entendimento da Impugnante de estarem as operações submetidas ao instituto da isenção, não cabe a aplicação da penalidade.

Logo, evidencia-se, nesses casos, incorreta a aplicação da penalidade face à inadequação do tipo descrito na citada norma à conduta da Impugnante.

Dessa forma, meu entendimento é no sentido de julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir a citada multa isolada nas notas fiscais onde não há o destaque do ICMS.

**Sala das Sessões, 06 de novembro de 2009.**

**Edwaldo Pereira de Salles  
Conselheiro**