

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.073/13/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000170207-41  
Recurso de Revisão: 40.060133902-31  
Recorrente: Kley Hertz S/A Indústria e Comércio  
IE: 001024383.00-17  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Silvane Beatriz da Silva/Outro(s)  
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - SP

### **EMENTA**

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

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

Versa o presente lançamento a respeito de retenção e recolhimento a menor de ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST), no período de 05 de junho de 2008 a 30 de junho de 2010, quando o Sujeito Passivo, substituto tributário localizado no Estado de São Paulo, realizou operações de saída de medicamentos e produtos farmacêuticos relacionados no item 15 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 para diversos destinatários localizados no Estado de Minas Gerais.

Importa observar que o cerne da discussão reside no fato de que quando da emissão das notas fiscais, na formação da respectiva base de cálculo da substituição tributária, o Sujeito Passivo não se utilizou da tabela de preços máximos sugeridos a consumidor pela Associação Brasileira do Comércio Farmacêutico - ABCFARMA, conforme previsão do art. 59, inciso II, alínea "a" da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75 respectivamente nos arts. 56, inciso II e § 2º, inciso II e 55, inciso VII. A penalidade isolada foi majorada em 50% (cinquenta por cento) em razão de reincidência, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75.

#### **Da Decisão Recorrida**

Em sessão realizada em 15 de fevereiro de 2013, a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, apreciando o lançamento, em preliminar e à unanimidade, indeferiu o

pedido de perícia. No mérito, por maioria de votos, julgou parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco, às fls. 1.288/1.302 e, ainda, para excluir todas as exigências referentes ao período em que o art. 59-D da Parte 1 do Anexo XV do RICMS se encontrava em vigor, bem como para adequar a Multa Isolada nos termos do art. 55, inciso VII, alínea "c" da Lei n.º 6.763/75, c/c art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN, em face das alterações introduzidas pela Lei n.º 19.978/11. Vencido, em parte, o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida (Relator), que excluía integralmente as exigências relativas à multa isolada. Foi designada relatora a Conselheira Giovana Maria Lima Domingues Gatti (Revisora). Na oportunidade, sustentaram oralmente, pela Impugnante, o Dr. João Luciano da Fonseca Pereira de Queiroz e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa.

Esta decisão está consubstanciada no Acórdão n.º 19.970/13/2ª (fls. 1.797/1.811) e no voto vencido de fls. 1.812/1.814 que o acompanha.

### **Do Recurso de Revisão**

Inconformada com a decisão, a Kley Hertz S/A Indústria e Comércio, por seu advogado regularmente constituído, apresenta Recurso de Revisão de fls. 1.816/1.824, em síntese, aos fundamentos seguintes:

- muito embora o Auto de Infração não identifique qual teria sido o real motivo para se entender que a Recorrente teria recolhido valor a menor de ICMS/ST nas operações com medicamentos, presume-se que a acusação se assente na presunção de que a base de cálculo utilizada, estabelecida no art. 19, inciso I, alínea "b" da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/MG, seria inaplicável à operação;

- por outro lado, dada à sua específica natureza, tal dispositivo regulamentar deve ser interpretado conjuntamente com o disposto no art. 59, da mesma Parte do RICMS/MG;

- conjugando-se tais disposições regulamentares, conclui-se que se a operação de saída com destino ao contribuinte mineiro é realizada pelo fabricante, a base de cálculo do ICMS/ST devido nas operações, corresponderá à do art. 19, inciso I, alínea "b", item 3, da mesma Parte, ou seja, o valor da operação, inclusive despesas acessórias, acrescido do percentual da Margem de Valor Agregado – MVA;

- como o dispositivo alude a fabricante, e não a estabelecimento fabricante, quando a operação for realizada por qualquer um dos estabelecimentos do fabricante, a base de cálculo será a da MVA;

- caso o legislador regulamentar pretendesse circunscrever a adoção dessa base, exclusivamente à operação realizada pelo estabelecimento fabricante, o teria feito, principalmente pela relevante circunstância de que estabelecimento é um conceito histórico e largamente empregado pela legislação tributária brasileira, justamente para delimitar uma unidade econômica do contribuinte;

- como no caso as operações foram realizadas por estabelecimento da empresa fabricante dos medicamentos, a base de cálculo deve corresponder àquela

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecida pelo art. 59, inciso I, c/c o art. 19, inciso I, alínea "b", item 3 da Parte 1 do RICMS/MG;

- o inciso II do mesmo art. 59, refere-se, aí sim, a contribuinte não fabricante. Logo, como essa disposição é residual em relação à do inciso I, por lógico que a regra do inciso I só pode estar a se referir, como de fato está, a contribuinte fabricante, não importando qual de seus estabelecimentos realize a operação;

- no caso dos autos, pelo exame dos dados contidos nas cópias das DIPJ's relativas aos anos-calendário de 2008 a 2010 e das folhas dos Registros de Apuração do ICMS n.ºs. 9 a 11, correspondentes às escriturações dos períodos abrangidos pelo lançamento, constata-se que todas as operações realizadas, referem-se, exclusivamente, a mercadorias recebidas em transferência do estabelecimento matriz localizado em Porto Alegre/RS, o qual, de sua parte, é o produtor dos medicamentos;

- o acórdão afirma expressamente que o pedido da Recorrente para aplicação da base de cálculo MVA foi indeferido por ser a empresa atacadista e que esta base de cálculo somente se aplicaria às remessas efetuadas diretamente pelo fabricante;

- é fabricante dos produtos remetidos ao Estado de Minas Gerais e o fato de a mercadoria ter sido enviada por uma filial atacadista não lhe retira a condição inafastável de fabricante;

- a filial é estabelecimento atacadista, mas a empresa - incluída, por óbvio, sua filial - é a fabricante dos produtos;

- o Conselho faz, sim, a distinção entre os dois conceitos, e menciona expressamente a expressão estabelecimento fabricante quando entende seja necessário que o próprio estabelecimento seja fabricante, conforme se percebe da análise dos Acórdãos n.ºs 3.983/12/CE e 3.984/12/CE;

- sabidamente, para o direito comercial e para o direito tributário, esses são conceitos diferentes, eis que um, mais específico, refere-se a uma unidade da empresa em específico, enquanto o outro se refere a uma empresa como um todo, no caso fabricante de determinado produto;

- cita o Acórdão n.º 14.547/00/1ª para demonstrar que o Conselho de Contribuintes, como um todo e com divergência entre Câmaras, ora considera útil e válida, juridicamente, a expressão estabelecimento, ora a desconsidera, ou considera desnecessária, na medida em que equipara fabricante com estabelecimento fabricante, equiparação esta que a lei tributária mineira não faz;

- a operação jurídica feita pela Fiscalização, equiparando estes dois conceitos não equiparáveis, atenta contra a teoria do estabelecimento, tão cara ao direito comercial, com graves consequências aos contribuintes;

- de outro lado, a precisão técnica é da essência do sistema tributário, amparado que é pela tipicidade estrita e, portanto, não sujeita a elasticidade, ou analogia, no que trata de impor-se tributos ou penalidades.

Ao final, requer o provimento de seu recurso, para pacificar a jurisprudência desta Corte, sobre o entendimento da distinção entre estabelecimento fabricante e fabricante, julgando-se insubsistente a ação fiscal.

**Do Parecer da Assessoria do CC/MG**

A Assessoria do CC/MG, em parecer fundamentado de fls. 1.841/1.844, opina em preliminar, pelo não conhecimento do Recurso de Revisão e, se ao mérito chegar, pelo seu não provimento.

**DECISÃO**

**Da Preliminar**

Inicialmente cumpre analisar a preliminar de cabimento do presente recurso nos termos do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

SEÇÃO IX  
DO RECURSO DE REVISÃO

Art. 163. Das decisões da Câmara de Julgamento cabe Recurso de Revisão para a Câmara Especial, no prazo de 10 (dez) dias contados da intimação do acórdão, mediante publicação da decisão no órgão oficial, nas seguintes hipóteses:

.....  
II - no caso de PTA submetido ao rito ordinário, quando a decisão recorrida seja divergente, quanto à aplicação da legislação tributária, de outra proferida por câmara do Conselho de Contribuintes;

§ 1º Não ensejará recurso de revisão:

I - a decisão tomada pelo voto de qualidade, relativa à:

a) questão preliminar, exceto a referente à descon sideração do ato ou negócio jurídico;

b) concessão de dedução de parcela do crédito tributário escriturada ou paga após a ação fiscal;

II - a decisão relativa ao cancelamento ou redução de multa isolada, pelo órgão julgador, conforme estabelecido em lei.

.....

Superada, de plano, a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do art. 163 do RPTA, acima transcrito, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Após análise dos autos e inteiro teor dos Acórdãos n.ºs 3.983/12/CE (fls. 1.825/1.837) e 3.984/12/CE indicados como divergentes, é possível verificar não assistir razão à Recorrente, pois as decisões neles consubstanciadas não se revelam divergentes da recorrida quanto à aplicação da legislação tributária.

Ressalta-se, inicialmente, que a Recorrente cita, também, expressamente, em seu recurso, o Acórdão n.º 14.547/00/1ª.

Ainda que com relação ao Acórdão n.º 14.547/00/1ª a impressão que a Recorrente deixa é de que sua citação é feita apenas para corroborar uma tese de defesa, cumpre destacar que este não se presta como paradigma. Observando-se que a decisão recorrida foi publicada no Diário Oficial do Estado - "Minas Gerais", em 28 de março de 2013 e a decisão consubstanciada no Acórdão n.º 14.547/00/1ª foi publicada em 24 de fevereiro de 2001, esta não se presta ao conhecimento do Recurso nos termos da previsão contida no inciso I do art. 165 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim estabelece:

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

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

.....

Contudo, resta a verificação dos Acórdãos n.ºs 3.983/12/CE e 3.984/12/CE apontados como paradigmas e que se encontram aptos para serem analisados quanto ao cabimento do Recurso, nos termos da legislação de regência.

Salienta-se que estas decisões apontadas como paradigmas são idênticas, ou seja, são relativas à mesma matéria, tendo sido os respectivos lançamentos divididos em dois processos face à autonomia dos estabelecimentos de mesma titularidade.

Com efeito, a matéria discutida nos Acórdãos n.ºs 3.983/12/CE e 3.984/12/CE apontados como paradigmas diz respeito à caracterização do produto de panificação "pão do dia", para efeito de utilização de crédito presumido previsto no Regulamento do ICMS.

Veja-se a ementa do Acórdão n.º 3.983/12/CE cuja cópia encontra-se nos autos às fls. 1.825/1.837:

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – CRÉDITO PRESUMIDO. CONSTATADO APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS, REFERENTE À SAÍDA DE "PÃO DO DIA", SEM A ESTRITA OBSERVÂNCIA DAS NORMAS DO ART. 32-B, INCISO III DA LEI N.º 6.763/75 E DO ART. 75, INCISO XXV, PARTE GERAL DO RICMS/02. EXIGE-SE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO INCISO II DO ART. 56 E MULTA ISOLADA DO INCISO XXVI DO ART. 55, AMBOS DA LEI N.º 6.763/75. REFORMADA A DECISÃO DA CÂMARA A QUO PARA RESTABELECER AS EXIGÊNCIAS RELATIVAS A TODOS OS BISCOITOS, COOKIES, ROSQUINHAS, BOLOS, MINI BOLOS E MUFFINS E PARA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONCEDER OS CRÉDITOS PELAS ENTRADAS NÃO APROPRIADOS EM RELAÇÃO AOS PRODUTOS CUJAS EXIGÊNCIAS FORAM MANTIDAS. RECURSOS DE REVISÃO CONHECIDOS À UNANIMIDADE E PARCIALMENTE PROVIDOS PELO VOTO DE QUALIDADE.

Pela leitura da ementa acima transcrita fica claro que a matéria tratada nos acórdãos indicados como paradigmas e no presente processo são totalmente diferentes.

Este ponto merece relevância uma vez que se trata de caso de aplicação e interpretação da legislação. Sendo assim, nitidamente verifica-se que as normas que se interpretou e aplicou no caso dos acórdãos paradigmas são diferentes das normas aplicadas no caso em tela.

A Recorrente sustenta a alegada divergência em relação à decisão recorrida, aquelas apontadas como paradigmas destacando os aspectos que caracterizam um produto como “*pão do dia*”.

Dentre esses aspectos, a Recorrente destaca o seguinte parágrafo dos acórdãos paradigmas:

“ASSIM, O PRODUTO DEVE ENCERRAR O SEU CICLO DE PRODUÇÃO NO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO QUE O COMERCIALIZA, SENDO APTO, PORTANTO, A SER CONSUMIDO DE MODO IMEDIATO PELO CLIENTE”.

Portanto, o aspecto enfatizado pela Recorrente é o de que para ser considerado “*pão do dia*” o produto de panificação deve ser produzido no próprio local de comercialização.

Contudo, esta não é a discussão travada na decisão recorrida. Nesta, entende-se que a previsão correta para definição da base de cálculo para fins de substituição tributária é a determinada a partir de preços máximos sugeridos por entidade representativa do segmento econômico, tendo em vista tratar-se, a ora Recorrente, de estabelecimento atacadista.

Por outro lado, a Recorrente entende que a base de cálculo a ser aplicada à sua situação fática deveria utilizar a Margem de Valor Agregado - MVA, tendo em vista tratar-se de remetente fabricante dos produtos.

Frise-se, pela importância, que as matérias discutidas nos lançamentos são totalmente distintas, não levando à conclusão de que houve divergência das decisões quanto à aplicação da legislação tributária.

Observa-se, ainda, que mesmo considerando-se apenas o enfoque levantado pela Recorrente em sede de Recurso de Revisão, qual seja, conceitos de estabelecimento fabricante e fabricante, não pode ser conhecido o recurso uma vez que as decisões seguem a mesma linha.

As decisões apontadas como paradigmas entendem que a caracterização do produto “*pão do dia*” só prevalece para a produção (do “*pão do dia*”) realizada no próprio estabelecimento que promove sua comercialização (estabelecimento fabricante).

No caso da decisão recorrida, entendeu-se que a legislação, na formação da base de cálculo para fins de substituição tributária, ressalva que a margem de valor

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

agregado só poderia ser utilizada pelos estabelecimentos estritamente fabricantes, não alcançando os estabelecimentos de mesma titularidade não fabricantes, que deveriam utilizar o preço final a consumidor sugerido por entidade representativa do segmento econômico respectivo.

Verifica-se, do exposto, que não há como se concluir pela alegada divergência quando se comparam matérias tão distintas umas das outras.

Nesse sentido, como dito e merece ser frisado pela importância, não há divergência entre as decisões apontadas como paradigmas em relação à decisão recorrida quanto à aplicação da legislação tributária.

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

Desta forma, não foi atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, qual seja, a configuração de divergência jurisprudencial, frustrando a exigência de preenchimento cumulativo das condições, conforme previsto no referido dispositivo legal, o que leva ao não conhecimento do recurso.

Em que pese o recurso não ter sido conhecido, cumpre esclarecer que houve um erro de digitação na decisão da Câmara *a quo*, reproduzido também na ementa, porém que não prejudicou a Recorrente uma vez que o acórdão está bem fundamentado, esclarecendo, de forma inequívoca, a decisão da Câmara.

Constou no texto da decisão *“para excluir todas as exigências referentes ao período em que o art. 59 -D da Parte 1 do Anexo XV do RICMS não se encontrava em vigor”*.

O correto seria a exclusão das exigências fiscais do período de vigência desse artigo que equiparava o “centro de distribuição exclusivo” ao industrial fabricante, o que permitia a utilização da base de cálculo pretendida pela ora Recorrente.

É justamente em razão da validade desse artigo em um determinado período que a Contribuinte foi beneficiada para excluir parte do crédito tributário.

Importa registrar que a decisão do Conselho de Contribuintes, como ato administrativo que é, encontra em sua fundamentação (texto do acórdão) a motivação que leva a Câmara a decidir. Partindo desta premissa, forçoso concluir que a fundamentação do acórdão recorrido deixa claro que a decisão pela exclusão das exigências está corroborada exatamente pelo texto do dispositivo regulamentar que garantia a equiparação do “centro de distribuição exclusivo” ao industrial fabricante.

Desta forma, fica formalmente corrigido o erro meramente material que, repita-se pela importância, nenhum prejuízo causou à ora Recorrente.

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

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em não conhecer do Recurso de Revisão, por ausência de pressupostos legais de cabimento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Fernando Luiz Saldanha (Revisor), Antônio César Ribeiro, André Barros de Moura e José Luiz Drumond.

**Sala das Sessões, 06 de junho de 2013.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Relatora**

CC/MG