

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.587/14/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000213212-38
Impugnação: 40.010136395-28
Impugnante: Nestlé Brasil Ltda.
IE: 186002263.97-40
Proc. S. Passivo: Leonardo Resende Alvim Machado/Outro(s)
Origem: DF/Uberaba

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO E/OU RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO - ENQUADRAMENTO INCORRETO NA NCM. Constatado o enquadramento incorreto dos produtos leites modificados ou fórmulas infantis na NCM, classificados que foram como leites infantis, resultando na aplicação da Margem de Valor Agregado – MVA menor que a prevista na legislação e, via de consequência, em recolhimento a menor do ICMS/ST. Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO E/OU RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO - UTILIZAÇÃO DO PERCENTUAL DE MARGEM DE VALOR AGREGADO (MVA) INFERIOR AO DEVIDO. Constatada a utilização de Margem de Valor Agregado – MVA inferior à prevista na legislação, em decorrência da inobservância do disposto no § 5º do inciso I do art. 19, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, majorada em 100% (cem por cento) por força do disposto nos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Infração caracterizada.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO E/OU RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO – FALTA DE INCLUSÃO DOS DESCONTOS INCONDICIONAIS. Constatado o recolhimento a menor de ICMS/ST por ter deixado de incluir na base de cálculo os descontos incondicionais, a teor do que dispõe o art. 19, inciso I, item 3, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, majorada em 100% (cem por cento) por força do disposto nos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75. Infração configurada.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO E/OU RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – PRODUTOS ALIMENTÍCIOS ALCANÇADOS PELA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO – CRÉDITO

PROPORCIONAL – Constatado o recolhimento a menor de ICMS/ST na saída de produtos alimentícios alcançados pela redução da base de cálculo prevista no item 19 do Anexo IV do RICMS/02, por ter deduzido do imposto apurado a título de substituição tributária, o valor integral do ICMS devido pela operação própria, sem obedecer o limite de crédito previsto no subitem 19.4, que determina a anulação de parte dos créditos. Corretas as exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75. **Infração configurada.**

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO E/OU RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - PRODUTOS ALIMENTÍCIOS DESTINADOS AO PREPARO DE REFEIÇÕES. Apuração de saída de mercadorias destinadas ao preparo de refeições em restaurantes, hotéis e similares sem o destaque do ICMS/ST, em ofensa ao disposto no art. 111 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, majorada em 50% (cinquenta por cento) por força do disposto nos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75. Reconhecimento da obrigação principal pela Autuada. Correta a aplicação da penalidade a partir de janeiro de 2013. Entretanto, a majoração não deve ser aplicada, uma vez que não foi caracterizada a reincidência.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de destaque e recolhimento ou destaque e recolhimento a menor de ICMS/ST, no período de janeiro de 2010 a agosto de 2013, na saída dos produtos enquadrados nos itens 10 (sorvetes) e 43 (produtos alimentícios) da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multas Isoladas capituladas no art. 55, inciso VII, alínea “c” e inciso XXXVII, majoradas nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75.

A Impugnante reconhece as exigências de ICMS relativas aos Anexos “7” e “8” do Auto de Infração, efetuando o recolhimento das parcelas constituídas.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 310/350 e requer, ao final, a procedência da peça de Defesa.

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, nos termos do demonstrativo de fls. 510/524, excluindo as exigências relativas às remessas para as empresas detentoras de Regime Especial (Maranhão Atacado S/A e Luiz Tonin e Cia Ltda.).

Cientificada sobre a retificação, a Autuada adita sua Impugnação às fls. 528/529, reiterando os termos da peça inicial.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização, em manifestação de fls. 540/571, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento remanescente.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 583/620, opina pela procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 510/524, e ainda para: a) exclusão da penalidade prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75 por inaplicável à espécie, em se tratando de apuração de base de cálculo de substituição tributária; b) no tocante à penalidade prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, exclusão da majoração da multa isolada, por não restar configurada a prática da reincidência ao tempo de ocorrência das irregularidades.

DECISÃO

Parte dos fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de destaque do ICMS/ST ou destaque inferior ao devido, resultando em recolhimento a menor do imposto no período de janeiro de 2010 a agosto de 2013, nas operações com produtos enquadrados no item 10 (sorvetes) e 43 (produtos alimentícios) da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

A acusação fiscal decorre da prática de diversas irregularidades relacionadas com a falta de destaque e/ou destaque a menor da base de cálculo do ICMS/ST, quais sejam: 1) enquadramento incorreto dos produtos comercializados (NAN e Nestogeno) na NCM; 2) utilização incorreta do percentual de Margem de Valor Agregado – MVA; 3) falta de inclusão do desconto incondicional na base de cálculo do ICMS/ST; e 4) não aplicação da redução da base de cálculo prevista no item 19 e subitem 19.4 do Anexo IV do RICMS/02, resultando em creditamento de ICMS maior que o devido, e 5) falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor do ICMS/ST na saída de produtos alimentícios destinados ao preparo de refeições.

Exige-se o ICMS/ST, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c o § 2º inciso I (100%) e Multas Isoladas prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” e inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

A infração capitulada na alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 foi majorada em 100% (cem por cento) tendo em vista a constatação de mais de uma infração anterior.

Por sua vez, a infração capitulada no inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 foi agravada em 50% (cinquenta por cento) por caracterização de uma reincidência, a partir de novembro 2012.

Para facilitar a análise das exigências, bem como o entendimento sobre os contrapontos às alegações apresentadas pela Impugnante, faz-se uma breve explicação sobre o desenvolvimento do trabalho que resultou na presente autuação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Roteiro Fiscal foi desenvolvido com a utilização de rotina disponível no aplicativo “Auditor Eletrônico” de uso exclusivo da SEF/MG, ferramenta operacionalizada pelos Auditores Fiscais da Receita Estadual em atividades exploratórias (preparatória à ação fiscal) e de Auditoria Fiscal.

A aplicação dessa rotina consiste em estabelecer previamente as regras e parâmetros necessários ao cálculo correto, ou seja, em conformidade com a legislação relacionada com o objeto da ação fiscal, no caso específico, a verificação sobre a regularidade no cumprimento das obrigações relativas ao recolhimento do ICMS devido por substituição tributária.

Deve ser esclarecido que o Roteiro Fiscal considera para efeito de verificação, observada a legislação e período de vigência, CFOP da operação, situação tributária, a NCM dos produtos, a Margem de Valor Agregado, a alíquota (interna e interestadual) aplicável, produtos sujeitos à redução de base de cálculo na operação interna, o CNAE do destinatário, entre outros parâmetros.

O resultado dessa Rotina de Trabalho nada mais é que a aplicação desses parâmetros (e regras) à base de dados das operações transmitidas pelo contribuinte (informações SINTEGRA e notas fiscais eletrônicas), por meio da qual se apura automaticamente as diferenças de ICMS/ST (recolhimento a menor) ou identifica as operações para as quais não houve retenção/recolhimento.

A Autuada efetuou recolhimento parcial das exigências fiscais, e após o envio do demonstrativo no qual estão identificadas as notas fiscais das operações e os anexos respectivos, bem como os valores das parcelas da obrigação reconhecidas por meio do pagamento, constata-se que o reconhecimento se refere à utilização incorreta da Margem de Valor Agregado – MVA de alguns produtos sendo: Nescau, “PRE NAN Form Infantil”, Nescafé, Neston, Leite Ninho integral e instantâneo, Alpino Bombons, Especialidades, Maggi Caldos, entre diversos outros produtos. Verifica-se que pagamento parcial se refere a operações compreendidas nos Anexos 3, 4, 6, 9, 10, 12 e 14.

Consta nas informações do Sistema de Informação e Controle da Arrecadação e Fiscalização – SICAF, que tal recolhimento está identificado com o “Código de Receita 322-8”. Cabe observar que referido código se refere a obrigações relacionadas ao ICMS normal. Porém, as obrigações objeto do presente Auto de Infração dizem respeito ao ICMS devido na condição de Substituto Tributário – ICMS/ST. Além disso, a Impugnante deixou de recolher os acréscimos legais (juros e multa) e multa isolada correspondentes a esta parcela.

Quanto ao pagamento parcial, deve ser esclarecido que, apesar das incorreções e inconsistências apontadas anteriormente, o valor constante do DAE foi considerado como se fosse obrigações relativas a ICMS/ST e abatido nos respectivos períodos.

É importante ressaltar ainda que foram observados os procedimentos constantes na página 45, subitem 1.5.3 do “Manual de Orientação – Crédito Tributário Contencioso e Não Contencioso – SAIF/SUFIS” (Distribuição do DAE no SICAF), conforme documentos de fls.495/509.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

À vista das demais questões debatidas na peça de defesa inicial (fls.310/350), passa-se a análise de cada irregularidade apontada no Auto de Infração, observando a ordem das ocorrências demonstradas no “Detalhamento das Infringências” constante do Anexo 1 (fls. 17/18), sem prejuízo do critério adotado pela Impugnante para descrição das “8 condutas da Requerente”(fls. 311/312).

Os Anexos foram divididos em períodos devido ao volume de informações, de acordo com a data da autuação anterior e conforme o tipo de infringência: falta de retenção do ICMS/ST ou retenção inferior à devida.

Anexo	Período	Destaque do ICMS/ST	Detalhamento das infringências
3	Janeiro a junho de 2010	Operações com retenção do ICMS/ST em valor inferior ao apurado neste AI, que não estão no PTA nº 01.000187715-71	Utilização de MVA incorreta e não aplicação da Redução de Base de Cálculo, conforme item 19 e subitem 19.4 do Anexo IV do RICMS/02.
4	Julho a dezembro de 2010	Operações com retenção do ICMS/ST em valor inferior ao apurado neste AI, que não estão no PTA nº 01.000187715-71	Utilização de MVA incorreta e não aplicação da Redução de Base de Cálculo, conforme item 19 e subitem 19.4 do Anexo IV do RICMS/02.
5	Janeiro a dezembro de 2010	Operações sem a retenção do ICMS/ST, revisão da MVA a partir das planilhas do AI/PTA nº 01.000187715-71	Falta de destaque da BC/ST e do ICMS/ST. Complemento de ICMS/ST apurado em razão do enquadramento incorreto de alguns itens na NCM por parte da empresa. As informações de cálculo inseridas no Anexo 5 em decorrência deste AI estão na aba “NAN e Nestogeno”, colunas “AB”, “AC”, “AD” e “AE”.
6	Janeiro a junho de 2011	Operações com retenção do ICMS/ST em valor inferior ao apurado neste AI, que não estão no PTA nº 01.000187715-71	Utilização de MVA incorreta e não aplicação da Redução de Base de Cálculo, conforme item 19 e subitem 19.4 do Anexo IV do RICMS/02.
7	Julho a dezembro de 2011	Operações com retenção do ICMS/ST em valor inferior ao apurado neste AI, que não estão no PTA nº 01.000187715-71	Utilização de MVA incorreta Não aplicação da Redução de Base de Cálculo, conforme item 19 e subitem 19.4 do Anexo IV do RICMS/02. Não inclusão do desconto incondicional na BC/ST
8	Janeiro a dezembro de 2011	Operações sem a retenção do ICMS/ST, revisão da MVA a partir das planilhas do AI/PTA nº 01.000187715-71	Falta de destaque da BC/ST e do ICMS/ST. Complemento de ICMS/ST apurado em razão do enquadramento incorreto de alguns itens na NCM por parte da empresa e devido à falta de inclusão do desconto incondicional na BC/ST. As informações de cálculo inseridas no Anexo 8 em decorrência deste AI estão na aba “CÁLCULO ICMS_ST”, coluna “AB”; e na aba “NAN e Nestogeno”, colunas “AB”, “AC”, “AD”, “AE” e “AF”.
9	Janeiro a junho de 2012	Operações com retenção do ICMS/ST em valor inferior ao apurado neste AI, que não estão no PTA nº 01.000187715-71	Utilização de MVA incorreta e não aplicação da Redução de Base de Cálculo, conforme item 19 e subitem 19.4 do Anexo IV do RICMS/02.
10	Julho a outubro de 2012	Operações com retenção do ICMS/ST em valor inferior ao apurado neste AI, que não estão no PTA nº 01.000187715-71	Utilização de MVA incorreta e não aplicação da Redução de Base de Cálculo, conforme item 19 e subitem 19.4 do Anexo IV do RICMS/02.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

11	Janeiro a outubro de 2012	Operações sem a retenção do ICMS/ST, revisão da MVA a partir das planilhas do AI/PTA nº 01.000187715-71	Falta de destaque da BC/ST e do ICMS/ST. Complemento de ICMS/ST apurado em razão do enquadramento incorreto de alguns itens na NCM por parte da empresa. As informações de cálculo inseridas no Anexo 11 em decorrência deste AI estão na aba "NAN e Nestógeno", colunas "AB", "AC", "AD" e "AE".
12	Novembro e dezembro de 2012	Operações com retenção do ICMS/ST em valor inferior ao apurado neste AI, que não estão no PTA nº 01.000187715-71	Utilização de MVA incorreta e não aplicação da Redução de Base de Cálculo, conforme item 19 e subitem 19.4 do Anexo IV do RICMS/02.
13	Novembro e dezembro de 2012	Operações sem a retenção do ICMS/ST, que não estão no PTA nº 01.000187715-71	Falta de destaque da BC/ST e do ICMS/ST.
14	Janeiro a agosto de 2013	Operações com retenção do ICMS/ST em valor inferior ao apurado neste AI, que não estão no PTA nº 01.000187715-71	Utilização de MVA incorreta e não aplicação da Redução de Base de Cálculo, conforme item 19 e subitem 19.4 do Anexo IV do RICMS/02.
15	Janeiro a agosto de 2013	Operações sem a retenção do ICMS/ST, que não estão no PTA nº 01.000187715-71	Falta de destaque da BC/ST e do ICMS/ST.

RECOLHIMENTO A MENOR ICMS/ST – BASE DE CÁLCULO INCORRETA - ENQUADRAMENTO INCORRETO NA NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL – NCM DOS PRODUTOS COMERCIALIZADOS (NAN E NESTOGENO).

Conforme consta no Anexo 1 da Autuação Fiscal (fls.17/24), as exigências fiscais relativas a esta acusação (ICMS/ST e multa de revalidação em dobro) encontram-se demonstradas nos Anexos 5, 8 e 11 que compõem o Auto de Infração.

Conforme se observa, a matéria tratada nesse item gira em torno do correto enquadramento do produto na Nomenclatura Comum do MERCOSUL – NCM, especificamente o NAN e o Nestogeno. Como se sabe, a correta classificação do produto ganha relevância na medida em que é a partir da NCM que se estabelece a Margem de Valor Agregado do produto e, por conseguinte, se obtém a base de cálculo do ICMS/ST.

Foi constatado, com base nas informações sobre as operações extraídas do arquivo de notas fiscais emitidas pela Autuada, relacionadas nos respectivos Anexos, que o contribuinte utilizou a NCM 0402.21.10 para os produtos NAN e Nestogeno, quando o correto seria a NCM 1901.10.10 cuja Margem de Valor Agregado - MVA é superior a dos produtos classificados na posição NCM 0402.21.10.

A tese de defesa da Impugnante está calcada no entendimento de que os produtos das linhas NAN e Nestogeno estariam enquadrados na NCM 0402.2 que contempla os "leites infantis".

Tal entendimento está alicerçado basicamente em dois documentos sendo: 1) "Parecer Técnico" emitido pelo "Instituto de Tecnologia de Alimentos – Centro de Pesquisa e Desenvolvimento de Laticínios" (fls. 390/411) e,

2) “Relatório Técnico nº015/2010” elaborado pelo Instituto Nacional de Tecnologia – INT (fls. 412/424), por meio dos quais a Impugnante sustenta que os produtos (NAN e Nestogeno) “não poderiam ser considerados como leite modificado, tampouco como fórmulas infantis”.

Entretanto, ao contrário do que defende a Impugnante, e em que pese a idoneidade do Instituto que elaborou os documentos, o parecer e o relatório apresentados não podem ser adotado como fonte única e isolada para orientação sobre a correta classificação de produtos na Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM.

Examinando a natureza e o teor dos documentos se verifica que o Parecer Técnico (fls. 390/411) consiste em um estudo acerca do tema “Tecnologia de Desenvolvimento de Produtos Comerciais Para Alimentação de Bebês”, cujo conteúdo aborda os seguintes assuntos: 1. Importância e Aspectos Gerais dos Leites Humano e Bovino; 2. Comparação entre as características dos Leites Bovino e Humano e as Adequações Necessárias ao Leite Bovino; 3. Processos Tecnológicos de Obtenção dos Produtos Comerciais Para Alimentação de Bebês a Partir do Leite de Vaca Integral; e 4. Conclusões.

No assunto abordado no item 3 do “Parecer Técnico” (“Processos Tecnológicos de Obtenção dos Produtos Comerciais Para Alimentação de Bebês a Partir do Leite de Vaca Integral”), é importante observar o fluxograma de fls. 406 ilustrativo “das principais etapas de fabricação de leite em pó e dos produtos NAN 1 e NAN 2”, e às fls. 409 o fluxograma das “Principais etapas de obtenção dos produtos Nestogeno 1 e Nestogeno 2.”

É de se notar que referido “Parecer Técnico” compreende a análise do processo de fabricação dos produtos especificados no documento ressaltando, sobretudo, para a importância das “adequações tecnológica”, elaborações as quais visam a obtenção, “a partir do leite de vaca integral”, de produtos comerciais especialmente o NAN 1 e 2 e Nestogeno 1 e 2, de maneira que estas “formulações” possam atender as necessidades nutricionais de crianças.

Atente-se para a informação constante no 1º § do item “4. Conclusões” do referido Parecer Técnico (fls. 410):

“O leite materno é o alimento ideal para o bebê nos seus primeiros meses de vida. Porém, alguns casos de saúde precária da mãe e certas condições sociais podem levar à diminuição da lactação, separar a mãe da criança ou impedir de qualquer outra forma o aleitamento normal. Nestas circunstâncias, a utilização de produtos comerciais que possam conferir nutrição adequada e saúde ao bebê é de extrema importância”.

Extrai-se dos termos do parecer técnico que tais formulações infantis são apresentadas como alternativas de alimentação infantis oferecidas pelo mercado, ou seja, comercialmente, em substituição ao leite materno, conforme o caso, e observadas a necessidade e a faixa etária do lactente ou criança (0 a 12 meses de idade).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É importante ressaltar que o termo “Fórmulas Infantis” é utilizado pela própria Autuada para designar os produtos NAN 1 e 2 e Nestogeno 1 e 2. Tais termos podem ser observados no “Relatório Técnico nº 015/2010” elaborado pela Divisão de Engenharia de Avaliações – DIAV do Instituto Nacional de Tecnologia, em resposta a consulta formulada pela ora Autuada (fls. 412/424).

Informações sobre questões tais como, denominação dos produtos, finalidade e objetivo do relatório apresentado (atribuída pelo próprio contribuinte) podem ser extraídas por meio da simples leitura dos termos do documento, no qual o técnico responsável pelo laudo tece considerações iniciais acerca do objetivo e forma de desenvolvimento do projeto. Veja-se o conteúdo de alguns trechos do “Relatório Técnico nº015/2010” (fls.412/424):

Finalidade: Consta no primeiro parágrafo do documento que a “Cliente” Nestlé Brasil Ltda, “solicitou à Fundação de Ciências, Aplicações e Tecnologias Espaciais, a emissão de um parecer técnico sobre os produtos NAN 1. NAN 2, NESTOGENO 1 e NESTOGENO 2 fabricados pela NESTLE BRASIL LTDA com a finalidade de um melhor entendimento quanto a classificação fiscal, em consonância com a legislação em vigor.” (fl.412).

Já no item 4 de fl. 412, consta a seguinte afirmação: “A Consulente informa que o mencionado parecer se destina a enquadrar as Fórmulas Infantis mencionadas acima na mesma classificação fiscal (ICMS estadual) para os produtos lácteos, mas (sic) especificamente o leite em pó, cujo Padrão de identidade e Qualidade é estabelecido pela Portaria da ANVISA/MS nº977 de 05 de dezembro de 1998.”

Dessas afirmações se depreende que, para efeito de tributação do ICMS, a Nestlé, na condição de “Cliente” do Instituto Nacional de Tecnologia encomendou à Fundação de Ciências Aplicações e Tecnologia Espaciais a elaboração de parecer com o intuito “de enquadrar as fórmulas infantis na mesma classificação fiscal para os produtos lácteos”, mais especificamente o leite em pó. Atente-se para o fato de que na solicitação a Autuada, ao se referir aos produtos em questão, utiliza o termo “Fórmulas Infantis”.

Ressalte-se que na emissão de notas fiscais a Autuada adota essa mesma nomenclatura “Fórmulas Infantis” no campo “Descrição do Produto”. Logo, é indiscutível que a Autuada reconhece que a denominação dos produtos (NAN e Nestogeno) se harmoniza com o conceito de “Fórmulas Infantis”. Confirma essa situação nas cópias dos documentos fiscais de fls.207, 208, 210, 220, 222, 224, 225, 228, 236, 237 e 268 entre outros.

Curioso é que apesar da Autuada admitir que os produtos (NAN e Nestogeno) se identificam com o conceito de “Fórmulas Infantis”, ela sustenta com base nas respostas contidas Relatório Técnico elaborado pelo INT que a classificação desses produtos seria na posição 0402.21.10 da NCM.

Certo é que as incorreções cometidas pela Autuada quanto à classificação dos produtos na NCM, advém do fato de que tal classificação está sustentada em parecer elaborado de forma unilateral e à revelia do Fisco, portanto, em detrimento das regras próprias de interpretação fixadas pela autoridade competente.

Certo é que a classificação de produtos na NCM é de inteira responsabilidade do contribuinte que os comercializa. No entanto, há que ser considerado que na classificação dos produtos devem ser observadas as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado. Constatada a inobservância das regras de interpretação pela Autuada, cabe ao Fisco rever e efetuar as adequações de forma que a classificação dos produtos reflita a posição apropriada na NCM, com vistas à correta tributação dos produtos.

Nesse sentido, para facilitar a análise do trabalho destaca-se a seguir as regras relacionadas à matéria objeto de controvérsia, com vistas à definição sobre a adequada classificação/posição na NCM dos produtos NAN e Nestogeno.

“REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO

A classificação das mercadorias na Nomenclatura rege-se pelas seguintes Regras:

1. Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes:

2. a) (...)

b) Qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, quer em estado puro, quer misturada ou associada a outras matérias. Da mesma forma, qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente por essa matéria. A classificação destes produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3.

3. Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

a) A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.

b) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 a), classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.

c) Nos casos em que as Regras 3 a) e 3 b) não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.”

Tem-se que a regra estabelecida na alínea “a” do item 3 das “Regras Gerais Para Interpretação Do Sistema Harmonizado” determina que “A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas”. Extrai-se dos vocábulos “específico” e “genérico” os seguintes conceitos: específico: “adj Peculiar, característico; exclusivo, especial”; genérico: “(gênero+ico) 1.Relativo a gênero 2. Que tem o caráter de generalidade. Anton: específico” (Dicionário da Língua Portuguesa comentado pelo Professor Pasquale).

Na busca pela adequada classificação dos produtos, cabe analisar a legislação pertinente observando-se, para tanto, as regras gerais e os conceitos destacados anteriormente, bem como as Notas constantes nos Capítulos próprios.

Relembrando, no entendimento da Impugnante o enquadramento dos produtos da linha NAN e Nestogeno seria na posição nº 0402.21.10, que compreende na Tabela TIPI, a “Leite integral”. Confira a descrição dos produtos na tabela:

04.02	Leite e creme de leite, concentrados ou adicionados de açúcar ou de outros edulcorantes.	
0402.2	- Em pó, grânulos ou outras formas sólidas, com um teor, em peso, de matérias gordas, superior a 1,5 %:	
0402.21	-- Sem adição de açúcar ou de outros edulcorantes	
0402.21.10	Leite integral	0
0402.21.20	Leite parcialmente desnatado	0

Deve-se considerar, de acordo com as Notas Explicativas do Capítulo 4 da Tabela TIPI, que os produtos classificados nessa posição são aqueles que se enquadrarem no conceito constante na Nota 1, conforme a seguir descrito:

“Capítulo 4	
Leite e laticínios; ovos de aves; mel natural; produtos comestíveis de origem animal, não especificados nem compreendidos noutros Capítulos	
Notas.	
1.-	Considera-se “leite” o leite integral (completo) e o leite total ou parcialmente desnatado”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A partir do conceito extraído das correspondentes Notas Explicativas do Capítulo 4 da Tabela TIPI, se depreende que os produtos classificados nas subposições 0402.21 se restringe aos produtos do gênero “Leite em pó”, compreendendo o “Leite integral” e “Leite parcialmente desnatado”.

Atendo-se às regras de interpretação dos produtos de que trata o Capítulo 4, é importante recordar o teor da “Nota 1”, que assim dispõe: “Considera-se “leite” o leite integral (completo) e o leite total ou parcialmente desnatado”. Observa-se que o conceito contido nas Notas Explicativas, combinado com as disposições da Nota 1 conduz a interpretação conforme a regra da generalidade.

Com efeito, a classificação correta para os produtos é a constante no item 19. Veja-se:

19.01	Extratos de malte; preparações alimentícias de farinhas, grumos, sêmolas, amidos, féculas ou de extratos de malte, que não contenham cacau ou que contenham menos de 40 %, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas noutras posições; preparações alimentícias de produtos das posições 04.01 a 04.04 , que não contenham cacau ou que contenham menos de 5 %, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas noutras posições.	
1901.10	- Preparações para alimentação de crianças, acondicionadas para venda a retalho	
1901.10.10	Leite modificado	0

Com relação ao Capítulo 19 da Tabela TIPI, pode-se observar que as respectivas Notas Explicativas trazem orientações no seguinte sentido:

<p>Capítulo 19</p> <p>Preparações à base de cereais, farinhas, amidos, féculas ou leite; produtos de pastelaria</p> <p>Notas.</p> <p>1.- O presente Capítulo não compreende:</p> <p>a) Com exclusão dos produtos recheados da posição 19.02, as preparações alimentícias que contenham mais de 20 %, em peso, de enchidos, de carne, de miudezas, de sangue, de peixes ou crustáceos, de moluscos ou de outros invertebrados aquáticos ou de uma combinação destes produtos (Capítulo 16);</p> <p>b) Os produtos à base de farinhas, amidos ou féculas (biscoitos, etc.), especialmente preparados para alimentação de animais (posição 23.09);</p> <p>c) Os medicamentos e outros produtos do Capítulo 30.</p> <p>2.- Na aceção da posição 19.01, entende-se por:</p> <p>a) “Grumos”, os grumos de cereais do Capítulo 11;</p> <p>b) “Farinhas e sêmolas”:</p> <p>1) As farinhas e sêmolas de cereais do Capítulo 11;</p>

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2) As farinhas, sêmolas e pós de origem vegetal, de qualquer Capítulo, exceto as farinhas, sêmolas e pós, de produtos hortícolas secos (posição 07.12), de batata (posição 11.05) ou de legumes de vagem secos (posição 11.06).

Na análise da descrição dos produtos contemplados na posição 1901 da Tabela TIPI, é importante destacar que nesta classificação (posição 1901) estão posicionados os produtos que se enquadram no conceito de “preparações alimentícias de produtos das posições 04.01 a 04.04”.

Deve ser ressaltado também que os produtos compreendidos nestas posições (04.01 a 04.04) são os seguintes:

04.01	Leite e creme de leite, não concentrados nem adicionados de açúcar ou de outros edulcorantes.
04.02	Leite e creme de leite, concentrados ou adicionados de açúcar ou de outros edulcorantes.
04.03	Leitelho, leite e creme de leite coalhados, iogurte, quefir e outros leites e cremes de leite fermentados ou acidificados, mesmo concentrados ou adicionados de açúcar ou de outros edulcorantes, ou aromatizados ou adicionados de frutas ou de cacau.
04.04	Soro de leite , mesmo concentrado ou adicionado de açúcar ou de outros edulcorantes; produtos constituídos por componentes naturais do leite , mesmo adicionados de açúcar ou de outros edulcorantes, não especificados nem compreendidos noutras posições.

Assim, há que ser ponderado que os produtos das posições 04.01 a 04.04, equivalem aos componentes mais importantes e essenciais (matéria-prima) nas preparações alimentícias a que se referem as subposições 1910.

Significa dizer que os produtos das posições 04.01 a 04.04 (leites concentrados ou não, soro de leite), após “adequações tecnológicas” adquirem especificidades próprias que os tornam adequados à alimentação infantil, observadas as orientações nutricionais, necessidades e faixa etária da criança.

De conformidade com as regras de interpretação não há dúvidas de que os produtos da linha NAN e Nestogeno, enquadram-se na subposição 1910 (preparações alimentícias), especificamente na posição 1901.10.10 (leite modificado).

A propósito de se buscar o conceito de “leite modificado” suscitado pela Impugnante, é importante reproduzir um trecho extraído do “Parecer Técnico” apresentado pela Autuada (fls.390/411), que assim destaca:

“O leite de vaca tecnologicamente modificado compõe o leite em pó e os produtos comerciais NAN 1, NAN 2, Nestogeno 1 e Nestogeno 2. Na fabricação destes produtos comerciais, são necessárias adequações tecnológicas para que os mesmos possam ser empregados como fonte única ou complementar de nutrição para crianças de 0 a 12 meses de idade.

Portanto, com o avanço tecnológico e o maior conhecimento dos benefícios do leite humano, os

produtos em questão são o leite em pó adequado para lactentes na impossibilidade do aleitamento materno.”

Dessas conclusões se depreende que os alimentos em questão são fórmulas infantis, ou seja, leite modificado para lactentes e crianças (0 a 12 meses de idade) conforme consta no relatório do Auto de Infração.

Certo é que o fato dos produtos NAN e Nestogeno serem oferecidos no mercado como “substitutos” do leite humano (materno) e de serem adequados à determinada faixa etária e às necessidades nutricionais especificadas na apresentação/embalagem do produto, vem reforçar o entendimento de que esses alimentos possuem natureza e/ou características especiais e específicas.

Nesse contexto, é correta a afirmação no sentido de que, nas preparações alimentícias (fabricadas a partir do leite de vaca), está presente a característica da especificidade (“qualidade do que é específico; particularidade”). Deve ser considerada, ainda, a regra de interpretação fixada na alínea “a” do item 3 das “Regras Gerais Para Interpretação Do Sistema Harmonizado” segundo a qual “a posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas”.

Portanto, para efeito de classificação fiscal (posição na NCM) dos produtos em questão (Linha NAN e Nestogeno), fica afastada a hipótese de adoção da regra da generalidade. Assim, atende-se às regras de interpretação da NCM a classificação correta dos produtos em questão é a posição 1901.10.10.

É importante ressaltar que este é o entendimento do Fisco Paulista, manifestado em resposta à Consulta nº 727/2008 formulada por estabelecimento da própria Impugnante que deu origem à Decisão Normativa CAT-02 de 19 de março de 2009. Confira os termos da Decisão: (disponível icmssp.cenofisco.com.br/icmssp/isp.dll/Infobase/824/.../2a5c?fn).

“Decisão Normativa CAT-02, de 19-3-2009

ICMS - Tratamento tributário nas operações internas com produtos nutricionais para lactentes - Leite modificado - Redução de base de cálculo prevista no artigo 3º, inciso II, do Anexo II do RICMS/2000 - Inaplicabilidade.

O Coordenador da Administração Tributária, tendo em vista o disposto no artigo 522 do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS, aprovado pelo Decreto 45.490, de 30 de novembro de 2000, decide:

Fica aprovado o entendimento contido na Resposta à Consulta nº 727/2008, de 10 de fevereiro de 2009, cujo texto é reproduzido a seguir, com as adaptações necessárias:

1 - A Consulente, cuja atividade preponderante indicada por sua CNAE é “comércio atacadista de

produtos alimentícios em geral”, “promove a fabricação, distribuição e compra e venda de produtos nutricionais para lactentes (crianças de 0 a 12 meses de idade incompletos), dentre os quais se inserem as fórmulas infantis (...) 1, (...)

2 (...)”, informando para cada um dos produtos a sua composição nutricional (cópias de rótulos foram anexadas à consulta).

2 - Informou que os produtos por ela fabricados são “feitos à base de leite de origem animal (vaca)”, “produzido e comercializado na forma ‘em pó’”, “todavia, com modificação de suas características de proteína (substituição de uma parte da caseína para proteína do soro), adição de óleos vegetais, e de outras fontes de carboidrato (lactose e maltodextrina), além de vitaminas e minerais” e que estão enquadrados na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) sob o código 1901.1010, sendo caracterizados como “leite modificado” para alimentação infantil. (o original não está grifado)

3 - Em seguida, transcreve o Decreto nº 52.586/2007, que deu nova redação ao inciso II do artigo 3º do Anexo II do Regulamento do ICMS ao reduzir a base de cálculo do imposto incidente nas operações internas de produtos componentes da “cesta básica”, dentre os quais o “leite esterilizado (longa vida), produzido em território paulista, classificados nos códigos 0401.10.10 e 0401.20.10 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, e leite em pó”.

4 - Atesta que o “leite modificado próprio para alimentação infantil” comercializado por ela, “não está configurada dentre aquelas posições beneficiadas pela redução da base de cálculo do ICMS”, “porém, entende a Consulente que se beneficia da mencionada redução da base de cálculo do ICMS, por tratar-se de leite que se encontra na forma ‘em pó’”.

5 - Articula que a desoneração pretendida pelo legislador estadual tem motivação na diminuição do preço dos alimentos normalmente consumidos pela população de baixa renda, excluídos da lista os itens mais sofisticados, e argumenta que “o leite fabricado pela Consulente atende à motivação pela qual pretendeu beneficiar-se os produtos da cesta básica”.

6 - Por fim, indaga: “a redução da base de cálculo do ICMS sobre operações internas do ‘leite em pó’, conforme descrito no artigo 3º, inciso II, do Anexo II do

RICMS (...), é aplicável aos produtos (...) 1, (...) 2, (...) “?

7 - Registre-se, de início, que o leite em pó é obtido a partir da secagem do leite, extraíndo a água de sua massa. Por conseguinte, o leite em pó tem as mesmas características nutricionais e metabólicas do leite líquido.

8 - Tanto é que o leite líquido e o leite em pó estão classificados no mesmo Capítulo 4 (“Leite e laticínios; ovos de aves; mel natural; produtos comestíveis de origem animal, não especificados nem compreendidos em outros Capítulos”), respectivamente nas posições 0401 e 0402, da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH.

9 - Assim, tendo em vista que a norma do inciso II do artigo 3º do Anexo II do RICMS/2000 refere-se expressamente a leite em pó, deve ser entendido como leite em pó o produto, de origem animal, conhecido pelo público em geral simplesmente como leite em pó, adquirido nos supermercados e congêneres.

10 - Os produtos comercializados pela Consulente caracterizam-se como “preparações alimentícias de produtos das posições 04.01 a 04.04”, que, por sua vez, estão classificados no Capítulo 19 (“Preparações à base de cereais, farinhas, amidos, féculas ou leite; produtos de pastelaria”) da NBM/SH no código 1901.10.10 (Leite modificado). Portanto, fica entendido que, efetivamente, o leite ou o leite em pó é utilizado como matériaprima, ou seja, como um dos ingredientes para a elaboração de fórmulas infantis resultando em um produto diferente. (destacamos)

11 - Portanto, diante de todo o exposto, consubstancia que há óbice em conceder o benefício fiscal da redução às operações internas com os produtos denominados “fórmulas infantis”.

Assim, a Consulente deverá continuar aplicando a alíquota de 18% (dezoito por cento) prevista no artigo 52, inciso I, do RICMS/2000, sem utilizar qualquer redução de base de cálculo.

12 - Por fim, cabe esclarecer que a responsabilidade pela classificação do produto na NBM/SH é do contribuinte e a competência é da Secretaria da Receita Federal do Brasil.”

Além disso, deve ser observado que a própria Autuada adota a posição 1901.10.10 na classificação de produtos igualmente específicos comercializados por ela, como por exemplo, os produtos “NAN COMFORT 1 Fórmula Infantil”, “NAN COMFORT 2 Fórmula Infantil”, “NESTLÉ NAN SOY”, “NAN AR Fórmula

Infantil”, “NESTOGENO PLUS Fórmula Infantil”, NINHO FASES 1. Esta situação pode ser confirmada por meio das cópias das notas fiscais anexadas por amostragem às fls. 207, 208, 210, 220 e 247, entre outras.

Por todo o exposto, afigura-se totalmente equivocado e inconsistente o entendimento defendido pela Impugnante de que a classificação correta dos produtos da linha NAN e Nestogeno seria na subposição 0402.21.10, que corresponde ao leite em pó integral.

Uma vez constatada a irregularidade e tendo em vista os reflexos dessa conduta incorreta na composição da base de cálculo do ICMS/ST, coube à Fiscalização rever a classificação dos produtos (NAN e Nestogeno), e aplicar a correspondente Margem de Valor Agregado.

Corretas, portanto, as exigências de ICMS/ST e multa de revalidação decorrentes da utilização errônea da NCM 0402.21.10 para os produtos NAN e Nestogeno (o correto é a NCM 1901.10.10) e aplicação da Margem de Valor Agregado menor que a devida.

BASE DE CÁLCULO INCORRETA – RECOLHIMENTO A MENOR ICMS/ST – UTILIZAÇÃO DO PERCENTUAL DE MARGEM DE VALOR AGREGADO – MVA INFERIOR AO DEVIDO.

Além da apuração incorreta da base de cálculo, constatou-se a utilização de percentual de MVA inferior ao devido, resultando em recolhimento a menor do ICMS devido sobre as saídas subsequentes.

Tais irregularidades estão demonstradas nos Anexos: 3 e 4 (Exercício 2010), 6 e 7 (Exercício 2011), 9, 10 e 12 (Exercício 2012) e 14 (Exercício 2013).

Além do NAN e Nestogeno a ocorrência envolve os produtos: Alpino Bombom, Chokito chocolate, Especialidades Nestlé, Galak chocolate, Maggi caldos e sopas, Mucilon Milho, NAN 1 PRO Fórmula Infantil, Nesquik, Nescafé, Nescau, Nestlé Bis, Biscoitos diversos, Nestlé Papinhas diversas, Nestogeno Fórmula Infantil, Neston, Nutren Active, Passatempo biscoitos diversos, Pré NAN Fórmula Infantil Diet, Sollys Beb., Suflair Chocolate, Tostines Biscoitos, entre outros.

Foi constatado que a Autuada, na composição da base de cálculo do ICMS/ST devido a este Estado, em operações com os diversos produtos, utilizou percentual de margem de valor agregado inferior à prevista na legislação. Entre outras ocorrências, verificou-se que a irregularidade é decorrente da inobservância do disposto no art. 19, § 5º do Anexo XV do RICMS/02.

A alíquota interestadual desses produtos é de 12% (doze por cento) e a interna de 18% (dezoito por cento), fato este que implica na adoção da margem de valor agregado ajustada, na apuração da base de cálculo do imposto devido nas operações subsequentes. Confira o teor da norma regulamentar:

Art. 19. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 5º Nas operações interestaduais com as mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo, quando o coeficiente a que se refere o inciso IV deste parágrafo for maior que o coeficiente correspondente à alíquota interestadual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de margem de valor agregado (MVA), esta será ajustada à alíquota interestadual aplicável, observada a fórmula "MVA ajustada = $\{[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1\} \times 100$ ", onde:

I - MVA ajustada é o percentual, com duas casas decimais, correspondente à margem de valor agregado a ser utilizada para apuração da base de cálculo relativa à substituição tributária na operação interestadual;

II - MVA-ST original é o coeficiente, com quatro casas decimais, correspondente à margem de valor agregado prevista na Parte 2 deste Anexo;

III - ALQ inter é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;

IV - ALQ intra é:

a) o coeficiente correspondente à alíquota interna estabelecida para a operação própria de contribuinte industrial ou importador substituto tributário relativamente ao ICMS devido nas operações subsequentes com a mercadoria; ou

b) caso a operação própria do contribuinte industrial a que se refere à alínea "a" esteja sujeita à redução de base de cálculo, o valor do multiplicador estabelecido na Parte 1 do Anexo IV.

Art. 20. O imposto a recolher a título de substituição tributária será:

I - em relação às operações subsequentes, o valor da diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição e o devido pela operação própria do contribuinte remetente;

Referidas normas foram implementadas para impor aos contribuintes a utilização da "MVA Ajustada" na apuração da base de cálculo do ICMS/ST relativamente às operações interestaduais, visando equalizar o montante do imposto e, conseqüentemente, o preço final de mercadoria adquirida internamente com o preço de fornecedores de outros Estados.

Especificamente com relação ao produto Nesquik deve ser esclarecido que as exigências demonstradas no Anexo 14, mencionado pela Impugnante, se referem a retenção e recolhimento a menor, uma vez que a Autuada deixou de aplicar a margem de valor agregado ajustada nas operações. A título de exemplo, as operações representadas pelas Notas Fiscais nº 1039767 e 1038958 de julho de 2014.

Analisando o “Anexo 3” (fls. 34/46), por exemplo, constata-se que a Fiscalização aplicou a MVA prevista para o produto, levando-se em consideração a operação interestadual e a necessidade ou não de adoção da MVA ajustada (alíquota interna maior ou igual a interestadual). Para apurar a base de cálculo a Fiscalização aplicou a redução da base de cálculo, quando prevista, e deduziu a título de crédito pela operação própria apenas a parcela de direito, ou seja, o valor equivalente à carga tributária interna (12% ou 7%).

Esta análise pode ser confirmada a partir do confronto entre a MVA utilizada pela Fiscalização no cálculo do ICMS/ST de cada produto e as margens previstas na legislação, especificadas na planilha de fls. 43/46.

Corretas, portanto, as exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 demonstradas nos respectivos anexos.

BASE DE CÁLCULO INCORRETA - RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST – FALTA DE INCLUSÃO DOS DESCONTOS INCONDICIONAIS.

Esta irregularidade também está relacionada com a composição da base de cálculo do imposto devido nas operações subsequentes. Assim, foi constatado que a Autuada deixou de incluir na base de cálculo do ICMS/ST os descontos incondicionais concedidos nas operações com determinados produtos e destinatários.

A Lei nº 6.763/75 estabelece no item 2 do § 19 do art. 13 que:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 19. A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

2. em relação a operação ou prestação subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou da prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente ou ao tomador de serviço c) a margem de valor agregado, nela incluída a parcela referente ao lucro e o montante do próprio imposto, relativa a operação ou prestação subsequentes, que será estabelecida em regulamento, com base em preço usualmente praticado no mercado considerado, obtido por levantamento, ainda que por amostragem, ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidade representativa do respectivo setor, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso específico, a irregularidade advém da inobservância do disposto no art. 19, inciso I, item 3, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, com efeitos a partir de 12/08/11.

Efeitos a partir de 12/08/2011 - Redação dada pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 5º, III, ambos do Dec. nº 45.688 de 11/08/2011

Art. 19. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

I - em relação às operações subseqüentes:

(...)

3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º deste artigo;

Há que se ressaltar que a substituição tributária é uma técnica de arrecadação, prevista no art. 150, § 7º da Constituição Federal e no art. 6º da Lei Complementar nº 87/96, na qual o contribuinte substituto não apenas recolhe o tributo por ele devido, mas também antecipa o montante relativo à operação subsequente.

Alega a Autuada que os descontos ditos incondicionais não integram a base de cálculo do ICMS, uma vez que a Lei Complementar nº 87/96 determina que o valor da base de cálculo do ICMS/ST é o valor da operação. De fato, é incontroverso o entendimento de que os descontos que independem de condição não integram a base de cálculo do ICMS nas operações próprias do contribuinte.

Contudo, esse entendimento não pode ser invocado, para que se adote o mesmo critério na formação da base de cálculo do ICMS/ST, em razão de se tratar de operação futura, inexistindo a garantia de que o desconto será automaticamente transferido ao consumidor final.

Sobre o tema, discorre Hugo de Brito Machado, no artigo “A Bonificação e a Base de Cálculo do ICMS na Substituição Tributária”, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 186 (disponível em <http://abat.adv.br/biblioteca/files/artp/000098.pdf>):

É a denominada substituição tributária para frente, que mais exatamente se poderia chamar de cobrança antecipada do imposto, quer dizer, cobrança do imposto antes que o mesmo se faça devido.

Realmente, se o imposto diz respeito a um “fato gerador que deva ocorrer posteriormente”, esse imposto ainda não é devido, porque é precisamente a ocorrência do fato gerador do imposto que o torna

devido. Mas esta é outra questão, cujo desenvolvimento aqui não seria oportuno. Basta, aqui, deixarmos claro que, nesse tipo de substituição tributária, ao substituto é atribuída a responsabilidade pelo pagamento de tributo que ainda não existe no plano concreto. É coisa do futuro.

(...)

Quando uma empresa vende mercadorias a outra que as vai revender, se concede bonificação ou desconto, o valor da bonificação ou do desconto não deve ser somado ao preço da venda porque este constitui o valor da operação, valor que se define considerando tanto a bonificação como o desconto.

Em outras palavras, a bonificação oferecida ou o desconto incondicional concedido participam da definição do preço efetivamente praticado, vale dizer, do valor da operação que é a base de cálculo do ICMS.

Essa bonificação, ou esse desconto incondicional, todavia, dizem respeito apenas à operação realizada entre o contribuinte substituto e o contribuinte substituído, ficando o primeiro com a obrigação de recolher o ICMS relativo a essa operação, na condição de contribuinte mesmo.

A empresa que deu a bonificação ou o desconto incondicional, é também obrigada a recolher, na condição de substituto tributário, o ICMS relativo a operações futuras, que ainda devem ocorrer, mas ela não é parte nessas operações e as bonificações ou descontos que concedeu não se projetam necessariamente a elas.

(...)

No Superior Tribunal de Justiça firmou-se o entendimento segundo o qual o valor das bonificações e dos descontos incondicionais não integra a base de cálculo do ICMS. E esse entendimento tem sido invocado pelos que pretendem ver adotado o mesmo critério no que diz respeito à base de cálculo do ICMS referente às operações futuras, vale dizer, às operações realizadas pelos substituídos.

Entretanto, o Superior Tribunal de Justiça tem decidido que inexistindo a garantia de que a bonificação concedida pelo substituto tributário ao substituído vai ser transferida ao consumidor final, o recolhimento do ICMS sobre o regime de substituição tributária deve ser realizado integralmente.

Registre-se que o STF tem decidido que, inexistindo a garantia de que a bonificação concedida pelo substituto tributário ao substituído vai ser transferida ao

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consumidor final, o recolhimento do ICMS sobre o regime de substituição tributária deve ser realizado integralmente.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do AgRg no Recurso Especial nº 953.219 – RJ, de relatoria do Min. Herman Benjamin, deixou consignado a seguinte posição:

PROCESSUAL. TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO COMPROVADA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA "PARA FRENTE". DESCONTO INCONDICIONAL. BASE DE CÁLCULO. ART. 8º DA LC 87/1996. PRECEDENTES.

(...)

2. A SEGUNDA TURMA FIXOU O ENTENDIMENTO DE QUE O DESCONTO OU A BONIFICAÇÃO CONCEDIDOS PELO SUBSTITUTO AO SUBSTITUÍDO TRIBUTÁRIO NÃO SÃO NECESSARIAMENTE REPASSADOS AO CLIENTE DESTA ÚLTIMO, DE MODO QUE INEXISTE DIREITO AO ABATIMENTO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS NA SISTEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA "PARA FRENTE".

3. É INQUESTIONÁVEL QUE, SE NÃO HOUVESSE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, O DESCONTO INCONDICIONAL NÃO INTEGRARIA A BASE DE CÁLCULO DO ICMS NA PRIMEIRA OPERAÇÃO (SAÍDA DO FABRICANTE PARA A DISTRIBUIDORA), APLICANDO-SE O DISPOSTO NO ART. 13, § 1º, II, A, DA LC 87/1996.

4. EM SE TRATANDO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NO ENTANTO, A BASE DE CÁLCULO REFERE-SE AO PREÇO COBRADO NA SEGUNDA OPERAÇÃO (SAÍDA DA MERCADORIA DA DISTRIBUIDORA PARA O SEU CLIENTE), NOS TERMOS DO ART. 8º DA LC 87/1996. INVIÁVEL SUPOR, SEM PREVISÃO LEGAL, QUE O DESCONTO DADO PELA FÁBRICA, NA PRIMEIRA OPERAÇÃO, SEJA REPASSADO AO PREÇO FINAL (SEGUNDA OPERAÇÃO).

5. ENTENDIMENTO PACIFICADO PELA PRIMEIRA SEÇÃO, NO JULGAMENTO DOS ERESP 715.255/MG, E REAFIRMADO PELA SEGUNDA TURMA, AO APRECIAR O RESP 1.041.331/RJ.

6. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

(...)

VOTO

(...)

DE FATO, A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA É TÉCNICA DE ARRECADAÇÃO PREVISTA PELO ART. 150, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO E PELO ART. 6º DA LC 87/96, NA QUAL O CONTRIBUINTE (SUBSTITUTO) NÃO APENAS RECOLHE

O TRIBUTO POR ELE DEVIDO, MAS TAMBÉM ANTECIPA O MONTANTE RELATIVO À OPERAÇÃO SUBSEQUENTE. NO CASO DOS AUTOS, COMO BEM SALIENTADO PELA CORTE LOCAL, HÁ DUAS OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA: A PRIMEIRA DELAS É A SAÍDA DA FÁBRICA RECORRENTE PARA A DISTRIBUIDORA, FASE EM QUE HÁ O DESCONTO; E A SEGUNDA CIRCULAÇÃO (FUTURA) É A VENDA DA MERCADORIA PELA DISTRIBUIDORA PARA O CONSUMIDOR FINAL. AS NORMAS RELATIVAS AO DESCONTO INCONDICIONAL E À SUA NÃO-INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS (ART. 13, § 1º, II, "A", DA LC 87/1996) APLICAM-SE APENAS À PRIMEIRA OPERAÇÃO. OCORRE QUE O DESCONTO RELATADO PELA RECORRENTE REFERE-SE AO PREÇO COBRADO DA DISTRIBUIDORA, NÃO SE PODENDO PRESUMIR QUE O BÔNUS SERÁ REPASSADO, AUTOMATICAMENTE, PARA O CONSUMIDOR FINAL, NA OPERAÇÃO SUBSEQUENTE. DITO DE OUTRA FORMA, SE NÃO HOUVESSE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, É INQUESTIONÁVEL QUE O DESCONTO INCONDICIONAL NÃO INTEGRARIA A BASE DE CÁLCULO DO ICMS NA PRIMEIRA OPERAÇÃO, APLICANDO-SE O DISPOSTO NO ART. 13, § 1º, II, "A", DA LC 87/1996. FOI O QUE DECIDIU A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ NO JULGAMENTO DO RESP 1.111.156/SP, NA SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CPC, QUE RESULTOU NA EDIÇÃO DA SÚMULA 457/STJ. POR OUTRO LADO, EXISTINDO SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, O PREÇO COBRADO PELA FÁBRICA (SUBSTITUTO) DA DISTRIBUIDORA (SUBSTITUÍDA) É DE MENOR RELEVÂNCIA. TODA A SISTEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO LEVA EM CONTA UMA PRESUNÇÃO NO QUE SE REFERE AO PREÇO FINAL COBRADO PELA DISTRIBUIDORA (SUBSTITUÍDA) DE SEU CLIENTE (OPERAÇÃO FUTURA), SENDO ESSA A BASE DE CÁLCULO DO ICMS, NOS TERMOS DO ART. 8º DA LC 87/1996:

“ART. 8º A BASE DE CÁLCULO, PARA FINS DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, SERÁ:

(...)

II – EM RELAÇÃO ÀS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES SUBSEQUENTES, OBTIDA PELO SOMATÓRIO DAS PARCELAS SEGUINTE:

A) O VALOR DA OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO PRÓPRIA REALIZADA PELO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO OU PELO SUBSTITUÍDO INTERMEDIÁRIO;

B) O MONTANTE DOS VALORES DE SEGURO, DE FRETE E DE OUTROS ENCARGOS COBRADOS OU TRANSFERÍVEIS AOS ADQUIRENTES OU TOMADORES DE SERVIÇO;

C) A MARGEM DE VALOR AGREGADO, INCLUSIVE LUCRO, RELATIVA ÀS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES SUBSEQUENTES;"

(...)

NOTE-SE QUE O SOMATÓRIO DAS ALÍNEAS "A", "B" E "C", DO ART. 8º, INCISO II, ACIMA TRANSCRITO, CORRESPONDE EXATAMENTE AO PREÇO FINAL DA MERCADORIA, COBRADO DO CONSUMIDOR, INCLUINDO NÃO APENAS OS CUSTOS DE AQUISIÇÃO PELA DISTRIBUIDORA, MAS TAMBÉM SUA MARGEM DE LUCRO (O QUE ENGLOBA O DESCONTO CONSEGUIDO NA FÁBRICA).

O BÔNUS DADO PELA RECORRENTE À DISTRIBUIDORA NÃO IMPLICA, NECESSÁRIA E AUTOMATICAMENTE, REDUÇÃO DO PREÇO FINAL, CONSIDERANDO QUE ELE É AFERIDO COM BASE EM PESQUISAS DE MERCADO, NOS TERMOS DO ART. 8º, § 4º, ACIMA TRANSCRITO.

INAPLICÁVEIS NA HIPÓTESE DOS AUTOS, PORTANTO, OS DISPOSITIVOS LEGAIS SUSCITADOS PELA RECORRENTE (EM ESPECIAL O ART. 13, § 1º, II, "A", DA LC 87/1996), ASSIM COMO O ENTENDIMENTO FIRMADO NO JULGAMENTO DO RESP 1.111.156/SP, PORQUANTO A SISTEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POSSUI REGRAS PRÓPRIAS PARA A IDENTIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO (ART. 8º, DA LC 87/1996).

(...)

(AGRG NO RESP Nº 953.219/RJ, REL. MIN. HERMAN BENJAMIN, DJE 04/02/2011).

Importante mencionar outros julgados com o mesmo direcionamento, dentre eles: REsp nº 993409/MG - 2008, REsp nº 1001713/MG - 2008, REsp nº 1027786/MG - 2008, Resp nº 1041331/RJ - 2008 e REsp nº 715.255/MG - 2010.

Note-se que a base de cálculo estabelecida pela legislação para o imposto devido a título de substituição tributária é o valor que, presumidamente, o produto irá alcançar ao chegar ao mercado, refletindo o preço do produto para consumidor final, alcançando o objetivo de incidência do ICMS em toda a cadeia de circulação da mercadoria.

Constam diversas decisões do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais nesse sentido, entre as quais destacam-se os Acórdãos nºs 21.160/13/1ª, 4.099/13/CE e 21.458/14/1ª.

Corretas, portanto as exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 demonstradas nos Anexos 7 e 8.

RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST – LIMITE DO CRÉDITO DEVIDO NA OPERAÇÃO PRÓPRIA - PRODUTOS ALIMENTÍCIOS ALCANÇADOS PELA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PREVISTA NO

ITEM 19 DO ANEXO IV DO RICMS/02. INOBSERVÂNCIA DA REGRA CONTIDA NO SUBITEM 19.4.

No que diz respeito a esta acusação fiscal é importante esclarecer inicialmente que, ao contrário do que a Impugnante afirma, ela entendeu perfeitamente os fatos que deram origem às exigências. Tanto é que às fls. 324 ela transcreve parte do Relatório Fiscal integrante do Auto de Infração, menciona o subitem 19.4 do Anexo VI do RICMS/02, e assegura que a regra “determina que o contribuinte mineiro que der saída interna a produto alimentício sujeito à redução de base de cálculo de ICMS mediante aplicação da alíquota efetiva de 12% (doze por cento) somente poderá aproveitar crédito do imposto no valor correspondente à aplicação da alíquota efetiva de 7% (sete por cento) sobre o valor da aquisição desses produtos alimentícios”.

Em sua defesa a Autuada tece exaustivas considerações sobre o princípio da não cumulatividade, para concluir que “a exigência do estorno proporcional de crédito contida no item 19.4 do Anexo IV do RICMS/02 é indevida.

É de se notar, então, que a Autuada não apenas entendeu como também se defendeu pontualmente da acusação fiscal que lhe fora imputada, qual seja a vedação ao crédito de ICMS (na aquisição) na parte que for superior à carga tributária aplicada na saída subsequente.

Portanto, não procede a alegação da Autuada de falta de clareza da autuação em relação a esse item da autuação, tampouco se poderia cogitar a hipótese de violação ao direito de ampla defesa, uma vez que o fato da Impugnante discordar da acusação não retira a legitimidade do Auto de Infração.

Superada essa questão, cumpre analisar os fatos que motivaram as exigências fiscais correspondentes.

Conforme consta no Anexo I da Autuação Fiscal – “Relatório Fiscal Contábil” (fl.17) foi constatado que em operações com produtos alimentícios, cuja operação interna está contemplada com redução de base de cálculo prevista no item 19 do Anexo IV do RICMS/02, a Autuada deixou de observar no cálculo do ICMS/ST o limite do crédito de ICMS relativo à operação própria.

Em decorrência dessa conduta foi constatado o recolhimento a menor do ICMS/ST, uma vez que, na apuração do imposto devido nas operações subsequentes (ICMS/ST), houve dedução do crédito do imposto em valor superior ao devido. Melhor dizendo, a Autuada na apuração do imposto devido por substituição utilizou, em operações com produtos alimentícios beneficiado com redução da base de cálculo, carga tributária superior a 7% (sete por cento) para abatimento como crédito do ICMS pela operação própria.

Trata-se assim de inobservância do disposto no subitem 19.4 do Anexo IV do RICMS/02, que assim prescreve:

PARTE 6

PRODUTOS ALIMENTÍCIOS

(a que se refere o item 19 da Parte 1 deste Anexo)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Item 19 - Saída, em operação interna, dos produtos alimentícios:

a) (...)

b) relacionados nos itens 39 a 41, desde que produzidos no Estado, e nos itens 42, 43 e 49 a 54, da Parte 6 deste Anexo.

19.4 Na hipótese de aquisição de mercadoria referida neste item, com carga tributária superior a 7% (sete por cento), estando a operação subsequente com a mercadoria beneficiada com a redução, o adquirente deverá efetuar a anulação do crédito de forma que a sua parte utilizável não exceda a 7% (sete por cento) do valor da base de cálculo do imposto considerada na aquisição da mercadoria, exceto relativamente aos seguintes produtos:

Os produtos alimentícios contemplados por essa carga tributária são os constantes na Parte 6 do Anexo IV do RICMS/02. Confira-se:

“Item 42. Derivados de leite relacionados no Capítulo 4 da NBM/SH (com o sistema de classificação adotado até 31 de dezembro de 1996), produzidos no Estado

Item 43. Produtos da indústria frigorífica, derivados de carne, relacionados nos Capítulos 2 e 16 da NBM/SH (com o sistema de classificação adotado até 31 de dezembro de 1996)”

(...)

49 Leite de soja
50 Sardinha em lata
51 Biscoito de maisena
52 Biscoito de polvilho
53 Biscoito tipo água e sal
54 Outros biscoitos não recheados

Em conformidade com a regra estabelecida no subitem 19.4, nas saídas subsequentes com mercadorias beneficiadas com a redução de base de cálculo cujo crédito de imposto na operação de entrada for superior à 7% (sete por cento), o contribuinte deverá efetuar a anulação do crédito de forma que a parte utilizável não exceda à 7% (sete por cento) do valor da base de cálculo considerada na aquisição.

As diferenças de ICMS/ST a recolher relacionada a esta irregularidade estão demonstradas nos Anexos: 3 e 4 (Exercício 2010), 6 e 7 (Exercício 2011), 9, 10 e 12 (Exercício 2012) e 14 (Exercício 2013).

Corretas, portanto, as exigências fiscais de ICMS/ST e multa de revalidação (em dobro) demonstradas nos respectivos anexos.

FALTA DE RECOLHIMENTO E/OU RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST – PRODUTOS ALIMENTÍCIOS DESTINADOS AO PREPARO DE REFEIÇÕES.

Como regra específica, desde 1º de junho de 2008, o art. 111, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, acrescido pelo Decreto nº44.772/08, dispõe que prevalece a aplicação da substituição tributária em relação às operações com as mercadorias relacionadas no item 43, Parte 2, do citado Anexo, ainda que sejam destinadas aos estabelecimentos classificados nos grupos 55.1 (hotéis e similares), 56.1 (restaurante e outros estabelecimentos de serviços de alimentação) e 56.2 (serviços de catering, bufê e outros serviços de alimentação preparada) da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), para utilização no preparo de refeição. Confira o texto do regulamento:

CAPÍTULO XVI

DAS OPERAÇÕES COM PRODUTOS ALIMENTÍCIOS

Efeitos de 1º/08/2009 a 31/01/2013 - Redação dada pelo art. 1º, I, e vigência estabelecida pelo art. 3º, IV, ambos do Dec. nº 45.138, de 20/07/2009:

Art. 111. A substituição tributária prevista para as operações subsequentes com as mercadorias de que trata o item 43 da Parte 2 deste Anexo aplica-se, inclusive, quando tais mercadorias forem destinadas aos estabelecimentos classificados nos grupos 55.1 (hotéis e similares), 56.1 (restaurante e outros estabelecimentos de serviços de alimentação) e 56.2 (serviços de catering, bufê e outros serviços de alimentação preparada) da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) para utilização no preparo de refeição.

Art. 111. A substituição tributária prevista para as operações subsequentes com as mercadorias de que trata o item 43 da Parte 2 deste Anexo aplica-se, inclusive, quando tais mercadorias forem destinadas:

I - a estabelecimento classificado no grupo 55.1 (hotéis e similares), 56.1 (restaurante e outros estabelecimentos de serviços de alimentação) ou 56.2 (serviços de catering, bufê e outros serviços de alimentação preparada) da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), para utilização no preparo de refeição;

II - a estabelecimento que industrialize sorvete e promova a saída ou o fornecimento da mercadoria a consumidor final.

Trata-se, portanto, de exceção à regra contida no inciso IV, art. 18 do Anexo XV referido. Desse modo, os produtos do item 43, Parte 2, Anexo XV do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02, utilizados como ingredientes no preparo de refeições, estão sujeitos à substituição tributária, nas operações promovidas pela Autuada com destino a contribuintes estabelecidos em Minas Gerais.

Em sua defesa a Impugnante alega que a Fiscalização sequer tentou verificar se os restaurantes e padarias que adquiriram os produtos alimentícios seriam estabelecimentos comerciais ou industriais.

Nenhuma razão assiste à Impugnante, uma vez que as exigências fiscais (ICMS/ST) relacionadas com a infração se restringem às operações cuja atividade econômica dos destinatários se enquadra nos CNAE iniciados por 55.1, 56.1 e 56.2.

Registre-se que a verificação sobre o código de atividade dos destinatários (restaurantes, lanchonetes, buffet e outros estabelecimentos de serviços de alimentação) foi realizada por meio de ferramenta institucional disponível no Auditor Eletrônico.

Por intermédio dessa rotina do Auditor Eletrônico, foi possível fazer o levantamento das notas fiscais de vendas de produtos a destinatários enquadrados nos CNAEs iniciados por 55.1, 56.1 e 56.2. Na prática, nessa checagem o aplicativo adota como parâmetro a NCM do produto, a Inscrição Estadual e o código de atividade econômica - CNAE do destinatário, entre outros (MVA, alíquota destacada). A rotina identifica as operações para as quais não houve destaque, ou foi destacado a menor o ICMS/ST e, conforme o caso, automaticamente, faz o cálculo das exigências fiscais devidas.

Exemplos de operações sobre as quais recaíram as exigências:

DATA	NF	PRODUTO	NCM	IE DESTINATARIO	CNAE
27/02/2010	126429	NESCAFE ORIGINAL	21011110	0621882040073	5611203
27/02/2010	126432	NESCAFE ORIGINAL	21011110	4613762250012	5611201
27/02/2010	126441	NESCAFE ORIGINAL	21011110	0015346270043	5611203
09/02/2013	913256	MOCA Recheio PRO	19019090	0015066110020	5611203
19/02/2013	918759	MOCA Recheio PRO	19019090	0017700990093	5611201

As operações mencionadas no exemplo fazem parte dos Anexos 3 e 14 Auto de Infração. Deve-se esclarecer, ainda, que as operações demonstradas acima estão incluídas no pagamento parcial efetuado pela Autuada.

Assim, não há dúvidas de que estão corretas as exigências de ICMS/ST e multa de revalidação (em dobro) exigida na autuação.

Das Multas Isoladas

No tocante a aplicação das multas isoladas, cumpre destacar que, nas situações em que a ocorrência envolve base de cálculo do ICMS/ST inferior à prevista na legislação, fora aplicada a penalidade prevista no artigo 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75 que corresponde a 20 % (vinte por cento) da diferença apurada. No caso, as infringências sujeitas a esta penalidade são: utilização da Margem de Valor Agregado inferior à prevista na legislação e a não inclusão do desconto incondicional na base de cálculo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nas operações em que a ocorrência se refere à falta de retenção e destaque da base de cálculo do ICMS/ST, aplicou-se a penalidade prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, que equivale a 20% (vinte por cento) sobre o valor da operação.

As Multas Isoladas correspondentes a cada infringência encontram-se demonstradas no “Anexo I Autuação Fiscal” (fls. 18/20), conforme quadro adiante e detalhadamente, nota a nota, no arquivo (planilha eletrônica) que compreende o Anexo 16.

As multas isoladas foram aplicadas conforme quadro apresentado a seguir:

Anexo	Infringências	Multa Isolada	Penalidade	Reincidência
3	BC/ST com valor inferior ao apurado devido à utilização de MVA incorreta	Art, 55, VII, “c”, Lei 6.763/75	20% da diferença apurada	Sim, 100%
	ICMS/ST retido e recolhido em valor inferior ao correto devido à não aplicação da Redução de Base de Cálculo, conforme item 19 e subitem 19.4 do Anexo IV, Decreto nº 43.080/2002.	Não foi cobrada Multa Isolada, somente a diferença do ICMS/ST não retido e não recolhido pelo contribuinte e a Multa de Revalidação em dobro, conforme o art. 56, §2º, I	N/A	N/A*
4	BC/ST com valor inferior ao apurado devido à utilização de MVA incorreta	Art, 55, VII, “c”, Lei 6.763/75	20% da diferença apurada	Sim, 100%
	ICMS/ST retido e recolhido em valor inferior ao correto devido à não aplicação da Redução de Base de Cálculo, conforme item 19 e subitem 19.4 do Anexo IV, Decreto nº 43.080/2002.	Não foi cobrada Multa Isolada, somente a diferença do ICMS/ST não retido e não recolhido pelo contribuinte e a Multa de Revalidação em dobro, conforme o art. 56, §2º, I	N/A	N/A
5	Falta de destaque da BC/ST e do ICMS/ST. Complemento de ICMS/ST devido ao enquadramento incorreto de alguns itens na NCM por parte da empresa	Não foi cobrada Multa Isolada, somente o ICMS/ST não cobrado anteriormente e a Multa de Revalidação em dobro, conforme o art. 56, §2º, I	N/A	N/A
6	BC/ST com valor inferior ao apurado devido à utilização de MVA incorreta	Art, 55, VII, “c”, Lei 6.763/75	20% da diferença apurada	Sim, 100%
	ICMS/ST retido e recolhido em valor inferior ao correto devido à não aplicação da Redução de Base de Cálculo, conforme item 19 e subitem 19.4 do Anexo IV, Decreto nº 43.080/2002.	Não foi cobrada Multa Isolada, somente a diferença do ICMS/ST não retido e não recolhido pelo contribuinte e a Multa de Revalidação em dobro, conforme o art. 56,	N/A	N/A

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

		§2º, I		
7	BC/ST com valor inferior ao apurado devido à utilização de MVA incorreta	Art, 55, VII, "c", Lei 6.763/75	20% da diferença apurada	Sim, 100%
	Não inclusão do desconto incondicional na BC/ST	Art, 55, VII, "c", Lei 6.763/75	20% da diferença apurada	Sim, 100%
	ICMS/ST retido e recolhido em valor inferior ao correto devido à não aplicação da Redução de Base de Cálculo, conforme item 19 e subitem 19.4 do Anexo IV, Decreto nº 43.080/2002.	Não foi cobrada Multa Isolada, somente a diferença do ICMS/ST não retido e não recolhido pelo contribuinte e a Multa de Revalidação em dobro, conforme o art. 56, §2º, I	N/A	N/A
8	Falta de destaque da BC/ST e do ICMS/ST. Complemento de ICMS/ST devido ao enquadramento incorreto de alguns itens na NCM por parte da empresa e devido à não inclusão do desconto incondicional na BC/ST	Não foi cobrada Multa Isolada, somente o ICMS/ST não cobrado anteriormente e a Multa de Revalidação em dobro, conforme o art. 56, §2º, I	N/A	N/A
9	BC/ST com valor inferior ao apurado devido à utilização de MVA incorreta	Art, 55, VII, "c", Lei 6.763/75	20% da diferença apurada	Sim, 100%
	ICMS/ST retido e recolhido em valor inferior ao correto devido à não aplicação da Redução de Base de Cálculo, conforme item 19 e subitem 19.4 do Anexo IV, Decreto nº 43.080/2002.	Não foi cobrada Multa Isolada, somente a diferença do ICMS/ST não retido e não recolhido pelo contribuinte e a Multa de Revalidação em dobro, conforme o art. 56, §2º, I	N/A	N/A
10	BC/ST com valor inferior ao apurado devido à utilização de MVA incorreta	Art, 55, VII, "c", Lei 6.763/75	20% da diferença apurada	Sim, 100%
	ICMS/ST retido e recolhido em valor inferior ao correto devido à não aplicação da Redução de Base de Cálculo, conforme item 19 e subitem 19.4 do Anexo IV, Decreto nº 43.080/2002.	Não foi cobrada Multa Isolada, somente a diferença do ICMS/ST não retido e não recolhido pelo contribuinte e a Multa de Revalidação em dobro, conforme o art. 56, §2º, I	N/A	N/A
11	Falta de destaque da BC/ST e do ICMS/ST. Complemento de ICMS/ST devido ao enquadramento incorreto de alguns itens na NCM por parte da	Não foi cobrada Multa Isolada, somente o ICMS/ST não cobrado anteriormente e a Multa de Revalidação em dobro, conforme o art. 56, §2º, I	N/A	N/A

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

	empresa			
12	BC/ST com valor inferior ao apurado devido à utilização de MVA incorreta	Art. 55, VII, "c", Lei 6.763/75	20% da diferença apurada	Sim, 100%
	ICMS/ST retido e recolhido em valor inferior ao correto devido à não aplicação da Redução de Base de Cálculo, conforme item 19 e subitem 19.4 do Anexo IV, Decreto nº 43.080/2002.	Não foi cobrada Multa Isolada, somente a diferença do ICMS/ST não retido e não recolhido pelo contribuinte e a Multa de Revalidação em dobro, conforme o art. 56, §2º, I	N/A	N/A
13	Falta de destaque da BC/ST e do ICMS/ST	Art. 55, XXXVII, Lei 6.763/75	20% da base de cálculo	Sim, 50%
14	BC/ST com valor inferior ao apurado devido à utilização de MVA incorreta	Art. 55, VII, "c", Lei 6.763/75	20% da diferença apurada	Sim, 100%
	ICMS/ST retido e recolhido em valor inferior ao correto devido à não aplicação da Redução de Base de Cálculo, conforme item 19 e subitem 19.4 do Anexo IV, Decreto nº 43.080/2002.	Não foi cobrada Multa Isolada, somente a diferença do ICMS/ST não retido/não recolhido pelo contribuinte e a Multa de Revalidação em dobro, conf.art. 56, §2º, I	N/A	N/A
15	Falta de destaque da BC/ST e do ICMS/ST	Art. 55, XXXVII, Lei 6.763/75	20% da base de cálculo	Sim, 50%

* N/A – MI não exigida.

A infração capitulada na alínea "c" do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 foi agravada em 100% (cem por cento) tendo em vista a constatação de mais de uma infração anterior com aplicação da mesma penalidade.

Por outro lado, em relação à infração capitulada no inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6763/75, aplicou-se a majoração de 50% (cinquenta por cento) por caracterização de uma reincidência, a partir de novembro 2012.

Os PTAs considerados para comprovação da reincidência foram listados pelo Fisco e são os seguintes:

PTA número	Data Autuação	Infração Lei nº6.763/75	Data pagamento / Decisão
04.002141114-18	19/02/2009	Artigo 55, inciso VII	26/02/2009
04.002141151-38	20/02/2009	Artigo 55, inciso VII	27/02/2009
04.002177008-21	02/06/2010	Artigo 55, inciso VII	02/06/2010
04.002191944-01	10/11/2010	Artigo 55, inciso VII	17/11/2010
04.002218704-77	06/10/2011	Artigo 55, inciso VII	06/10/2011
01.000201895-90	19/08/2013	Art. 55, VII "c"; e Art. 55, XXXVII	Acórdão 20.317/13/2ª, 10/12/2013

Constata-se, portanto, que resta demonstrada a prática da reincidência em relação à utilização de base de cálculo menor que a determinada pela legislação tributária para a apuração do imposto devido por substituição tributária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No tocante à falta de destaque do ICMS/ST, no entanto, indica a Fiscalização como comprovação da reincidência o PTA 01.000201895-90, cuja decisão proferida no Acórdão n° 20.317/13/2ª foi publicada em 24/12/13. A legislação aplicável ao caso assim dispõe:

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 6º Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

§ 7º A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subsequentes.

(...)

A prática da reincidência, portanto, se deu antes da publicação da decisão irreformável, hipótese que descaracteriza a majoração da multa isolada em relação ao período de janeiro a julho de 2013, conforme planilha de fls. 197 (amostragem) e CD de fls. 309 dos autos.

No que tange aos questionamentos sobre a violação do princípio do não confisco e exigência de multas em duplicidade, atribuídos às exigências das multas de revalidação e isoladas, cumpre destacar o disposto no inciso I do art. 110 do RPTA, aprovado pelo Decreto n° 44.747/08:

Art. 110. 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 resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

(...)

Além do mais, eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG) na Apelação Cível n° 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO – TAXA

SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

No tocante ao mérito das penalidades, sustenta a Fiscalização, que embora a redação da alínea “c” do inciso VII do art. 55 tenha produzido efeitos a partir de 01/01/12, a Fiscalização considerou os benefícios da retroatividade benigna, uma vez que a penalidade prevista à época da ocorrência da infração (2009 a 2011) seria de 40% (quarenta por cento), portanto mais grave.

A situação sob análise encontra respaldo no cotejamento dos dispositivos enumerados, inicialmente no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, vigente até 31/12/11, com a seguinte redação:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

Mais tarde, com o advento da Lei nº 19.978, de 28/12/11, com efeitos a partir de 01/01/2012, o inciso VII passou a vigor com a seguinte redação, além de ter sido acrescentado o inciso XXXVII:

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:

a) importância diversa do efetivo valor da operação ou da prestação - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

b) valor da base de cálculo da substituição tributária menor do que a prevista na legislação, em decorrência de aposição, no documento fiscal, de importância diversa do efetivo valor da prestação ou da operação própria - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas "a" e "b" deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

(...)

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

(...)

Do arcabouço da legislação referenciada, extrai-se que o legislador não discriminava as situações das incorreções de informação da base de cálculo até 31/12/11, impondo de forma generalizada, que as divergências em relação à norma, acarretariam a imputação da penalidade no montante de 40% sobre o valor da diferença apurado.

Ora, resta claro, que ao individualizar, quis o legislador dar severidade e/ou atenuar a pena, a esta ou aquela situação anteriormente tratada em conjunto com a outra, ou seja, apenou de forma menos gravosa algumas infrações. Caso perfeitamente

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

adequado ao encontrado nos autos e acolhido pela Fiscalização na forma mais atenuada para a Autuada.

Portanto, correta a imputação fiscal da Multa Isolada prevista na alínea “c” do inciso VII do art. 55, da Lei nº 6.763/75, para os casos em referência.

No tocante à penalidade prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, não resta outra atitude, senão a exclusão da majoração da multa isolada, por não restar configurada a prática da reincidência em relação ao tempo de ocorrência das irregularidades.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 510/524, e ainda, com relação a penalidade prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, excluir a majoração prevista nos §§ 6º e 7º do art. 53 da mesma Lei, por não restar configurada a prática da reincidência quando da ocorrência das irregularidades. Vencido, em parte, o Conselheiro Guilherme Henrique Baeta da Costa (Revisor), que excluía também, a penalidade prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75 por inaplicável à espécie, em se tratando de apuração de base de cálculo de substituição tributária, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencido também em parte, o Conselheiro Regis André, que ainda excluía a imputação fiscal relativa ao ICMS/ST, multas e juros sobre os descontos incondicionais concedidos até 11/08/11. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Bez Debatin da Silveira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participou do julgamento, além do signatário, e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Ronildo Liberato de Moraes Fernandes.

Sala das Sessões, 17 de dezembro de 2014.

**Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator**

T

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	21.587/14/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000213212-38	
Impugnação:	40.010136395-28	
Impugnante:	Nestlé Brasil Ltda.	
	IE: 186002263.97-40	
Proc. S. Passivo:	Leonardo Resende Alvim Machado/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberaba	

Voto proferido pelo Conselheiro Guilherme Henrique Baeta da Costa, 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.

No tocante ao mérito das penalidades, sustenta o Fisco que, embora a redação da alínea “c” do inciso VII do art. 55 tenha produzido efeitos a partir de 01/01/12, considerou os benefícios da retroatividade benigna, uma vez que a penalidade prevista à época da ocorrência da infração (2009 a 2011) seria de 40% (quarenta por cento), portanto mais grave.

A situação merece uma melhor análise. Com efeito, o inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 vigia, até 31/12/11, com a seguinte redação:

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;

Com o advento da Lei nº 19.978, de 28/12/11, com efeitos a partir de 01/01/12, o inciso VII passou a vigor com a seguinte redação, além de ter sido acrescido o inciso XXXVII:

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:

a) importância diversa do efetivo valor da operação ou da prestação - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

b) valor da base de cálculo da substituição tributária menor do que a prevista na legislação,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em decorrência de aposição, no documento fiscal, de importância diversa do efetivo valor da prestação ou da operação própria - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas "a" e "b" deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

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

(...)

Assim sendo, certo é que à época de ocorrência dos fatos a tipificação prevista no art. 55, inciso VII não alcançava a utilização de base de cálculo do ICMS/ST, porquanto a penalidade se referia à consignação de base de cálculo no documento acobertador da operação, tratando-se, a toda evidência, da operação própria do estabelecimento remetente.

Como em várias outras decisões, a 3ª Câmara de Julgamento, ao analisar o PTA 01.000183049-56 (Acórdão nº 21.181/13/3ª), assim se posicionou:

(...)

ADEMAIS, PARA APLICAÇÃO DAS PENALIDADES NO CAMPO TRIBUTÁRIO, POR SE TRATAR DE NORMA SANCIONATÓRIA, DEVE-SE TER EM MENTE OS MESMOS DITAMES DO DIREITO PENAL E PARA TANTO DEVE O TIPO DESCRITO NA NORMA SANCIONATÓRIA GUARDAR ESTRITA CONSONÂNCIA COM A CONDUTA TIDA COMO FALTOSA OU DELITUOSA.

NÃO É OUTRO O ENTENDIMENTO DA DOUTRINA PÁTRIA. NESTE SENTIDO, CITE-SE DO MESTRE RICARDO CORRÊA DALLA, EM SUA OBRA "MULTAS TRIBUTÁRIAS - NATUREZA JURÍDICA, SISTEMATIZAÇÃO E PRINCÍPIOS APLICÁVEIS":

"TODA LEGISLAÇÃO SOBRE MULTAS DEVE NECESSARIAMENTE OBEDECER AOS PRINCÍPIOS DA TIPICIDADE E DA GENERALIDADE, CONFORME EXPOSTO NESTE TRABALHO.

DE QUE TRATAM REALMENTE ESTES PRINCÍPIOS?

QUANTO AO PRIMEIRO, O DA TIPICIDADE, PODE SER DEFINIDO COMO SENDO O DELINEAMENTO COMPLETO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DAS MULTAS. É O QUE DESCREVE A SUJEIÇÃO ATIVA E PASSIVA, A BASE ECONÔMICA, A ALÍQUOTA, A MATERIALIDADE, O LUGAR, O TEMPO DE DESCUMPRIMENTO DOS DEVERES INSTRUMENTAIS E OUTROS ASPECTOS RELEVANTES.

MISABEL DERZI JÁ ESCLARECEU QUE “O MODO DE PENSAR PADRONIZANTE (DITO, INADEQUADAMENTE, TIPIFICANTE) CONDUZ O INTÉRPRETE A UMA DISTÂNCIA DO CASO ISOLADO; ELE SÓ ALCANÇA O ESQUEMA DO PRÓPRIO CASO.”

COSTUMA-SE ENTENDER A TIPICIDADE DE FORMA RESTRITIVA. PARA NÓS, TRATA-SE DO DELINEAMENTO COMPLETO DA HIPÓTESE SANCIONATÓRIA, NO CASO, A MULTA TRIBUTÁRIA.”

NO CASO EM TELA, A NORMA DETERMINA COMO CONDOTA A SER PUNIDA “CONSIGNAR EM DOCUMENTO FISCAL QUE ACOBERTAR A OPERAÇÃO (...) BASE DE CÁLCULO DIVERSA DA PREVISTA PELA LEGISLAÇÃO.”

NA HIPÓTESE ORA ANALISADA, A IMPUGNANTE NÃO RETEVE E RECOLHEU O IMPOSTO DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

É DE SE RESSALTAR AQUI QUE A PENALIDADE INSCULPIDA NO INCISO VII DO ART. 55, DA FORMA COMO ESTAVA REDIGIDA, PROCURAVA PUNIR CONTRIBUINTE QUE, CONHECENDO A BASE DE CÁLCULO DA OPERAÇÃO NO MOMENTO DE SUA REALIZAÇÃO, DEIXA DE CONSIGNÁ-LA NO DOCUMENTO FISCAL DE FORMA PROPOSITAL VISANDO REDUZIR OS VALORES A SEREM RECOLHIDOS DE FORMA INDEVIDA E QUESTIONÁVEL.

ASSIM, ESTA PENALIDADE APRESENTA-SE AFETA AOS CASOS CONHECIDOS COMO DE SUBFATURAMENTO, HIPÓTESE EM QUE O CONTRIBUINTE CONHECE EXATAMENTE O VALOR DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO, MAS, PROPOSITALMENTE, CONSIGNA NO DOCUMENTO FISCAL DESTINADO A INFORMAR AO FISCO O IMPOSTO DEVIDO, VALOR DA OPERAÇÃO INFERIOR.

ASSIM PODER-SE-IA AFIRMAR QUE A INFRAÇÃO PRATICADA PELA IMPUGNANTE ESTARIA RELACIONADA À INOBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO, NO QUE DIZ RESPEITO ÀS FORMALIDADES NO PREENCHIMENTO DOS DOCUMENTOS FISCAIS, E NÃO À BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO.

HÁ QUE SER PONDERADO, AINDA, QUE EM SE TRATANDO DE NORMA QUE COMINE PENALIDADE, É MISTER QUE O TIPO PENAL SE AMOLDE PERFEITAMENTE AO FATO INFRACIONAL QUE SE PRETENDE SANCIONAR, SEM O QUAL FICA IMPOSSIBILITADA A APLICAÇÃO DA PENA.

COM A DEVIDA VÊNIA DOS QUE INTERPRETAM DE MODO DIVERSO, NÃO PARECE QUE A MULTA ISOLADA PREVISTA NO INCISO VII DO ART. 55 DA LEI N.º 6.763/75, TIVESSE 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.

NO CASO, TRATA-SE DE UMA OPERAÇÃO EM QUE NÃO SE VERIFICA A HIPÓTESE DE SUBFATURAMENTO OU OUTRO ILÍCITO PRATICADO COM A FINALIDADE DE IMPEDIR A OCORRÊNCIA DO

FATO GERADOR. CUIDA-SE DA NÃO APLICAÇÃO DA RETENÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

AFIRMAR QUE, POR NÃO TER PRATICADO A RETENÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA CORRESPONDE A ADOTAR UMA BASE DE CÁLCULO IGUAL A ZERO, E, EM DECORRÊNCIA, TER SUPRIMIDO 100% (CEM POR CENTO) DA BASE DE CÁLCULO NÃO CONDIZ COM A REGRA DA BOA INTERPRETAÇÃO DO TIPO PENAL ESTAMPADO NO INCISO VII DO ART. 55 DA LEI N.º 6.763/75.

A INAPLICABILIDADE DO INCISO VII NESTE CASO VEM SENDO REITERADAMENTE DECIDIDA PELO CC/MG, DE FORMA DESFAVORÁVEL AO FISCO, COMO NO PTA N.º 01.000166506-52, QUE RESULTOU NO ACÓRDÃO N.º 20.542/11/1ª, DE CUJA FUNDAMENTAÇÃO SE EXTRAÍ O SEGUINTE EXCERTO:

"PORTANTO, OS FATOS E FUNDAMENTOS QUE LEVARAM A AUTUAÇÃO DIZEM RESPEITO A ENTENDIMENTOS E INTERPRETAÇÕES DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

AO ANALISAR A QUESTÃO DO ERRO NO DIREITO PENAL, O EMINENTE JURISTA HUGO DE SRITO MACHADO, EM SUA OBRA "ESTUDOS DE DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO", ASSIM SE MANIFESTA:

"A DOCTRINA DO DIREITO PENAL REGISTRA NOTÁVEL EVOLUÇÃO NO TRATAMENTO DO ERRO, ANTES, REFERIA-SE AO ERRO DE FATO, COMO CAPAZ DE ELIDIR A RESPONSABILIDADE PENAL, E AO ERRO DE DIREITO, QUE TINHA COMO IRRELEVANTE PARA ESSE FIM, FUNDADA NO PRINCÍPIO DE QUE NINGUÉM PODE DESCUMPRIR A LEI ALEGANDO QUE A DESCONHECE. A DOCTRINA MODERNA, PORÉM, JÁ NÃO COGITA DE ERRO DE FATO E ERRO DE DIREITO, MAS DE ERRO DE TIPO E ERRO DE PROIBIÇÃO." (...)

ASSIM, O ERRO NA INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA, QUE NO ENTENDIMENTO DO CHEFE DO MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL, ACOLHIDO EM ALGUNS JULGADOS DA CORTE MAIOR, É CAPAZ DE EXCLUIR A CONFIGURAÇÃO DO CRIME DE SUPRESSÃO OU REDUÇÃO DE TRIBUTO, GANHA EXPLICAÇÃO COERENTE, E CONSISTENTE, NO ÂMBITO DA DOCTRINA DOS PENALISTAS, COMO ERRO DE TIPO.

O ERRO QUE, EM PRINCÍPIO, NÃO TEM ESSE RELEVO, É O DENOMINADO ERRO DE PROIBIÇÃO, CONSISTENTE NO ERRADO ENTENDIMENTO DO PRÓPRIO PRECEITO PENAL.

ADEMAIS, PARA APLICAÇÃO DAS PENALIDADES NO CAMPO TRIBUTÁRIO, POR SE TRATAR DE NORMA SANCIONATÓRIA, DEVE-SE TER EM MENTE OS MESMOS DITAMES DO DIREITO PENAL E PARA TANTO

DEVE O TIPO DESCRITO NA NORMA SANCIONATÓRIA GUARDAR ESTRITA CONSONÂNCIA COM A CONDUTA TIDA COMO FAL TOSA OU DELITUOSA.

NÃO É OUTRO O ENTENDIMENTO DA DOCTRINA PÁTRIA. NESTE SENTIDO, CITE-SE DO MESTRE RICARDO CORRÊA DALLA, EM SUA OBRA "MULTAS TRIBUTÁRIAS NATUREZA JURÍDICA, SISTEMATIZAÇÃO E PRINCÍPIOS APLICÁVEIS":

"TODA LEGISLAÇÃO SOBRE MULTAS DEVE NECESSARIAMENTE OBEDECER AOS PRINCÍPIOS DA TIPICIDADE E DA GENERALIDADE, CONFORME EXPOSTO NESTE TRABALHO. DE QUE TRATAM REALMENTE ESTES PRINCÍPIOS?

QUANTO AO PRIMEIRO, O DA TIPICIDADE, PODE SER DEFINIDO COMO SENDO O DELINEAMENTO COMPLETO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DAS MULTAS. É O QUE DESCREVE A SUJEIÇÃO ATIVA E "PASSIVA, A BASE ECONOMICA, A ALÍQUOTA, A MATERIALIDADE. O LUGAR, O TEMPO DE DESCUMPRIMENTO DOS DEVERES INSTRUMENTAIS E OUTROS ASPECTOS RELEVANTES.

MISABEL DERZI JÁ ESCLARECEU QUE "O MODO DE PENSAR PADRONIZANTE (DITO, INADEQUADAMENTE, TIPIFICANTE) CONDUZ O INTÉRPRETE A UMA DISTÂNCIA DO CASO ISOLADO; ELE SÓ ALCANÇA O ESQUEMA DO PRÓPRIO CASO." COSTUMA-SE ENTENDER A TIPICIDADE DE FORMA RESTRITIVA. NO CASO EM TELA, A NORMA DETERMINA COMO CONDUTA A SER PUNIDA "CONSIGNAR EM DOCUMENTO FISCAL QUE ACOBERTAR A OPERAÇÃO (...) BASE DE CÁLCULO DIVERSA DA PREVISTA PELA LEGISLAÇÃO".

NA HIPÓTESE ORA ANALISADA, A IMPUGNANTE NÃO DESTACOU O IMPOSTO DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SENDO A IMPUTAÇÃO FISCAL, APURAÇÃO INCORRETA DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. CONTUDO, NO DOCUMENTO FISCAL, FOI DESTACADA A BASE DE CÁLCULO DO ICMS RELATIVO À OPERAÇÃO

PRÓPRIA. A SANÇÃO TRAZIDA PELO INCISO VII DO ART. 55 VISA COIBIR PROCEDIMENTOS TOMADOS COM O CONHECIMENTO DA QUESTÃO. EFETIVAMENTE, A NORMA NÃO VISA PUNIR O ERRO NA INTERPRETAÇÃO DAS LEIS TRIBUTÁRIAS. É DE SE SALIENTAR QUE A PENALIDADE RETROMENCIONADA, DA FORMA COMO ESTÁ REDIGIDA, PROCURA PUNIR O CONTRIBUINTE QUE, CONHECENDO A BASE DE CÁLCULO DA OPERAÇÃO NO MOMENTO DE SUA REALIZAÇÃO, DEIXA DE CONSIGNÁ- LA NO DOCUMENTO FISCAL DE FORMA PROPOSITAL, VISANDO REDUZIR INDEVIDAMENTE OS VALORES A SEREM RECOLHIDOS."

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SÃO ESSAS AS RAZÕES QUE CONDUZEM À CONCLUSÃO DE QUE A PENALIDADE CAPITULADA NO INCISO VII DO ART. 55 DA LEI N.º 6.763/75, SERIA INAPLICÁVEL À ESPÉCIE DOS AUTOS. ADOTANDO-SE TAL POSICIONAMENTO, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM RETROATIVIDADE NA APLICAÇÃO DO DISPOSTO NO ART. 55, INCISO XXXVII DA LEI N.º 6.763/75, POR SE TRATAR DE PENALIDADE NOVA.

No caso da decisão colacionada, a acusação fiscal se referia à falta de destaque do ICMS/ST, enquanto este PTA cuida-se de utilização de base de cálculo menor que a prevista.

Ainda, assim, na vigência da redação original do inciso VII não era possível aplicar a mencionada penalidade, por não haver perfeita sintonia entre a tipificação e a acusação fiscal, sendo certo que a sanção somente pode ser aplicada a partir de janeiro de 2012, não cabendo a aplicação retroativa da alínea “c”.

Note-se, conforme planilha de fls. 195/196 que a penalidade prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” se refere às operações realizadas desde janeiro de 2010.

Assim, entendo pela exclusão da penalidade prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” por inaplicável à espécie, em se tratando de apuração de base de cálculo de substituição tributária.

Sala das Sessões, 17 de dezembro de 2014.

Guilherme Henrique Baeta da Costa
Conselheiro

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	21.587/14/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000213212-38	
Impugnação:	40.010136395-28	
Impugnante:	Nestlé Brasil Ltda.	
	IE: 186002263.97-40	
Proc. S. Passivo:	Leonardo Resende Alvim Machado/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberaba	

Voto proferido pelo Conselheiro Regis André, 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.

No tocante a aplicação da Multa Isolada, nas situações em que a ocorrência envolve base de cálculo do ICMS/ST inferior à prevista na legislação, com tipificação legal no artigo 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, que corresponde a 20 % (vinte por cento) da diferença apurada, devido a utilização da Margem de Valor Agregado inferior à prevista na legislação e a não inclusão do desconto incondicional na base de cálculo, o presente voto segue os termos do parecer da Assessoria, que a este integra para todos os efeitos legais.

Com efeito, o inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 vigia, até 31/12/11, com a seguinte redação:

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;

Com o advento da Lei nº 19.978, de 28/12/11, com efeitos a partir de 01/01/12, o inciso VII passou a vigor com a seguinte redação, além de ter sido acrescido o inciso XXXVII:

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:

a) importância diversa do efetivo valor da operação ou da prestação - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b) valor da base de cálculo da substituição tributária menor do que a prevista na legislação, em decorrência de aposição, no documento fiscal, de importância diversa do efetivo valor da prestação ou da operação própria - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas "a" e "b" deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

(...)

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

(...)

Deste modo, à época de ocorrência dos fatos a tipificação prevista no art. 55, inciso VII não alcançava a utilização de base de cálculo do ICMS/ST, porquanto a penalidade se referia à consignação de base de cálculo no documento acobertador da operação, tratando-se, pois, da operação própria do estabelecimento remetente.

Neste sentido é o precedente do Acórdão nº 21.181/13, da 3ª Câmara de Julgamento, ao analisar o PTA 01.000183049-56 em situação análoga a discutida nestes autos:

(...)

ADEMAIS, PARA APLICAÇÃO DAS PENALIDADES NO CAMPO TRIBUTÁRIO, POR SE TRATAR DE NORMA SANCIONATÓRIA, DEVE-SE TER EM MENTE OS MESMOS DITAMES DO DIREITO PENAL E PARA TANTO DEVE O TIPO DESCRITO NA NORMA SANCIONATÓRIA GUARDAR ESTRITA CONSONÂNCIA COM A CONDUTA TIDA COMO FALTOSA OU DELITUOSA.

NÃO É OUTRO O ENTENDIMENTO DA DOUTRINA PÁTRIA. NESTE SENTIDO, CITE-SE DO MESTRE RICARDO CORRÊA DALLA, EM SUA OBRA "MULTAS TRIBUTÁRIAS - NATUREZA JURÍDICA, SISTEMATIZAÇÃO E PRINCÍPIOS APLICÁVEIS":

"TODA LEGISLAÇÃO SOBRE MULTAS DEVE NECESSARIAMENTE OBEDECER AOS PRINCÍPIOS DA TIPICIDADE E DA GENERALIDADE, CONFORME EXPOSTO NESTE TRABALHO.

DE QUE TRATAM REALMENTE ESTES PRINCÍPIOS?

QUANTO AO PRIMEIRO, O DA TIPICIDADE, PODE SER DEFINIDO COMO SENDO O DELINEAMENTO COMPLETO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DAS MULTAS. É O QUE DESCREVE A SUJEIÇÃO ATIVA E PASSIVA, A BASE ECONÔMICA, A ALÍQUOTA, A MATERIALIDADE, O LUGAR, O TEMPO DE DESCUMPRIMENTO DOS DEVERES INSTRUMENTAIS E OUTROS ASPECTOS RELEVANTES.

MISABEL DERZI JÁ ESCLARECEU QUE “O MODO DE PENSAR PADRONIZANTE (DITO, INADEQUADAMENTE, TIPIFICANTE) CONDUZ O INTÉRPRETE A UMA DISTÂNCIA DO CASO ISOLADO; ELE SÓ ALCANÇA O ESQUEMA DO PRÓPRIO CASO.”

COSTUMA-SE ENTENDER A TIPICIDADE DE FORMA RESTRITIVA. PARA NÓS, TRATA-SE DO DELINEAMENTO COMPLETO DA HIPÓTESE SANCIONATÓRIA, NO CASO, A MULTA TRIBUTÁRIA.”

NO CASO EM TELA, A NORMA DETERMINA COMO CONDUTA A SER PUNIDA “CONSIGNAR EM DOCUMENTO FISCAL QUE ACOBERTAR A OPERAÇÃO (...) BASE DE CÁLCULO DIVERSA DA PREVISTA PELA LEGISLAÇÃO.”

NA HIPÓTESE ORA ANALISADA, A IMPUGNANTE NÃO RETEVE E RECOLHEU O IMPOSTO DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

É DE SE RESSALTAR AQUI QUE A PENALIDADE INSCULPIDA NO INCISO VII DO ART. 55, DA FORMA COMO ESTAVA REDIGIDA, PROCURAVA PUNIR CONTRIBUINTE QUE, CONHECENDO A BASE DE CÁLCULO DA OPERAÇÃO NO MOMENTO DE SUA REALIZAÇÃO, DEIXA DE CONSIGNÁ-LA NO DOCUMENTO FISCAL DE FORMA PROPOSITAL VISANDO REDUZIR OS VALORES A SEREM RECOLHIDOS DE FORMA INDEVIDA E QUESTIONÁVEL.

ASSIM, ESTA PENALIDADE APRESENTA-SE AFETA AOS CASOS CONHECIDOS COMO DE SUBFATURAMENTO, HIPÓTESE EM QUE O CONTRIBUINTE CONHECE EXATAMENTE O VALOR DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO, MAS, PROPOSITALMENTE, CONSIGNA NO DOCUMENTO FISCAL DESTINADO A INFORMAR AO FISCO O IMPOSTO DEVIDO, VALOR DA OPERAÇÃO INFERIOR.

ASSIM PODER-SE-IA AFIRMAR QUE A INFRAÇÃO PRATICADA PELA IMPUGNANTE ESTARIA RELACIONADA À INOBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO, NO QUE DIZ RESPEITO ÀS FORMALIDADES NO PREENCHIMENTO DOS DOCUMENTOS FISCAIS, E NÃO À BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO.

HÁ QUE SER PONDERADO, AINDA, QUE EM SE TRATANDO DE NORMA QUE COMINE PENALIDADE, É MISTER QUE O TIPO PENAL SE AMOLDE PERFEITAMENTE AO FATO INFRACIONAL QUE SE PRETENDE SANCIONAR, SEM O QUAL FICA IMPOSSIBILITADA A APLICAÇÃO DA PENA.

COM A DEVIDA VÊNIA DOS QUE INTERPRETAM DE MODO DIVERSO, NÃO PARECE QUE A MULTA ISOLADA PREVISTA NO INCISO VII DO ART. 55 DA LEI N.º 6.763/75, TIVESSE 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.

NO CASO, TRATA-SE DE UMA OPERAÇÃO EM QUE NÃO SE VERIFICA A HIPÓTESE DE SUBFATURAMENTO OU OUTRO ILÍCITO PRATICADO COM A FINALIDADE DE IMPEDIR A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. CUIDA-SE DA NÃO APLICAÇÃO DA RETENÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

AFIRMAR QUE, POR NÃO TER PRATICADO A RETENÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA CORRESPONDE A ADOTAR UMA BASE DE CÁLCULO IGUAL A ZERO, E, EM DECORRÊNCIA, TER SUPRIMIDO 100% (CEM POR CENTO) DA BASE DE CÁLCULO NÃO CONDIZ COM A REGRA DA BOA INTERPRETAÇÃO DO TIPO PENAL ESTAMPADO NO INCISO VII DO ART. 55 DA LEI N.º 6.763/75.

A INAPLICABILIDADE DO INCISO VII NESTE CASO VEM SENDO REITERADAMENTE DECIDIDA PELO CC/MG, DE FORMA DESFAVORÁVEL AO FISCO, COMO NO PTA N.º 01.000166506-52, QUE RESULTOU NO ACÓRDÃO N.º 20.542/11/1ª, DE CUJA FUNDAMENTAÇÃO SE EXTRAÍ O SEGUINTE EXCERTO:

"PORTANTO, OS FATOS E FUNDAMENTOS QUE LEVARAM A AUTUAÇÃO DIZEM RESPEITO A ENTENDIMENTOS E INTERPRETAÇÕES DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

AO ANALISAR A QUESTÃO DO ERRO NO DIREITO PENAL, O EMINENTE JURISTA HUGO DE SRITO MACHADO, EM SUA OBRA "ESTUDOS DE DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO", ASSIM SE MANIFESTA:

"A DOCTRINA DO DIREITO PENAL REGISTRA NOTÁVEL EVOLUÇÃO NO TRATAMENTO DO ERRO, ANTES, REFERIA-SE AO ERRO DE FATO, COMO CAPAZ DE ELIDIR A RESPONSABILIDADE PENAL, E AO ERRO DE DIREITO, QUE TINHA COMO IRRELEVANTE PARA ESSE

FIM, FUNDADA NO PRINCÍPIO DE QUE NINGUÉM PODE DESCUMPRIR A LEI ALEGANDO QUE A DESCONHECE. A DOCTRINA MODERNA, PORÉM, JÁ NÃO COGITA DE ERRO DE FATO E ERRO DE DIREITO, MAS DE ERRO DE TIPO E ERRO DE PROIBIÇÃO." (...)

ASSIM, O ERRO NA INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA, QUE NO ENTENDIMENTO DO CHEFE DO MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL, ACOLHIDO EM ALGUNS JULGADOS DA CORTE MAIOR, É CAPAZ DE EXCLUIR A CONFIGURAÇÃO DO CRIME DE SUPRESSÃO OU REDUÇÃO DE TRIBUTO, GANHA EXPLICAÇÃO COERENTE, E CONSISTENTE, NO ÂMBITO DA DOCTRINA DOS PENALISTAS, COMO ERRO DE TIPO.

O ERRO QUE, EM PRINCÍPIO, NÃO TEM ESSE RELEVO, É O DENOMINADO ERRO DE PROIBIÇÃO, CONSISTENTE NO ERRADO ENTENDIMENTO DO PRÓPRIO PRECEITO PENAL.

ADEMAIS, PARA APLICAÇÃO DAS PENALIDADES NO CAMPO TRIBUTÁRIO, POR SE TRATAR DE NORMA SANCIONATÓRIA, DEVE-SE TER EM MENTE OS MESMOS DITAMES DO DIREITO PENAL E PARA TANTO DEVE O TIPO DESCRITO NA NORMA SANCIONATÓRIA GUARDAR ESTRITA CONSONÂNCIA COM A CONDUTA TIDA COMO FAL TOSA OU DELITUOSA.

NÃO É OUTRO O ENTENDIMENTO DA DOCTRINA PÁTRIA. NESTE SENTIDO, CITE-SE DO MESTRE RÍCARDO CORRÊA DALLA, EM SUA OBRA "MULTAS TRIBUTÁRIAS NATUREZA JURÍDICA, SISTEMATIZAÇÃO E PRINCÍPIOS APLICÁVEIS":

"TODA LEGISLAÇÃO SOBRE MULTAS DEVE NECESSARIAMENTE OBEDECER AOS PRINCÍPIOS DA TIPICIDADE E DA GENERALIDADE, CONFORME EXPOSTO NESTE TRABALHO. DE QUE TRATAM REALMENTE ESTES PRINCÍPIOS?

QUANTO AO PRIMEIRO, O DA TIPICIDADE, PODE SER DEFINIDO COMO SENDO O DELINEAMENTO COMPLETO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DAS MULTAS. É O QUE DESCREVE A SUJEIÇÃO ATIVA E "PASSIVA, A BASE ECONOMICA, A ALÍQUOTA, A MATERIALIDADE. O LUGAR, O TEMPO DE DESCUMPRIMENTO DOS DEVERES INSTRUMENTAIS E OUTROS ASPECTOS RELEVANTES.

MISABEL DERZI JÁ ESCLARECEU QUE "O MODO DE PENSAR PADRONIZANTE (DITO, INADEQUADAMENTE, TIPIFICANTE) CONDUZ O INTÉRPRETE A UMA DISTÂNCIA DO CASO ISOLADO; ELE SÓ ALCANÇA O ESQUEMA DO PRÓPRIO CASO." COSTUMA-SE ENTENDER A TIPICIDADE DE FORMA RESTRITIVA. NO CASO EM TELA, A NORMA DETERMINA COMO

CONDUTA A SER PUNIDA "CONSIGNAR EM DOCUMENTO FISCAL QUE ACOBERTAR A OPERAÇÃO (...) BASE DE CÁLCULO DIVERSA DA PREVISTA PELA LEGISLAÇÃO".

NA HIPÓTESE ORA ANALISADA, A IMPUGNANTE NÃO DESTACOU O IMPOSTO DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SENDO A IMPUTAÇÃO FISCAL, APURAÇÃO INCORRETA DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. CONTUDO, NO DOCUMENTO FISCAL, FOI DESTACADA A BASE DE CÁLCULO DO ICMS RELATIVO À OPERAÇÃO

PRÓPRIA. A SANÇÃO TRAZIDA PELO INCISO VII DO ART. 55 VISA COIBIR PROCEDIMENTOS TOMADOS COM O CONHECIMENTO DA QUESTÃO. EFETIVAMENTE, A NORMA NÃO VISA PUNIR O ERRO NA INTERPRETAÇÃO DAS LEIS TRIBUTÁRIAS. É DE SE SALIENTAR QUE A PENALIDADE RETROMENCIONADA, DA FORMA COMO ESTÁ REDIGIDA, PROCURA PUNIR O CONTRIBUINTE QUE, CONHECENDO A BASE DE CÁLCULO DA OPERAÇÃO NO MOMENTO DE SUA REALIZAÇÃO, DEIXA DE CONSIGNÁ-LA NO DOCUMENTO FISCAL DE FORMA PROPOSITAL, VISANDO REDUZIR INDEVIDAMENTE OS VALORES A SEREM RECOLHIDOS."

SÃO ESSAS AS RAZÕES QUE CONDUZEM À CONCLUSÃO DE QUE A PENALIDADE CAPITULADA NO INCISO VII DO ART. 55 DA LEI N.º 6.763/75, SERIA INAPLICÁVEL À ESPÉCIE DOS AUTOS. ADOTANDO-SE TAL POSICIONAMENTO, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM RETROATIVIDADE NA APLICAÇÃO DO DISPOSTO NO ART. 55, INCISO XXXVII DA LEI N.º 6.763/75, POR SE TRATAR DE PENALIDADE NOVA.

Desta feita, na vigência da redação original do inciso VII não era possível aplicar a mencionada penalidade, por não haver perfeita sintonia entre a tipificação e a acusação fiscal, sendo certo que a sanção somente pode ser aplicada a partir de janeiro de 2012, não cabendo a aplicação retroativa da alínea "c", *data venia* das posições em contrário.

De se vê que no caso dos autos, conforme planilha de fls. 195/196, a penalidade prevista no art. 55, inciso VII, alínea "c" se refere às operações realizadas desde janeiro de 2010, pelo que deve ser excluída, por inaplicável à espécie, em se tratando de apuração de base de cálculo de substituição tributária, com a devida *venia* dos votos vencedores.

Por outro lado, em relação a imputação fiscal relativa ao ICMS/ST, e exigência de multa de revalidação, isolada e juros moratórios, devidos em relação à não inclusão do desconto incondicional concedido na base de cálculo do ICMS/ST, até o período de 11/08/11, constata-se que no Conselho estabeleceu-se divergência na matéria, conforme se depreende do Acórdão n.º 21.081/13/1ª e do Acórdão n.º 20.523/11/1ª.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na defesa, o Impugnante requer o cancelamento integral das exigências relativas à acusação fiscal de não inclusão dos descontos incondicionais concedidos na base de cálculo do ICMS/ST, multa de revalidação, multa isolada e juros moratórios.

Contudo, *permissa venia* ao Impugnante, esta não é a adequada solução para o caso, tendo parcial razão segundo o entendimento, na linha do precedente estabelecido no Acórdão nº 4.099/13/CE, envolvendo o mesmo sujeito passivo, senão veja-se.

Por certo, a substituição tributária é uma técnica de arrecadação prevista pelo art. 150, § 7º da Constituição Federal e pelo art. 6º da LC nº 87/96, na qual o contribuinte substituto não apenas recolhe o tributo por ele devido, mas também, antecipa o montante relativo às operações subsequentes.

É incontroverso que na operação de circulação de mercadorias promovida por contribuinte, ditas operações próprias, os descontos incondicionais concedidos não integram sua base de cálculo, conforme determinam os art. 13, § 1º, inciso II, alínea “a” da LC nº 87/96 e art. 13, § 2º, item 1, alínea “b” da Lei nº 6.763/75.

No entanto, conforme o período de apuração, o mesmo não ocorre com os descontos incondicionais, concedidos nas operações entre substituto e substituído.

A sistemática é a seguinte. Nos casos onde houver operações submetidas à substituição tributária, a não inclusão do desconto incondicional concedido na base de cálculo é válida somente nas operações de saída do substituto tributário, ou seja, nas denominadas operações próprias. Nas operações subsequentes, onde houver efetivamente a tributação a título de substituição tributária, o desconto deve integrar a base de cálculo da operação, e tal fato ocorre em função de que, na sistemática de arrecadação a título de substituição tributária, a operação consumada entre os contribuintes, substituto e substituído, não se confunde com a operação futura, que deve ocorrer entre o contribuinte substituído e aquele que venha a adquirir as mercadorias.

Assim, os descontos incondicionais concedidos nas operações entre o substituto e o substituído dizem respeito apenas a tais operações e não às operações futuras.

A base de cálculo da substituição tributária é o valor que presumidamente o produto irá alcançar ao chegar ao mercado, realizando o objetivo de que o ICMS incida sobre toda a cadeia de consumo.

Segundo Marco Aurélio Greco,

o interesse arrecadatário do Fisco é o de receber o ICMS sobre o ciclo econômico inteiro – portanto, sobre o preço de ponta, na última operação realizada com aquela mercadoria, o consumidor final. É este o preço que vai definir o interesse arrecadatário do Estado" (in Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador, 2ª edição, Malheiros, p. 111).

Tal raciocínio jurídico tem fundamento no art. 8º da LC nº 87/96, *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes;

(...)

§ 4º - A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei

(...).

A Lei nº 6.763/75 traz idêntica literalidade.

Portanto, no caso da substituição tributária não se pode, inegavelmente, ter a garantia de que o valor do desconto incondicional concedido na operação própria será, automaticamente, repassado ao consumidor final na operação subsequente.

Contudo, o Decreto nº 45.668/11, no item 3, alínea “b”, inciso I, art. 19, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02, fixou, de forma expressa, que os “descontos concedidos, inclusive o incondicional”, integram a base de cálculo do ICMS/ST.

Esta alteração legislativa decorreu, por certo, devido a divergência de entendimento na matéria, em face, inclusive, de Consultas atendidas pela própria Superintendência de Tributação da SEF/MG a contribuintes e/ou responsáveis tributários, e que, embora não se sejam vinculantes, sinalizam posição da Administração Fazendária Estadual sobre o tema, orientando o público e o privado.

Valer destacar a seguinte Consulta, acerca da não inclusão dos descontos incondicionais concedidos na base de cálculo do ICMS/ST:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 192/2010

CONSULENTE: Panificação Tocantins Ltda.

(...)

ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – BASE DE CÁLCULO – DESCONTO INCONDICIONAL –

Inexistindo preço tabelado ou sugerido, o valor correspondente ao DESCONTO INCONDICIONAL concedido pelo contribuinte será excluído da base de cálculo da substituição tributária, desde que esta tenha como ponto de partida a operação por ele praticada.

EXPOSIÇÃO:

A Consulente, com atividade de fabricação de produtos de panificação e de produtos alimentícios de qualquer espécie, apura o imposto pela sistemática de débito e crédito e comprova suas saídas mediante emissão de nota fiscal eletrônica ou nota fiscal modelo 1.

Informa que todos os produtos que fabrica estão sujeitos ao regime da substituição tributária e incluídos no item 43, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02.

(...)

Informa também que na maioria de suas vendas concede descontos incondicionais.

Com dúvidas a respeito da legislação tributária, formula a presente consulta.

CONSULTA:

(...)

5 – O valor do DESCONTO INCONDICIONAL pode ser excluído da base de cálculo do ICMS e do ICMS/ST?

Caso a resposta seja positiva, de que forma poderá concretizar a exclusão?

RESPOSTA:

(...)

5 – Conforme disposto no art. 50 do RICMS/02, nas operações com mercadorias, integram a base de cálculo do imposto todas as importâncias recebidas ou debitadas pelo alienante ou pelo remetente, como frete, seguro, juro, acréscimo ou outra despesa, além de qualquer vantagem recebida, a qualquer título, pelo adquirente, salvo o desconto ou o abatimento que independam de condição, assim entendido o que não estiver subordinado a evento futuro ou incerto.

Cabe ressaltar que, de acordo com o determinado pelo item 3, inciso I, art. 19, Parte 1 do citado Anexo XV, não havendo para a mercadoria determinação de preço final a consumidor ou fixação de preço por órgão público competente, a base de cálculo do ICMS/ST é o preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e outros

encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria.

Na hipótese de a base de cálculo do ICMS/ST se formar tendo por ponto de partida a operação praticada pelo responsável tributário, inexistindo para a mercadoria preço tabelado ou sugerido, para a formação da citada base de cálculo será excluído o valor correspondente ao DESCONTO INCONDICIONAL por ele concedido.

Assim, caso o DESCONTO INCONDICIONAL seja concedido pela Consulente, a quem é atribuída a condição de substituta tributária, o valor da base de cálculo do ICMS/ST será obtido partindo do preço praticado na operação, deduzido o desconto concedido.

Com o Decreto nº 45.688, de 11/08/11, que alterou a redação do item 3, alínea “b”, inciso I, art. 19, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02, evidenciando, de forma expressa, que os “descontos concedidos, inclusive o incondicional”, integram a base de cálculo do ICMS a título de substituição tributária, revogou-se todo e qualquer entendimento em contrário ou divergência sobre o tema, atingindo, assim, as respostas dadas às Consultas de contribuintes e/ou responsáveis tributários na matéria, *verbis*:

Art. 19. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

I - em relação às operações subsequentes: (...)

b) tratando-se de mercadoria que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem: (...)

3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º deste artigo;

Em nova Consulta sobre o caso, a SEF/MG emitiu o entendimento adiante, no sentido de que se deveria seguir o disposto no Decreto nº 45.688, de 11/08/11, que alterou a redação do item 3, alínea “b”, inciso I, art. 19, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02:

CONSULTA INTERNA Nº 102/11 – 07/10/2011

Assunto: ICMS/ST – Medicamentos – Base de cálculo

Origem: DGP/SUFIS

Exposição/Pergunta:

Tendo em vista as alterações promovidas pelo Decreto 45.688/11 no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 e art. 59, ambos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, a posterior criação do § 5º do mesmo art. 59, determinada pelo Decreto 45.706/11, e as dúvidas de interpretação por parte da fiscalização e dos contribuintes, surgidas após a publicação das normas citadas, indaga-se:

(...)

Resposta:

1 – Para esclarecimento da dúvida suscitada faz-se necessária a análise das alterações verificadas no texto do art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, Parte 1, Anexo XV, do RICMS02 que, até 11/08/2011, trazia a seguinte redação:

Art. 19. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

I – em relação às operações subsequentes:

(...)

b) tratando-se de mercadoria que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

(...)

3. o preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquias e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º deste artigo,

O Decreto nº. 45.668/2011 alterou a redação do referido dispositivo, evidenciando, de forma expressa que os “descontos concedidos, inclusive o incondicional”, integram a base de cálculo da substituição tributária, senão vejamos: (...)

Veja que na exposição da Consulta a SEF/MG reconhece as alterações promovidas pelo Decreto nº 45.688/11 no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 e art. 59, ambos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, a posterior criação do § 5º do mesmo art. 59, determinada pelo Decreto nº 45.706/11, e as dúvidas de interpretação por parte da Fiscalização e dos contribuintes, surgidas após a publicação das normas citadas na matéria, qual seja, descontos concedidos, incondicionais, na base de cálculo do ICMS/ST.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, se havia divergência na matéria, e se ocorreu uma mudança no entendimento da SEF/MG, aplica-se no caso dos autos o comando legal previsto no art. 100, inciso III c/c parágrafo único do CTN.

Neste caso, é pacífico na doutrina que se o contribuinte age em conformidade com a orientação da Fiscalização, não deve suportar multas e juros moratórios. Nesse sentido, o magistério do Professor Sacha Calmon:

Se o contribuinte age de conformidade com a orientação do Fisco, acatando atos administrativos normativos mencionados no artigo 100, pouco importando a nomenclatura oficial, fica totalmente livre de multas, juros e correção monetária. Pagará unicamente, se for o caso, o tributo que deixou de recolher por força de orientação equivocada que a Administração lhe passou através das pré-faladas normas complementares.

No caso dos autos, vê-se que a Impugnante, como outros contribuintes e/ou responsáveis tributários, bem como a própria Fiscalização, atuaram conforme o entendimento exposto nas Consultas publicadas até então, por isso, cabível a aplicação do disposto no art. 100, inciso III c/c o parágrafo único do Código Tributário Nacional:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: (...)

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Assim, do que contido nos autos pode-se presumir que a Impugnante agiu de boa-fé ao adotar orientação emanada pela própria SEF/MG.

Deste modo, em relação aos fatos geradores autuados, devem ser excluídas das exigências relativas ao ICMS/ST sobre os descontos incondicionais concedidos as multas de revalidação e isolada aplicadas, inclusive as parcelas de juros de mora a elas referentes, até 11/08/11, voltando a incidir a partir de 12/08/11 (data da alteração da redação do item 3, alínea “b”, inciso I, art. 19, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02), pelo que julgo parcialmente procedente o lançamento, acompanhando o voto do Revisor com os acréscimos ora efetivados.

Sala das Sessões, 17 de dezembro de 2014.

**Regis André
Conselheiro**