

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.521/17/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000422059-54
Impugnação: 40.010140699-11
Impugnante: Nestlé Brasil Ltda
IE: 487002263.79-87
Proc. S. Passivo: Márcio da Rocha Medina/Outro(s)
Origem: DF/Uberaba

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA. Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN), o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso dos autos, não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO. Constatada a falta de retenção e recolhimento do ICMS devido a título de substituição tributária, em relação às mercadorias constantes do item 43 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em decorrência de a apuração da base de cálculo do imposto estar em desacordo com o estabelecido no art. 19, inciso I, alínea "b", item 3 da Parte 1 do mesmo diploma normativo. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, majorada em 50% (cinquenta por cento) na primeira reincidência e em 100% (cem por cento) nas subsequentes, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada. Entretanto, deve-se excluir a Multa Isolada aplicada ao período anterior a 01/01/12, por falta de previsão legal e adequar a data inicial de exigência da reincidência, considerando a data de publicação da decisão irrecurável na esfera administrativa.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO - PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. Constatado que a Autuada reteve e recolheu a menor ICMS devido a título de substituição tributária, em relação às mercadorias constantes do item 43 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em decorrência de a apuração da base de cálculo do imposto estar em desacordo com o estabelecido no art. 19, inciso I, alínea "b", item 3 da Parte 1 do mesmo diploma normativo. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea "c", esta última já adequada pela Fiscalização ao percentual de 20% (vinte por cento), com fulcro no art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN, e majorada em 100% (cem por cento) em razão de reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.

Decadência não reconhecida. Decisão por maioria de votos.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS/ST, em razão das seguintes irregularidades no período de abril de 2011 a novembro de 2015:

- falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, incidente sobre operações com mercadorias constantes do item 43, Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro, capitulada no § 2º do inciso II do art. 56 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, majorada em 50% (cinquenta por cento) na primeira reincidência e em 100% (cem por cento) nas subsequentes, nos termos do art. 53, § 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

- recolhimento a menor do ICMS devido por operação própria, em razão da apuração da base de cálculo do imposto em desacordo com o estabelecido no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 da Parte 1 do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro, capitulada no § 2º do inciso II do art. 56 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, majorada em 100% (cem por cento) em razão de reincidência, nos termos do art. 53, § 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

A Multa Isolada prevista no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 foi adequada ao percentual de 20% (vinte por cento) do valor da diferença da base de cálculo, com fulcro no art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional – CTN e, ainda, ao limite estabelecido no § 1º do referido art. 55.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 78/104.

Requer a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de fls. 207/216, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

Da Instrução Processual

A Assessoria do CC/MG determina a realização da diligência de fls. 229/232, que resulta na manifestação da Fiscalização às fls. 233/242.

Reaberta vista, a Impugnante comparece às fls. 246/271, enquanto a Fiscalização manifesta-se às fls. 278.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 288/309, opina, quanto à prejudicial de mérito, por não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública formalizar o crédito tributário em relação ao período de 01/04/11 a 08/06/11 e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, para excluir a Multa Isolada capitulada

no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75 no período compreendido de abril a dezembro de 2011, e adequar a data inicial da majoração da mesma à data de publicação dos Acórdãos que a fundamentam.

DECISÃO

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

Conforme relatado, a autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS/ST em razão das seguintes irregularidades no período de abril de 2011 a novembro de 2015:

- falta de retenção e recolhimento do imposto devido por substituição tributária, incidente sobre operações com mercadorias constantes do item 43, Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

- recolhimento a menor do ICMS devido por operação própria, em razão da apuração da base de cálculo do imposto em desacordo com o estabelecido no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 da Parte 1 do RICMS/02.

Inicialmente, cabe destacar que a Autuada, empresa estabelecida no estado de São Paulo, tem por atividade principal o comércio atacadista de alimentos em geral, sendo responsável pela retenção e recolhimento do ICMS/ST em relação às mercadorias constantes do item 43, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02, por força do Protocolo de ICMS nº 28/09.

A Impugnante argui que está alcançado pela decadência o crédito tributário relativo aos fatos ocorridos no período de 01/04/11 a 08/06/11, com fulcro no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN, visto que foi notificada da lavratura do Auto de Infração em 09/06/16.

No entanto, constitui regra geral que, ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN, como se segue:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2011, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/12, findando-se em 31/12/16.

Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 03/03/16 e que o Sujeito Passivo foi intimado em 09/06/16 (fls. 77), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência da decadência do direito da Fiscalização de promover o lançamento em apreço.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O art. 150, § 4º do CTN disciplina o prazo para homologação do lançamento, ou seja, o prazo para a Fazenda Pública homologar o procedimento efetuado pelo Sujeito Passivo, que consiste em antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo que a referida autoridade, tomando conhecimento deste procedimento efetuado pelo contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

No presente caso, não houve pagamento integral do ICMS devido, em função de a Autuada ter deixado de recolher o ICMS/ST devido, em razão da apuração incorreta da sua base de cálculo. Inexistindo o pagamento, não há que se falar em homologação do lançamento e, sim, em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, que foi fielmente cumprido, conforme demonstrado acima.

No mesmo sentido decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCÉDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do *decisum*. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o relator assim se posicionou:

OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.

Deve ser rejeitada, portanto, a arguição de decadência do crédito tributário.

Quanto ao mérito propriamente dito, inicialmente, importante mencionar que o cálculo do ICMS devido por substituição tributária se deu na forma estabelecida no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 e no art. 20 do Anexo XV do RICMS/02.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante alega que a maior parte das operações autuadas não estavam sujeitas ao regime de substituição tributária, em razão dos seguintes motivos: I) 92% (noventa e dois por cento) das mercadorias autuadas são classificadas como produtos de nutrição enteral, que só foram incluídos no regime de ICMS/ST em fevereiro de 2014; II) os adquirentes estão enquadrados nos arts. 59-A e 59-B, Anexo XV do RICMS/02, não se sujeitando ao regime de substituição tributária; e III) os adquirentes das mercadorias recolheram o ICMS/ST em suas operações internas.

No entanto, não cabe razão à Impugnante, conforme se verá.

Cabe destacar que o trabalho foi realizado com base nas informações prestadas pela Autuada através da transmissão dos arquivos Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

A Fiscalização entendeu que as mercadorias que a Autuada informa se tratar de nutrição enteral, que entende teriam sido incluídas na sistemática da substituição tributária apenas a partir de fevereiro de 2014, por meio do Decreto nº 46.415/13, na verdade, estão no campo da incidência do ICMS/ST durante todo o período fiscalizado.

As mercadorias classificadas na NCM 2106.90.30 e 2106.90.90, conforme informações da própria Autuada em suas notas fiscais, cópias de fls. 55/75, por amostragem, se encontram enquadradas no item 43 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, com vigência durante o período autuado. Confira-se:

Anexo XV

Parte 2

43. PRODUTOS ALIMENTÍCIOS

Efeitos de 1º/03/2011 a 28/02/2013 - Redação dada pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, III, ambos do Dec. nº 45.531, de 21/01/2011:

<i>Subitem</i>	<i>Código NBM/SH</i>	<i>Descrição</i>	<i>MVA (%)</i>
43.1.46	2106.10.00 2106.90.30 2106.90.90	<i>Complementos alimentares compreendendo, entre outros, shakes para ganho ou perda de peso, barras e pós de proteínas, tabletes ou barras de fibras vegetais, suplementos alimentares de vitaminas e minerais em geral, ômega 3 e demais suplementos similares, ainda que em cápsulas</i>	37

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 1º/03/2013 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 4º e vigência estabelecida pelo art. 5º, II, ambos do Dec. nº 46.137, de 21/01/2013:

43.1.46	2106.10.00 2106.90.30 2106.90.90	<i>Complementos alimentares compreendendo, entre outros, shakes para ganho ou perda de peso, barras e pós de proteínas, tabletes ou barras de fibras vegetais, suplementos alimentares de vitaminas e minerais em geral, ômega 3 e demais suplementos similares, ainda que em cápsulas</i>	35
---------	----------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----

A Impugnante sustenta que “*classificam-se como produtos de nutrição enteral os alimentos utilizados para fins especiais com ingestão controlada de nutrientes, na forma isolada ou combinada, de composição definida, especialmente formulada e elaborada para uso por sondas ou via oral, industrializada, utilizada exclusiva ou parcialmente para substituir ou complementar a alimentação oral em pacientes desnutridos ou não, conforme suas necessidades nutricionais em regime hospitalar, ambulatorial ou domiciliar, visando a síntese ou manutenção dos órgãos ou sistemas*”.

Cita como exemplos os seguintes produtos:

- Nutren Senior: registrado na Anvisa como alimento de nutrição enteral, conforme Resolução Anvisa nº 1.193/15 (doc. 4 e 5);
- Fiber Mais, Ressource Plus, Nutren Plus e Resource Protein: registro na Anvisa, conforme Resolução Anvisa nº 2.702/14 (doc. 4 e 5).

Entende a Impugnante que tais mercadorias foram incluídas na sistemática da substituição tributária apenas a partir de fevereiro de 2014, por meio do Decreto nº 46.415/13:

Efeitos de 1º/02/2014 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 3º, II, ambos do Dec. nº 46.415, de 30/12/2013:

43.2.84	2106.90.90	<i>Alimento próprio para dieta de nutrição enteral ou oral</i>	35
---------	------------	----------------------------------------------------------------	----

Acosta aos autos, além das citadas Resoluções Anvisa publicadas no Diário Oficial da União, os rótulos descritivos dos produtos (doc. 5).

Aduz que os produtos autuados, além de se enquadrarem no conceito de nutrição enteral, foram vendidos para distribuidores hospitalares, justamente com a finalidade de nutrição enteral.

Traz ainda a Impugnante, a Consulta de Contribuintes nº 162/10, para afirmar que o entendimento da SEF/MG é no sentido de que os produtos de nutrição enteral não devem ser equiparados a complementos alimentares para efeito de sujeição ao regime da substituição tributária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por oportuno, transcreve-se a citada Consulta:

(*) CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 162/10

(MG de 23/07/2010 e ref. MG de 16/02/2011 e 07/05/2011)

ORIGEM : São Paulo - SP

ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - COMPLEMENTOS ALIMENTARES - APLICABILIDADE - A substituição tributária estabelecida no Anexo XV do RICMS/02 aplica-se em relação a qualquer produto incluído em um dos códigos da NBM/SH relacionados em subitem da Parte 2 deste Anexo, desde que integre a respectiva descrição. Assim, aplica-se o referido regime aos complementos alimentares, que se encontravam relacionados no subitem 43.1.35 da Parte 2 em comento, com redação vigente até 28 de fevereiro de 2011. A partir de 1º de março de 2011, o referido subitem passou a ter nova numeração, qual seja, 43.1.46, em razão da publicação do Decreto nº 45.531, de 21 de janeiro de 2011.

ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - PRODUTOS PARA NUTRIÇÃO ENTERAL - INAPLICABILIDADE - Não se aplica o regime de substituição tributária aos produtos para nutrição ENTERAL, classificados sob o código 2106.90.90 da NBM/SH, tendo em vista que, embora o referido código conste do subitem 43.1.46 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, tais mercadorias não se enquadram na descrição nele contida.

(...)

RESPOSTA:

(...)

O Protocolo ICMS 28, de 05 de junho de 2009, firmado entre os Estados de Minas Gerais e de São Paulo, dispõe sobre a substituição tributária nas operações interestaduais com produtos alimentícios realizadas entre contribuintes situados nos referidos Estados.

Segundo o citado Protocolo, nas operações interestaduais com as mercadorias listadas em seu Anexo Único, com a respectiva classificação na NBM/SH, destinadas ao Estado de Minas Gerais, fica atribuída ao estabelecimento remetente paulista, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes.

(...)

Por outro lado, os alimentos para fins especiais, com ingestão controlada de nutrientes, elaborados para uso por sondas ou via oral, como é o caso dos produtos para nutrição enteral, classificados sob o código 2106.90.90 da NBM/SH, cujos requisitos mínimos são fixados pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA, por meio da Resolução - RDC nº 63, de 06 de julho de 2000 e da Resolução nº 449, de 9 de setembro de 1999, não são sujeitos ao regime de substituição tributária, tendo em vista que, embora esse código conste do subitem 43.1.46 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, tais mercadorias não se enquadram na descrição contida neste subitem.

(Grifou-se).

(*) Consulta reformulada para melhor elucidação da matéria nela tratada.

Depreende-se da supracitada consulta, que os produtos para nutrição enteral, classificados na NCM 2106.90.90, não estão sujeitos ao regime de substituição tributária.

Registre-se que tal entendimento foi exposto em diversas Consultas de Contribuintes, como as de nº 264/10 e 289/10.

Já em 2014, a Consulta de Contribuintes nº 204/14 esclarece que, a partir de 01/02/14, ocorre a substituição tributária em âmbito interno nas operações com alimentos para nutrição enteral e oral classificados na subposição 2106.90.90 da NBM/SH. Confira-se:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 203/14

ORIGEM : São Paulo – SP

ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA –
APLICABILIDADE – COMPLEMENTOS ALIMENTARES
– PRODUTOS PARA NUTRIÇÃO PARENTERAL –
PRODUTOS PARA NUTRIÇÃO ENTERAL E ORAL – Os
produtos para nutrição parenteral, as mercadorias
classificadas como suplementos alimentares e os
produtos para nutrição enteral ou oral estão sujeitos
ao regime de substituição tributária, respectivamente,
por força do disposto nos subitens 15.1, 43.1.46 e
43.2.84 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

(...)

Todavia, o Decreto nº 46.415, de 30/12/2013, alterou o Regulamento do ICMS, acrescentando o subitem 43.2.84 à Parte 2 do Anexo XV, estabelecendo, a partir de 01/02/2014, a substituição tributária em âmbito interno nas operações com alimentos para nutrição enteral e oral classificados na subposição 2106.90.90 da NBM/SH.

Portanto, nessa hipótese, cabe ao contribuinte mineiro (exceto se o remetente estabelecido em outra unidade da Federação detiver, com base no art. 2º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, regime especial que lhe atribua a responsabilidade por substituição tributária), inclusive o varejista, destinatário de mercadoria relacionada no subitem 43.2.84, em operação interestadual, a responsabilidade pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada em território mineiro de alimentos para nutrição enteral e oral classificados na subposição 2106.90.90 da NBM/SH, conforme previsão contida no art. 14 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

A controvérsia se resume então a qual o enquadramento dos produtos autuados, se como complementos alimentares, listados no item 43.1.46 ou se como alimentos próprios para dieta de nutrição enteral, listados no item 43.2.84, todos da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Em sua defesa, a Impugnante traz no doc. 5 (fls. 143/184), cópias das publicações no Diário Oficial da União das Resoluções da Anvisa que afirma enquadrar as mercadorias como alimentação enteral.

Para melhor esclarecer as classificações das referidas mercadorias, a Assessoria deste CC/MG exarou diligência, para que a Fiscalização se manifestasse sobre as alegações supratranscritas, bem como sobre os documentos de fls. 132/193, acostados pela Impugnante.

Em resposta, a Fiscalização destaca que a empresa possui histórico de enquadramento inadequado de mercadorias na NCM, de forma a lhe favorecer no tocante ao recolhimento do ICMS/ST, como por exemplo no caso do produto “NAN”, fato confirmado no Acórdão nº 4.398/15/CE.

Assevera que a Impugnante justifica seu posicionamento apenas nos casos dos produtos “Nutren Senior”, “Fiber Mais” e “Resource Protein”, e sobre estes, tece os seguintes comentários:

- Nutren Senior: no site da própria empresa, observa-se que este produto é tratado como suplemento, não havendo qualquer menção a pacientes em recuperação ou em regime hospitalar, ambulatorial ou domiciliar.

- Fiber Mais: aduz que fibras que auxiliam o bom funcionamento do intestino também não possuem características de alimentos de nutrição enteral, ou incluídos em terapias de nutrição enteral, mas sim são utilizados como suplementação para pessoas saudáveis.

- Resource Protein: não tem características de alimentos destinados a pessoas em regime ambulatorial, sendo, nesse caso, o público-alvo composto por atletas.

Conclui a Fiscalização, que da análise de tais informações, percebe-se que os produtos supra relacionados enquadram-se perfeitamente na descrição

“Complementos alimentares compreendendo, entre outros, shakes para ganho ou perda de peso, barras e pós de proteínas, tabletes ou barras de fibras vegetais, suplementos alimentares de vitaminas e minerais em geral, ômega 3 e demais suplementos similares, ainda que em cápsulas”.

Registre-se que as informações transcritas do site da Nestlé (fls. 234/235), confirmam que os citados produtos são descritos pelo fabricante como “suplementos”.

No tocante aos produtos “Nutren Active” e “Alfamino”, também estes são descritos como “suplemento nutricional” e “Fórmula infantil”, respectivamente, conforme informações do fabricante, em seu site (fls. 236).

Como já exposto nas citadas consultas de contribuintes, os produtos para nutrição enteral, devem atender aos requisitos fixados pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA, por meio da Resolução - RDC nº 63, de 06 de julho de 2000 e da Resolução nº 449, de 9 de setembro de 1999.

A Resolução RDC nº 63/00 traz os seguintes conceitos e definições sobre a nutrição enteral:

RESOLUÇÃO DA DIRETORIA COLEGIADA - RCD Nº 63, DE 6 DE JULHO DE 2000

A Diretoria Colegiada da Agência Nacional de Vigilância Sanitária no uso da atribuição que lhe confere o art. 11, inciso IV do Regulamento da ANVISA aprovado pelo decreto 3.029, de 16 de abril de 1999, c/c o § 1º do Art. 95 do Regimento Interno aprovado pela Resolução nº 1, de 26 de abril de 1999, em reunião realizada em 29 de junho de 2000, adota a seguinte resolução de Diretoria Colegiada e eu, Diretor-Presidente, determino a sua publicação:

Art. 1º Aprovar o Regulamento Técnico para fixar os requisitos mínimos exigidos para a Terapia de Nutrição Enteral, constante do Anexo desta Portaria.

(...)

3. DEFINIÇÕES

Para efeito deste Regulamento Técnico são adotadas as seguintes definições:

(...)

Nutrição Enteral (NE): alimento para fins especiais, com ingestão controlada de nutrientes, na forma isolada ou combinada, de composição definida ou estimada, especialmente formulada e elaborada para uso por sondas ou via oral, industrializado ou não, utilizada exclusiva ou parcialmente para substituir ou complementar a alimentação oral em pacientes desnutridos ou não, conforme suas necessidades nutricionais, em regime hospitalar, ambulatorial ou

domiciliar, visando a síntese ou manutenção dos tecidos, órgãos ou sistemas.

Terapia de Nutrição Enteral (TNE): conjunto de procedimentos terapêuticos para manutenção ou recuperação do estado nutricional do paciente por meio de NE.

5.3. Preparação

5.3.1. O nutricionista é responsável pela supervisão da preparação da NE.

5.3.2. A preparação da NE envolve a avaliação da prescrição dietética, a manipulação, o controle de qualidade, a conservação e o transporte da NE e exige a responsabilidade e a supervisão direta do nutricionista, devendo ser realizada, obrigatoriamente, na UH ou EPBS, de acordo com as recomendações das BPPNE, conforme Anexo II.

5.5. Transporte

5.5.1. O transporte da NE deve obedecer a critérios estabelecidos nas normas de BPPNE, conforme Anexo II.

5.5.2. O nutricionista é responsável pela manutenção da qualidade da NE até a sua entrega ao profissional responsável pela administração e deve orientar e treinar os funcionários que realizam o seu transporte.

(...)

5.6. Administração

5.6.1. O enfermeiro é o responsável pela conservação após o recebimento da NE e pela sua administração.

5.6.2. A administração da NE deve ser executada de forma a garantir ao paciente uma terapia segura e que permita a máxima eficácia, em relação aos custos, utilizando materiais e técnicas padronizadas, de acordo com as recomendações das BPANE, conforme Anexo III.

5.6.3. A NE é inviolável até o final de sua administração, não podendo ser transferida para outro tipo de recipiente. A necessidade excepcional de sua transferência para viabilizar a administração só pode ser feita após aprovação formal da EMTN.

(...)

5.7. Controle Clínico e Laboratorial

5.7.1. O paciente submetido à TNE deve ser controlado quanto à eficácia do tratamento, efeitos adversos e

alterações clínicas que possam indicar modificações da TNE.

(Grifou-se).

A Resolução Anvisa nº 449, revogada pela Resolução da Diretoria Colegiada – RDC nº 21 de 13/05/15, que aprovou o Regulamento Técnico referente a Alimentos para Nutrição Enteral, traz ainda, as seguintes informações:

RESOLUÇÃO Nº 449, DE 9 DE SETEMBRO DE 1999

Art. 1º Aprovar o Regulamento Técnico referente a Alimentos para Nutrição Enteral, constante do Anexo desta Resolução.

(...)

1. ALCANCE

1.1. Objetivo

Fixar a identidade e as características mínimas de qualidade a que devem obedecer os alimentos para Nutrição Enteral.

1.2. Âmbito de Aplicação

O presente Regulamento se aplica aos Alimentos para Nutrição Enteral tais como os classificados no item 2.2.

Excluem-se desta categoria:

Alimentos para praticantes de atividade física;

Alimentos para controle de peso;

Produtos que contenham substâncias ou indicações terapêuticas medicamentosas.

(Grifou-se).

Depreende-se das supratranscritas resoluções, que Terapia de Nutrição Enteral (TNE) consiste nos procedimentos a serem observados para manutenção ou recuperação do estado nutricional do paciente por meio de Nutrição Enteral (NE), devendo ser administradas e supervisionadas diretamente por médicos e nutricionistas, sendo os produtos de nutrição enteral destinados a pacientes, em regime hospitalar, ambulatorial ou domiciliar, que necessitam de alimentação diferenciada para sua reabilitação.

Destaque-se ainda, que os produtos de nutrição enteral devem seguir normas rígidas quanto à sua manipulação, tais como supervisão e preparação pelo nutricionista, transporte conforme normas técnicas, controle quanto à eficácia do tratamento, etc.

Já os produtos apresentados pela Impugnante como nutrição enteral, trata-se de suplementos alimentares, alguns destinados inclusive a atletas, excluindo-se da classificação conforme resoluções da Anvisa que regulamentam a nutrição enteral.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entende a Fiscalização que não consta das Consultas de Contribuintes nºs 162/10 e 203/14, qualquer menção ao fato de existir publicação dos produtos em Resolução da Anvisa que os defina como sendo destinados à Nutrição Enteral (NE) ou à Terapia de Nutrição Enteral (TNE).

Assevera que também não há tal vinculação na regulamentação composta pela RDC nº 63/00 e da Resolução nº 449/99.

Analisando as citadas Resoluções Anvisa nºs 2.702/14 e 1.193/15, publicadas no Diário Oficial da União, assevera que são duas das várias resoluções anexadas e que informam que são “Alimentos com alegações de propriedade funcional e/ou de saúde”.

Cita como exemplo o primeiro item às fls. 143, que complementa às fls. 144 (Resource Fiber/Resource Fibermais/Fibermais), que trata de alteração da Resolução RE nº 2.972/2015, com o objetivo de “deferir as petições relacionadas à Gerência Geral de Alimentos”. Ou seja, não está classificando e/ou confirmando que os alimentos estão enquadrados na regulamentação NE e TNE, somente deferindo e publicando petições com alegações do interessado.

De fato, não há qualquer referência na Resolução - RDC nº 63, de 06 de julho de 2000, em que a Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA, estabelece os requisitos mínimos para a Terapia de Nutrição Enteral, bem como a da Resolução nº 449, de 9 de setembro de 1999, que fixa a identidade e as características mínimas de qualidade a que devem obedecer os alimentos para Nutrição Enteral, quanto ao registro na Anvisa para os alimentos de nutrição enteral.

Assim sendo, os produtos Nutren Senior, Fiber Mais, Ressorce Plus, Nutren Plus e Resource Protein, não podem ser considerados como “alimentos para nutrição enteral” de acordo com as características estabelecidas nas Resolução da Anvisa, mas sim como complementos/suplementos alimentares, os quais encontram-se no campo da incidência do ICMS/ST, visto que listados no item 43.1.46 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, com vigência durante o período autuado.

Noutra toada, alega a Impugnante que parte das operações autuadas enquadram-se nas regras contidas nos arts. 59-A e 59-B do Anexo XV do RICMS/02, visto que se destinam a adquirentes enquadrados como distribuidores hospitalares, sendo estes os substitutos tributários nas operações de envolvam mercadorias descritas no item 15 da Parte 2 do referido Anexo XV do RICMS/02.

Afirma que o item 15 da Parte 2 acima citado inclui diversas mercadorias genericamente classificadas como medicamentos, estando neste incluídas as provitaminas e vitaminas, que corresponderiam à finalidade dos produtos fornecidos pela Impugnante aos distribuidores hospitalares.

De fato, tem razão à Impugnante quanto à responsabilidade dos distribuidores hospitalares pela retenção e recolhimento do ICMS/ST devido nas operações subsequentes com as mercadorias descritas no item 15 do Anexo XV do RICMS/02. Confirma-se:

Art. 59-A. A substituição tributária não se aplica à operação que destinar a distribuidor

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

hospitalar mercadoria de que trata o item 15 da Parte 2 deste Anexo.

Art. 59-B. O distribuidor hospitalar situado neste Estado é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes com as mercadorias de que trata o item 15 da Parte 2 deste Anexo.

Resta claro que a inaplicabilidade da substituição tributária às operações destinadas a distribuidor hospitalar, nos termos do art. 59-A da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, alcança tão somente os produtos listados no item 15 da Parte 2 do mesmo Anexo XV.

Assim, não se aplica a substituição tributária, dentre outros medicamentos e produtos farmacêuticos, às operações com provitaminas e vitaminas, classificadas na NCM 29.36, listadas no item 15.2 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, vigente à época dos fatos ocorridos:

15. MEDICAMENTOS E OUTROS PRODUTOS FARMACÊUTICOS

Efeitos de 1º/01/2009 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 1º, II, e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 44.894, de 17/09/2008:

15.2	29.36	Provitaminas vitaminas	e	-	-	41,38
------	-------	---------------------------	---	---	---	-------

Os demais itens relacionados no item 15 acima citado são as mercadorias enquadradas nas NCMs 3003, 3004 (medicamentos), 3002 (anti-soro) e outras frações de sangue, 3006 (preparações químicas à base de hormônios), 9018 (seringas e agulhas), 3926 (contraceptivos), 4015 (luvas cirúrgicas), 3005 (gazes, ataduras e artigos análogos).

Entretanto, as mercadorias relacionadas na planilha Demonstrativo do ICMS/ST apurado, constante do DVD de fls. 76, foram classificadas pela Autuada nas NCMs: 0402.21.10 (Leite integral); 1901.10.10 - Leite modificado; 1901.10.90 (Outras preparações para alimentação de crianças); 2106.10.00 (Concentrados de proteínas e substâncias protéicas texturizadas); 2106.90.30 (Complementos alimentares) e 2106.90.90 (Outras preparações alimentícias).

Portanto, não se enquadram nas regras contidas no art. 59-A do Anexo XV do RICMS/02.

Tampouco pode afastar a acusação fiscal a alegação da Impugnante de que o recolhimento do ICMS/ST foi recolhido pelos adquirentes nas suas operações, fato que sequer comprovou. A responsabilidade da Autuada decorre do disposto no art. 13 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 13. A responsabilidade prevista no artigo anterior aplica-se também ao remetente não-industrial situado em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributária, que realizar operação interestadual para destinatário situado neste Estado, ainda que o imposto tenha sido retido anteriormente para outra unidade da Federação.

Caso os destinatários tenham recolhido indevidamente o ICMS/ST, cabe a estes pedir a sua restituição, observando, no que couber, o disposto nos arts. 92 e seguintes do RICMS/02 c/c art. 166 do CTN, bem como os procedimentos estabelecidos no art. 28 e seguintes do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Por fim, alega a Impugnante que os produtos “Althera” e “Alfare” são classificados como preparações para alimentação infantil enquadrados na NCM 1901.10.90, para os quais a Margem de Valor Agregado – MVA prevista na Parte 2 no Anexo XV do RICMS/02 é de 35% (trinta e cinco por cento) e não como enquadrado pela Fiscalização na NCM 1901.10.10 como leite modificado, cuja MVA é de 39% (trinta e nove por cento).

Afirma a Fiscalização que, conforme planilha de fls. 30, observa-se que a margem de 39% (trinta e nove por cento) por cento foi utilizada para o cálculo do ICMS/ST apenas no período de vigência de 01/03/11 a 28/02/13, e para o restante do período fiscalizado (01/03/13 a 30/11/15), a margem utilizada foi de 35% (trinta e cinco por cento), estando, portanto corretos os cálculos efetuados.

A Assessoria deste CC/MG exarou diligência para que a Fiscalização esclarecesse em qual NCM estão enquadrados os produtos “Althera” e “Alfare”, se na NCM 1901.10.10 ou 1901.10.90 e respectivo item/subitem da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, visto que a planilha de fls. 30 relaciona os respectivos produtos a duas NCMs diferentes (1901.10.90 e 2106.90.90), relacionadas nos subitens 43.1.24 e 43.1.46, respectivamente.

Esclarece a Fiscalização, que buscou informações sobre os produtos “Althera” e “Alfare” nos sites especializados do ramo, que assim apresentam a descrição dos produtos, transcritos às fls. 239/240:

- Althera: “fórmula infantil à base de proteína extensamente hidrolisada, 100% proteína de soro de leite”.

- Alfare: “fórmula infantil à base de proteína extensamente hidrolisada e hipoalergênica com 90% (noventa por cento) de eficácia em crianças com alergia a proteínas do leite de vaca e soja”.

Ou seja, a descrição já informa que se trata de fórmula destinada à alimentação de bebês em substituição ao leite materno, sendo a base a proteína extensamente hidrolisada, exatamente como descrito na NCM 19.01.10.10 (item 43.1.23) e não “farinha, grumos, sêmolos ou amidos e outros”, constante dos códigos NCM 1901.10.90 e 19.01.10.30, como pretende a Impugnante.

Ressalta que, independentemente dos códigos NCM informados pela Impugnante e descritos na Tabela de fls. 30, só foram encontradas diferenças nos cálculos do ICMS/ST, relativas à fórmula infantil no período de 05/04/11 a 28/04/11

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(fls. 22/23), tendo sido utilizada a MVA de 39% (trinta e nove por cento), prevista no subitem 43.1.23.

Entretanto, verifica-se da planilha Anexo 2 – Demonstrativo de Cálculo do ICMS ST, acostada aos autos mediante CD de fls. 76, em relação ao produto “Alfare DS89” e “Althera DS079”, foi exigido ICMS/ST, nos seguintes períodos:

- de 05/04/11 a 28/02/13, mediante a aplicação da MVA de 39% (trinta e nove por cento);

- de 05/04/13 a 05/11/15, mediante a aplicação da MVA de 35% (trinta e cinco por cento).

Cabe trazer a descrição dos referidos itens na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, vigente no período autuado:

<i>Efeitos de 1º/03/2013 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 4º e vigência estabelecida pelo art. 5º, II, ambos do Dec. nº 46.137, de 21/01/2013:</i>			
43.1.23	1901.10.10	Leite modificado para alimentação de lactentes	35
43.1.24	1901.10.90 1901.10.30	Preparações para alimentação infantil à base de farinhas, grumos, sêmolos ou amidos e outros	35
<i>Efeitos de 1º/03/2011 a 28/02/2013 - Redação dada pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, III, ambos do Dec. nº 45.531, de 21/01/2011:</i>			
43.1.23	1901.10.10	Leite modificado para alimentação de lactentes	39
43.1.24	1901.10.90 1901.10.30	Preparações para alimentação infantil à base de farinhas, grumos, sêmolos ou amidos e outros	35

Portanto, corretas as exigências do ICMS/ST, estando corretamente classificados os produtos na NCM 1901.10.10, de acordo com a sua descrição no item 43.1.23 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Das penalidades:

Foi exigida ainda, a Multa de Revalidação em dobro, prevista no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75:

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

(...)

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Quanto à multa isolada exigida, cabem algumas considerações.

Em relação à conduta de retenção/recolhimento a menor do ICMS/ST, foi aplicada a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, c/c alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, ao período de abril de 2011 a dezembro de 2013, conforme demonstrado no Anexo 3 – Consolidação da Multa Isolada (fls. 33/38).

No tocante à conduta de falta de retenção/recolhimento do ICMS/ST, foi aplicada a multa prevista no inciso XXXVII do mesmo artigo, também ao período de abril de 2011 a novembro de 2015 (fls. 39/42).

Registre-se que ambas as multas foram adequadas ao limite previsto no art. 55, § 1º da Lei nº 6.763/75.

Até 31/12/11, determinava o art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, a cobrança da multa por consignar base de cálculo diversa da prevista na legislação no montante de 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada. Confira-se:

Efeitos de 1º/11/2003 a 31/12/2011 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/2003:

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

A partir de 01/01/12, com a redação dada pela Lei nº 19.978/11, passou-se a exigir o percentual a 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada, incluindo as alíneas “a”, “b” e “c” ao respectivo inciso, deixando claro todas as condutas abrangidas dentro do tipo que possui como núcleo “por consignar”.

Abaixo, transcreve-se a redação atual da alínea “c” do referido inciso:

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

(...)

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;

Destaca-se que a vigência do dispositivo retro se deu a partir de 01/01/12, tendo a Fiscalização aplicado a denominada retroatividade benigna, a teor do disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, reduzindo a multa isolada ao percentual de 20% (vinte por cento) aos fatos ocorridos no período de 01/01/11 a 31/12/11.

Verifica-se que, com o advento da Lei nº 19.978/11, ocorreu também a inclusão do inciso XXXVII ao art. 55 da Lei nº 6.763/75, abaixo transcrito, que passou a apenar a conduta de “deixar de consignar”. Veja-se:

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:

(...)

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;

(Grifou-se).

Entretanto, esta penalidade não deve ser aplicada de forma retroativa, nos termos do art. 105 do CTN.

Assim sendo, ao período compreendido entre abril a dezembro de 2011, deve ser excluída a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75.

Não merece ser acatado o argumento da Impugnante de que a sanção trazida estaria condicionada à comprovação de que o contribuinte agiu com dolo ou com intuito de fraudar a Fiscalização.

A penalidade possui caráter objetivo e, como tal, havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, tem-se por configurado o ilícito, atendendo a previsão constante do art. 136 do CTN, que diz que “*salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato*”.

Nesse sentido, com o devido respeito, não cabe ao aplicador da norma, verificar, para aplicação da penalidade, se o infrator agiu com ou sem intenção de infringir a lei.

Da Majoração da Multa Isolada

Com relação à majoração da multa isolada aplicada, cumpre trazer à baila o conceito legal de reincidência, nos termos do art. 53, § 6º da Lei nº 6.763/75:

Art. 53. (...)

§ 6º - Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(Grifou-se).

É equivocado o entendimento da Impugnante de que, para a aplicação da penalidade, seria necessário demonstrar que, no intervalo de cinco anos, a Impugnante cometeu ao menos duas infrações idênticas à descrita na autuação, ora guerreada, por qualquer de seus estabelecimentos.

A reincidência decorre da prática de nova infração cujas penalidades sejam idênticas àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, seja na data do pagamento ou da decisão irrecorrível condenatória, nos termos do dispositivo legal supracitado.

Também não procede o argumento de aplicação da reincidência, segundo o qual, em relação à multa capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, somente seria possível a consideração do PTA nº 04.002218704-77, visto que os demais foram lavrados a mais de cinco anos.

Como bem determina a legislação, a data a ser considerada para caracterizar a reincidência é a data da prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica à infração anterior e não da data da lavratura do Auto de Infração, que, por sua vez, deverá observar os prazos decadenciais. No caso concreto, todos os fatos geradores da nova infração estão compreendidos entre 01/04/11 e 30/11/15, portanto, dentro do prazo de cinco anos da ocorrência das infrações anteriores.

Confira-se:

- PTA nº 04.002141114-18 – quitado em 19/02/09, abrange os fatos geradores ocorridos até 18/02/14;
- PTA nº 04.002141151-38 – quitado em 20/02/09, abrange os fatos geradores até 19/02/14;
- PTA nº 04.0002177008-21 – quitado em 02/06/10, abrange os fatos geradores até 01/06/15;
- PTA nº 04.0002191944-01 – quitado em 10/11/10, abrange os fatos geradores até 09/11/15; e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- PTA nº 04.0002218704-77 – quitado em 06/10/11, abrange os fatos geradores até 05/10/16.

Todos os PTAs tratam da exigência da multa capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75. Portanto, correta a majoração em 100% (cem por cento), conforme determina o § 7º do art. 53 da mesma lei.

No tocante à majoração da multa prevista no inciso XXXVII do art. 55, constata-se que as autuações que fundamentaram a citada majoração são as seguintes:

- PTA 01.000201895-90 – decisão irrecorrível publicada em 24/12/13 (fls. 225), ensejando a majoração de 50% (cinquenta por cento) da multa isolada a partir de 25/12/13;

- PTA nº 01.000260093-99, decisão irrecorrível publicada em 22/09/15 (fls. 224), ensejando a majoração de 100% (cem por cento) da multa isolada a partir 23/09/15.

Nos supracitados PTAs, foi exigida a multa capitulada no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75.

Entretanto, a Fiscalização considerou a data de 10/12/13 para a primeira reincidência e a data de 19/08/15 para a segunda, conforme informado às fls. 12 dos autos e planilha Anexo 3 – Consolidação da Multa Isolada (fls. 39/42), data da decisão e não da publicação dos Acórdãos nºs 20.317/13/2ª e 20.837/15/2ª.

Assim sendo, deve-se adequar a data inicial da exigência da multa isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75 à data de publicação dos referidos Acórdãos.

Registre-se que na apuração do valor da penalidade a ser comparado com a da multa mínima prevista no art. 55, § 1º da Lei nº 6.763/75, a Fiscalização adotou o valor apurado já majorado pela reincidência.

Entretanto, o § 1º do art. 55 da Lei nº 6.763/75 estabelece que a prática de qualquer das infrações previstas neste artigo ensejará aplicação das penalidades nele estabelecidas em valor nunca inferior a 500 (quinhentas) UFEMGs.

Ou seja, a penalidade aplicável em cada caso será a estabelecida nos incisos do referido artigo e, sempre que o valor encontrado for inferior a 500 UFEMGs, é que o § 1º do art. 55 será utilizado, fixando-se em 500 UFEMGs, para todos os efeitos, o valor da penalidade.

Assim sendo, em qualquer hipótese, quando houver reincidência, o valor que deve ser considerado como base para a majoração é aquele apurado no momento da ação fiscal referente à reincidência, não podendo este ser inferior a 500 UFEMGs.

A Impugnante se insurge ainda contra a aplicação de juros de mora sobre a multa de revalidação, desde a data da ocorrência dos fatos geradores, já que esta é constituída somente mediante a lavratura do Auto de Infração.

Entretanto, é equivocado tal entendimento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A exigência da multa de revalidação em questão, embora ocorra somente com o lançamento de ofício, nasce com a exigência do imposto e deve ter a mesma data de vencimento deste, de forma que sobre ela devem incidir também os juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, conforme determina o art. 226 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(Grifou-se).

Por sua vez, a cobrança dos juros de mora encontra-se disciplinada pela Resolução nº 2.880, de 13/10/97, da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, que determina que os créditos tributários, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, serão acrescidos de multa e juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil:

RESOLUÇÃO Nº 2.880, DE 13 DE OUTUBRO DE 1997
(MG de 14/10/97)

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

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

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

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

(Grifou-se).

Observa-se que, de acordo com o inciso II do art. 2º da citada Resolução, somente em relação à multa isolada o termo inicial para cobrança dos juros de mora é o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

Portanto, não carece de qualquer reparo a cobrança dos juros de mora sobre a multa de revalidação incidente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, quanto à prejudicial de mérito, por maioria de votos, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. Vencido o Conselheiro Wagner Dias Rabelo, que a reconhecia para o período de 1º/04/11 a 08/06/11, nos termos do art. 150, § 4º do CTN. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75 relativa ao exercício de 2011 e, ainda, para adequar a data inicial de sua majoração à data de publicação dos Acórdãos que a fundamenta, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Jorge Henrique Fernandes Facure e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, a Conselheira Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 18 de maio de 2017.

Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente / Revisor

Carlos Alberto Moreira Alves
Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.521/17/1 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000422059-54	
Impugnação:	40.010140699-11	
Impugnante:	Nestlé Brasil Ltda	
	IE: 487002263.79-87	
Proc. S. Passivo:	Márcio da Rocha Medina/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberaba	

Voto proferido pelo Conselheiro Wagner Dias Rabelo, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS/ST, em razão das seguintes irregularidades praticadas pela Autuada, no período de abril de 2011 a novembro de 2015:

- falta de retenção e recolhimento do imposto devido por substituição tributária, incidente sobre operações com mercadorias constantes do item 43, Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro prevista no § 2º do inciso II do art. 56 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, majorada em 50% (cinquenta por cento) na primeira reincidência e em 100% (cem por cento) nas subsequentes, nos termos do art. 53, § § 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75;

- recolhimento a menor do ICMS devido por operação própria, em razão da apuração da base de cálculo do imposto em desacordo com o estabelecido no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 da Parte 1 do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro prevista no § 2º do inciso II do art. 56 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, majorada em 100% (cem por cento) em razão de reincidência, nos termos do art. 53, § § 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos e restringe-se ao reconhecimento por este Conselheiro, da decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período 01/04/11 a 08/06/11, razão pela qual deixamos de tecer considerações acerca dos demais assuntos tratados nos autos.

Numa primeira vertente, deve ser analisada a possibilidade da decadência do direito da Fiscalização cobrar as exigências, relativamente aos fatos geradores que tenham ocorrido no período 01/04/11 a 08/06/11, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional - CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Constitui regra geral, no entanto, que ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN.

Em decisão de 19/10/10, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) manifestou-se pela aplicabilidade do art. 173, inciso I do CTN na hipótese da apuração do ICMS, como decidido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.199.262-MG, com a seguinte ementa:

AGRG NO RECURSO ESPECIAL Nº 1.199.262 - MG

RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS

AGRAVANTE : TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO : SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

AGRAVADO : ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR : GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E OUTRO(S)

EMENTA - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DEDUÇÃO DE ICMS DOS INSUMOS. COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. PROPORÇÃO A SER APURADA EM LIQUIDAÇÃO DA SENTENÇA.

SÚMULA 306/STJ. ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN.

1. A QUESTÃO QUE ENVOLVE A NATUREZA DE INSUMO DE COMBUSTÍVEIS CONSUMIDOS NA ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA, PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E, BEM ASSIM, A INTERPRETAÇÃO DO ART. 20 DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/96, QUANDO DIRIMIDA A PARTIR DE ARGUMENTOS DE NATUREZA EMINENTEMENTE FÁTICA, NÃO PODE SER REEXAMINADA POR ESTE TRIBUNAL ANTE O ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ.

2. É SABIDO E CONSABIDO QUE ESTA CORTE, UMA VEZ RECONHECIDA A SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA, TEM DEIXADO AO JUIZ DA EXECUÇÃO, EM LIQUIDAÇÃO DE SENTENÇA, QUE MENSURE A PROPORÇÃO DE ÊXITO DE CADA UMA DAS PARTES LITIGANTES. ESSE JUÍZO DE PROPORCIONALIDADE SOMENTE SERÁ POSSÍVEL SE A FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS HONORÁRIOS OBSERVAR UM MESMO CRITÉRIO PARA AUTOR E RÉU.

3. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

ACÓRDÃO

VISTOS, RELATADOS E DISCUTIDOS OS AUTOS EM QUE SÃO PARTES AS ACIMA INDICADAS, ACORDAM OS MINISTROS DA SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: "A TURMA, POR UNANIMIDADE, NEGOU PROVIMENTO AO AGRAVO REGIMENTAL, NOS TERMOS DO VOTO DO SR MINISTRO RELATOR)."

OS SRs. MINISTROS HERMAN BENJAMIN, MAURO CAMPBELL MARQUES E CASTRO MEIRA VOTARAM COM O SR. MINISTRO RELATOR.

IMPEDIDO O SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA.

BRASÍLIA (DF), 19 DE OUTUBRO DE 2010 (DATA DO JULGAMENTO)

Porém, a decisão ora destacada foi levada novamente a apreciação, em embargos de divergência, quando se proferiu a seguinte decisão:

AGRG NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.199.262 – MG (2011/0036985-1)

RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

AGRAVANTE : ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADORA : FABIOLA PINHEIRO LUDWIG

AGRAVADO : TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO : SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC).

1. AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE DEU PROVIMENTO AOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PELOS QUAIS A CONTRIBUINTE SUSCITA DISSENSO PRETORIANO ACERCA DA CONTAGEM DO LAPSO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO TENDENTE A COBRAR AS DIFERENÇAS DE CRÉDITO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO PAGO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO.

2. A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, REALIZADO NOS TERMOS DO ART. 543-C E SOB A RELATORIA DO MINISTRO LUIZ FUX, SEDIMENTOU O ENTENDIMENTO DE QUE O ART. 173, I, DO CTN SE APLICA AOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU, QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, NÃO HÁ O PAGAMENTO, SALVO NOS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

3. "[...] OCORRENDO O PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE EVENTUAIS DIFERENÇAS É DE CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR, CONFORME ESTABELECE O § 4º DO ART. 150 DO CTN" (AGRG NOS ERESP. 216.758/SP, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, DJ 10.4.2006).

4. COM EFEITO, A JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA POR ESTA CORTE DIRIME A QUESTÃO JURÍDICA APRESENTADA A PARTIR DA EXISTÊNCIA, OU NÃO, DE PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE. PARA ESSA FINALIDADE, SALVO OS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO, DESPICIENDO SE MOSTRA INDAGAR A RAZÃO PELA QUAL O CONTRIBUINTE NÃO REALIZOU O PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO.

5. A DEDUÇÃO AQUI CONSIDERADA (CREDITAMENTO INDEVIDO) NADA MAIS É DO QUE UM CRÉDITO UTILIZADO PELO CONTRIBUINTE DECORRENTE DA ESCRITURAÇÃO DO TRIBUTO APURADO EM DETERMINADO PERÍODO (PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE), QUE VEIO A SER RECUSADA (GLOSADA) PELA ADMINISTRAÇÃO. SE ESSE CRÉDITO ABARCASSE TODO O DÉBITO TRIBUTÁRIO A PONTO DE DISPENSAR QUALQUER PAGAMENTO, AÍ SIM, ESTAR-SE-IA, COMO VISTO, DIANTE DE UMA SITUAÇÃO EXCLUDENTE DA APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN.

6. NA ESPÉCIE, O ACÓRDÃO QUE JULGOU O RECURSO ESPECIAL FOI CLARO AO CONSIGNAR QUE HOUVE PAGAMENTO A MENOR DE DÉBITO TRIBUTÁRIO EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO. DESSA FORMA, DEVE-SE OBSERVAR O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CTN.

7. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Dessa forma, na esteira do mais recente provimento judicial, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário, relativamente aos fatos geradores ocorridos no período 01/04/11 a 08/06/11, deve levar em consideração o disposto no art. 150, § 4º do CTN, uma vez que, no caso dos autos, como ocorreu o pagamento antecipado, embora a menor, por parte da Contribuinte.

No presente caso, são aplicáveis as razões constantes dos itens 4 e 5 do citado Embargo de Divergência, a seguir reproduzidos:

4. COM EFEITO, A JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA POR ESTA CORTE DIRIME A QUESTÃO JURÍDICA APRESENTADA A PARTIR DA EXISTÊNCIA, OU NÃO, DE PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE. PARA ESSA FINALIDADE, SALVO OS CASOS DE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO, DESPICIENDO SE MOSTRA INDAGAR A RAZÃO PELA QUAL O CONTRIBUINTE NÃO REALIZOU O PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO.”

“5. A DEDUÇÃO AQUI CONSIDERADA (CREDITAMENTO INDEVIDO) NADA MAIS É DO QUE UM CRÉDITO UTILIZADO PELO CONTRIBUINTE DECORRENTE DA ESCRITURAÇÃO DO TRIBUTO APURADO EM DETERMINADO PERÍODO (PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE), QUE VEIO A SER RECUSADA (GLOSADA) PELA ADMINISTRAÇÃO. SE ESSE CRÉDITO ABARCASSE TODO O DÉBITO TRIBUTÁRIO A PONTO DE DISPENSAR QUALQUER PAGAMENTO, AÍ SIM, ESTAR-SE-IA, COMO VISTO, DIANTE DE UMA SITUAÇÃO EXCLUDENTE DA APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN.

Assim, as exigências do Auto de Infração relativas aos fatos geradores ocorridos no período 01/04/11 a 08/06/11 encontram-se fulminadas pela decadência, uma vez que a Impugnante foi intimada da lavratura do Auto de Infração em 09/06/16.

Posto isso, julgo pela exclusão das exigências fiscais relativas aos fatos geradores que tenham ocorrido no período 01/04/11 a 08/06/11, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

Cumpre esclarecer que sendo a questão da decadência tratada como prejudicial de mérito, superada tal matéria, tem-se a discussão quanto ao mérito propriamente dito.

Assim, seguiu-se a apreciação das demais matérias tratadas nos autos, não havendo divergência entre este voto e a decisão majoritária.

Sala das Sessões, 18 de maio de 2017.

**Wagner Dias Rabelo
Conselheiro**