

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

Acórdão: 21.416/17/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000445952-45  
Impugnação: 40.010140719-75  
Impugnante: Animall Indústria e Comércio de Rações Ltda  
IE: 074334739.00-13  
Proc. S. Passivo: Leandro Luciano Soares  
Origem: DF/Divinópolis

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – BASE DE CÁLCULO – RAÇÃO TIPO PET.** Constatada a retenção e o recolhimento a menor do ICMS/ST, devido pela Autuada, sediada neste estado, contribuinte substituto tributário nas operações de saídas de mercadorias (ração tipo pet), em razão da incorreta formação da base de cálculo do imposto. Infração caracterizada nos termos do disposto no art. 8º, § 6º da Lei Complementar nº 87/96, § 29 do art. 13 da Lei nº 6.763/75 e item 1, alínea “b”, inciso I, art. 19, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da citada lei.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente lançamento é decorrente do recolhimento a menor de ICMS/ST devido pela Autuada nas operações de saídas de mercadorias (ração tipo Pet), no período de 01/07/12 a 31/12/13, em razão da incorreta formação da base de cálculo do imposto, tendo em vista que não foi aplicado o Preço Médio Ponderado a Consumidor Final – PMPF, estabelecido no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 1 do Anexo XV do RICMS/02.

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

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 113/143.

Afirma que o trabalho fiscal, baseado em Portarias editadas pela Superintendência de Tributação - SUTRI, ofende os princípios da hierarquia das leis e da legalidade estrita.

Cita o art. 8º, inciso II, alíneas “a”, “b” e “c” e o seu § 6º da Lei Complementar nº 87/96 e o art. 13, §§ 19 e 29 da Lei nº 6.763/75, que tratam da base de cálculo para fins de substituição tributária, para afirmar que eles dão suporte ao seu procedimento de sempre adotar a Margem de Valor Agregado – MVA, para a formação da base de cálculo da substituição tributária.

Diz que, o RICMS/02 implantou o PMPF (art. 19, inciso I, alínea “b”, item 1 do Anexo XV do RICMS/02) e, para tanto, expediu as Portarias SUTRI nº 184/2012, 230/2012 e 277/2013, que são as “Pautas Fiscais”, em total dissonância com a LC nº 87/96 e Lei nº 6.763/75.

Frisa que o Superior Tribunal de Justiça - STJ editou a Súmula nº 431, que diz taxativamente que *é ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal.*

Cita o art. 97, inciso IV do CTN, para embasar o seu entendimento de que somente a lei pode fixar alíquota do tributo e sua base de cálculo, sendo totalmente ilegal e inconstitucional o regime de pauta fiscal.

Ressalta que a exigência dos autos refere-se a imposto devido por substituição tributária, que constitui-se em mera antecipação do imposto que seria recolhido nas sucessivas operações de distribuição e revenda e, sendo assim, é evidente que qualquer vantagem financeira eventualmente auferida em virtude dos valores antecipados não se relaciona com o seu patrimônio e, sim, com o dos contribuintes substituídos.

Menciona decisões do STJ que entende respaldar o seu entendimento.

Quanto à apuração da base de cálculo do ICMS/ST, diz que sempre procedeu de acordo com o disposto no art. 19, inciso I, alínea “b” item 3 do Anexo XV do RICMS/02, utilizando-se da MVA de 46%, em perfeita consonância com a LC nº 87/96 e com a Lei nº 6.763/75.

Argumenta que as portarias da SUTRI não contemplam os critérios utilizados na formação do PMPF divulgado para “Outros Fabricantes”, constituindo-se em verdadeiras Pautas Fiscais, o que é expressamente proibido, nos termos da Súmula 431 do STJ.

Além disso, diz que os PMPF das portarias, estabelecidos para “Outros Fabricantes” não refletem a realidade dos preços dos produtos vendidos no mercado, sendo muito superiores à média de preços desses “Outros Fabricantes” de razão, inclusive os seus produtos.

Cita exemplos às fls. 129/131, destacando *que a aplicação dos referidos PMPF sobre a base de cálculo do ICMS da operação própria faz com que a base de cálculo do ICMS/ST atinja um percentual médio de 300%.*

Ressalta que, tão logo tomou conhecimento do Auto de Infração, solicitou à Secretaria de Fazenda (AF/Bom Despacho) cópia da memória de cálculo das pesquisas efetuadas para obtenção dos preços publicados nas portarias/SUTRI. Porém, até aquela presente data, não teria obtido qualquer resposta.

Frisa que a *divulgação de tais informações é de suma importância e deve ser clara e precisa, sob pena de cerceamento de defesa e consequente nulidade do ato administrativo.*

Por outro lado, argumenta que não providenciou a publicação de seus preços em portaria da SUTRI, tampouco utilizou o PMPF estabelecido para “Outros Fabricantes”, porque seus produtos atendem as classes C e D do mercado e, na maioria das vezes, recebem margens de comercialização inferiores à MVA aplicada, não havendo prejuízo aos cofres públicos. Além disso, a empresa não conseguiu enquadrar-se nas normas técnicas e nutricionais dos produtos, em razão de aparentes erros nas tabelas de classificação do Anexo II da Portaria SUTRI, conforme exemplos de fls. 134/135.

Aduz que a multa aplicada tem o caráter confiscatório, pois atinge o percentual de 211,11% sobre o principal, sem considerar os juros incidentes.

Argumenta que o Supremo Tribunal Federal já decidiu pela não aceitação de aplicação de multas abusivas e irrazoáveis, considerando percentuais entre 20% e 30% como adequados à luz do princípio do não confisco.

Quanto à cobrança de juros sobre multa, alega que configura violação ao disposto no art. 161 do CTN, pois a norma estabelece que somente o crédito tributário deverá ser acrescido de juros de mora, inexistindo qualquer previsão para o acréscimo de juros sobre as multas.

Anexa, às fls. 160/163, o documento intitulado “Solicitação Administrativa de Documentos”.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 171/176 refuta as alegações da Defesa.

Argumenta que não procede a alegação da Impugnante de que o lançamento fere os princípios da hierarquia das leis e da legalidade estrita, por ter sido fundamentado em portarias da SUTRI, pois elas têm amparo na Lei Complementar nº 87/96 e na Lei Estadual nº 6.763/75, que facultam ao estado o estabelecimento de Preço Médio Ponderado a Consumidor Final - PMPF em substituição à aplicação da Margem de Valor Agregado – MVA.

Acrescenta que as portarias não se confundem com as alegadas pautas fiscais, visto que as primeiras tratam de metodologia para estabelecer um valor para a formação da base de cálculo e recolhimento do ICMS/ST pelo substituto tributário, enquanto as segundas referem-se a determinação de um valor de mercadoria para fins fiscais.

Diz que a Impugnante equivoca-se ao tentar transferir a responsabilidade ao contribuinte substituto, pois a sua condição de contribuinte substituto decorre de lei, devendo recair sobre ela as cobranças por inobservância das normas relativas à formação da base de cálculo e pagamento do ICMS/ST.

Quanto à determinação do PMPF, diz que o procedimento utilizado pela SUTRI baseou-se em dados fornecidos pelos fabricantes de ração, com auxílio da entidade de classe representativa da categoria. Para aqueles fabricantes que não quiseram apresentar seus preços praticados no mercado, foi estabelecido o PMPF “Outros Fabricantes”, categoria na qual enquadra-se a Impugnante.

Ressalta que, após a ação fiscal, a Autuada providenciou a sua inclusão na Portaria/SUTRI nº 550, de 05 de maio de 2016.

Observa que a planilha exemplificativa apresentada pela Impugnante não pode ser aceita, pois foi utilizada ali a média aritmética dos preços.

Em relação ao pedido da Impugnante de cópia da memória de cálculo das pesquisas efetuadas para o estabelecimento do PMPF, pela Secretaria de Fazenda, a Fiscalização esclarece que a DF/Divinópolis emitiu o Despacho de fls. 177, tendo a Impugnante recebido o Ofício nº 026/2016, em 12/07/16, conforme se verifica do documento de fls. 178.

Por fim, argumenta que as multas e juros aplicados são os estabelecidos em lei e foram devidamente inseridos no Auto de Infração, não havendo qualquer desrespeito aos princípios tributários, como alega a Impugnante.

Requer, ao final, a procedência do lançamento.

#### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria, em bem fundamentado parecer de fls. 185/194, opina pela procedência do lançamento.

#### **Da Instrução Processual**

A 2ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada em 14/12/16, decide exarar o Despacho Interlocutório de fls. 197, com o seguinte teor:

*“ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir a juntada de Procuração/Substabelecimento apresentada da Tribuna. Ainda, em preliminar, pelo voto de qualidade, em exarar despacho interlocutório para que a Impugnante, no prazo de 10 (dez) dias, contado da intimação, feita da Tribuna, apresente um laudo técnico e documentos que demonstre e comprove que as mercadorias, objeto da autuação, na época, não se enquadravam nas classificações constantes dos Anexos II das Portarias nº 184/2012, 230/2012 e 277/2013, anexando, ainda, a cópia do inteiro teor do processo de adesão à Portaria nº 550/2016, protocolado na SUTRI/SEF/MG. Em seguida, vista à Fiscalização. Vencidos os Conselheiros Maria de Lourdes Medeiros (Relatora) e Marco Túlio da Silva, que consideravam desnecessária a medida proposta. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Sr. Aluísio da Silva Corrêa e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Assistiu à deliberação, pela Impugnante, o Dr. Leandro Luciano Soares.”*

#### **Dos Esclarecimentos da Impugnante**

A Impugnante comparece às fls. 204/209, anexando documentos às fls. 210/277.

**Da Nova Manifestação Fiscal**

A Fiscalização também se manifesta às fls. 279/282.

**Do Novo Parecer da Assessoria**

A Assessoria, após análise criteriosa dos documentos apresentados pela Defesa, ratifica o seu entendimento anterior no Parecer de fls. 185/194, conforme Parecer de fls. 285/295.

---

***DECISÃO***

Os fundamentos expostos nos pareceres da Assessoria do CC/MG de fls. 185/194 e fls. 285/295 foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo alterações de estilo.

**Da Preliminar**

Alega a Impugnante nulidade do lançamento por entender que a Fiscalização não poderia utilizar os Preços Médios Ponderados a Consumidor Final – PMPF estabelecidos em Portarias publicadas pela Superintendência de Tributação - SUTRI, uma vez que, segundo alega, essas normas ofenderiam os princípios da hierarquia das leis e da legalidade, salvaguardados pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional.

Entretanto, verifica-se que tal consideração confunde-se com a matéria meritória e, portanto, será analisada adiante.

**Do Mérito**

Como relatado, o presente lançamento é decorrente do recolhimento a menor de ICMS/ST devido pela Autuada nas operações de saídas de mercadorias (ração tipo Pet), no período de 01/07/12 a 31/12/13, em razão da incorreta formação da base de cálculo do imposto, tendo em vista que não foi aplicado o Preço Médio Ponderado a Consumidor Final – PMPF, estabelecido no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 1 do Anexo XV do RICMS/02.

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

A apuração efetuada pela Fiscalização encontra-se nos Anexos I e II do Auto de Infração – “Diferenças – Cálculo do ICMS/ST pela não Aplicação do PMPF na Base de Cálculo – Substituição Tributária” (fls. 07/62).

O que se discute nos autos é a correta formação da base de cálculo do ICMS/ST nas operações com ração tipo Pet, o que se passa a analisar.

Verifica-se que, para formação da base de cálculo do ICMS devido a título de substituição tributária, a Autuada, na condição de contribuinte substituto tributário, valeu-se da MVA - Margem de Valor Agregado no percentual de 46% (quarenta e seis por cento) previsto no art. 19, inciso I, alínea “b” item 3 da Parte 1 do Anexo XV do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02. Tal procedimento, no entanto, contraria as disposições contidas na legislação tributária para a determinação da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária.

Com fundamento no § 6º do art. 8º da Lei Complementar nº 87/96 e § 29 do art. 13 da Lei nº 6.763/75, o estado de Minas Gerais adota para a apuração base de cálculo da substituição tributária a utilização do Preço Médio Ponderado a Consumidor Final – PMPF, nos termos do disposto no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 1 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Veja-se:

### Lei Complementar nº 87/96

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

(...)

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo.

### Lei nº 6.763/75

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

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

(...)

§ 29 - Em substituição ao disposto no item 2 do § 19 deste artigo, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou a sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas na alínea “c” do mesmo item.

(...)

### Anexo XV do RICMS/02

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:

1. o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) divulgado em portaria da Superintendência de Tributação;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme consta no § 3º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, o PMPF será fixado com base em preços usualmente praticados no mercado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou por dados fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

Art. 19. (...)

§ 3º O preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) e o percentual de margem de valor agregado (MVA) serão fixados com base em preços usualmente praticados no mercado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou por dados fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

Amparada em referidos dispositivos, a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, editou a primeira Portaria SUTRI nº 184/12, adotando o PMPF como base de cálculo para o ICMS/ST para certos tipos de rações Pet, conforme se verifica da cópia da referida Portaria às fls. 63/66.

Posteriormente, outras portarias passaram a atualizar os preços para essas mercadorias, sendo, por exemplo, as Portaria SUTRI nº 230/12 (fls. 67/69) e nº 277/13 (fls. 70/72), que também se aplicam aos fatos geradores autuados ocorridos no período de 01/07/12 a 31/12/13.

Como os produtos comercializados pela Autuada não se encontram relacionados no Anexo I das mencionadas portarias, aplica-se, à apuração do ICMS/ST, os PMPFs referentes a “Outros Fabricantes”.

Do cotejo dos dados contidos no Anexo I (fls. 08/62), o qual contém as regras utilizadas pela Fiscalização para cálculo do ICMS/ST devido, verifica-se que foram utilizados os “PMPFs por kg de ração” tendo como referência de classificação as rações tipo “básico”, ou seja, no dizer da Impugnante, rações econômicas (baixo valor agregado).

Veja-se, por exemplo, que a Portaria SUTRI nº 184, de 29/06/12, estabeleceu, para o período de julho a dezembro de 2012, o “PMPF por kg de ração” para embalagens acima de 5 kg o valor de R\$ 1,92 (subitem 1.132), sendo este o valor utilizado pela Fiscalização para cálculo do ICMS/ST (veja-se as regras para tal período às fls. 08).

A Autuada apresentou, às fls.129/130, quadro demonstrativo com o intuito de comprovar que o PMPF adotado pela Fiscalização, na Portaria nº 230, de 27/12/12, para “Outros Fabricantes” de rações para cães, com embalagem “acima de 5 kg” e classificação “básica”, no valor de R\$ 3,10, é superior à média de preços praticados por fabricantes desse tipo de ração, que equivale a R\$ 2,04.

Entretanto, conforme bem esclareceu a Fiscalização, em manifestação de fls. 175, tais valores não podem ser comparados porque a Impugnante utilizou-se da média aritmética para estabelecer o valor de R\$ 2,04, enquanto o Fisco adota a média ponderada, para a obtenção do Preço Médio Ponderado a Consumido Final – PMPF.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, acrescenta-se, no caso específico do levantamento dos PMPFs aplicáveis a rações secas tipo Pet, que a SEF/MG contou com ampla participação da Associação Brasileira da Indústria de Produtos Para Animais de Estimação – ABINPET, conforme permissão concedida pela legislação, especificamente nos §§ 3º e 4º do art. 19, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02:

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

(...)

§ 3º O preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) e o percentual de margem de valor agregado (MVA) serão fixados com base em preços usualmente praticados no mercado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou por dados fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

§ 4º O levantamento previsto no parágrafo anterior será promovido pela Secretaria de Estado de Fazenda ou, a seu critério, por entidade de classe representativa do setor, observando-se o seguinte:

I - para se obter o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF):

- a) a identificação da mercadoria, inclusive suas características particulares, tais como: tipo, espécie e unidade de medida;
- b) o preço de venda à vista da mercadoria no varejo, incluído o frete, seguro e demais despesas cobradas do adquirente;
- c) os preços de promoção, bem como aqueles submetidos a qualquer tipo de comercialização privilegiada não serão considerados;
- d) outros elementos que poderão ser necessários em face da peculiaridade do produto;

Dessa forma, verifica-se que o PMPF encontra-se em consonância as disposições legais acerca da base de cálculo presumida do ICMS/ST e, portanto, resta claro que ele não se confunde com pauta fiscal, uma vez que seus valores não são determinados unilateralmente pelo Fisco.

Repisa-se que tal procedimento distingue-se da fixação de pauta fiscal, a que se refere a Súmula nº 431 do STJ, não se cogitando da aplicação desta, como afirmado pela Defesa.

A Impugnante procura justificar a não publicação de seus preços em Portaria da SUTRI e a não utilização do PMPF de “Outros Fabricantes”, no período autuado, no fato de que, segundo ela, as Portarias contêm equívocos no tocante às características técnicas e nutricionais dos produtos. Aponta exemplos às fls. 134/135.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Além disso, frisa que, tão logo tomou conhecimento do Auto de Infração, solicitou ao Fisco cópia da memória de cálculo das pesquisas efetuadas pela Secretaria de Fazenda que deram suporte à obtenção de preços publicados nas Portarias SUTRI, conforme documento de fls. 161/163, sem resposta até aquela data.

No entanto, embora a Impugnante tenha apresentado tais questionamentos, observa-se que ela providenciou, após o início da ação fiscal, a sua inclusão em Portaria/SUTRI, o que ocorreu com a edição da Portaria SUTRI nº 550, de 06/05/16, subitens 2.126 e 2.127, conforme demonstrado pela Fiscalização às fls. 174/175.

Todavia, como o Sujeito Passivo indicava ter provas de que seus produtos não se submetiam aos ditames previstos nas Portarias emanadas da Superintendência de Tributação da Secretaria de Estado de Fazenda (SUTRI), que estabeleciam os preços médios ponderados a consumidor final (PMPF) a serem aplicados no cálculo do ICMS devido por substituição tributária nas operações com rações secas tipo pet, foi exarado o despacho interlocutório por esta Câmara de Julgamento, na Sessão de 14/12/16.

Nesse sentido, a Autuada comparece aos autos, às fls. 204/209, e sustenta que seus produtos não se submetem ao art. 2º das Portarias/SUTRI nº 184/2012, 230/2012 e 277/2013, tendo em vista que não se enquadram nas “*especificações constantes do Anexo II desta Portaria*”.

O art. 2º das citadas Portarias assim estabelecia:

Art. 2º Considera-se ração seca tipo pet, para efeitos de aplicação do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF), o alimento completo composto por ingredientes ou matérias primas e aditivos destinados exclusivamente à alimentação de animais de estimação, conforme especificações constantes do Anexo II desta Portaria, com a classificação em Básico, Standard, Premium e Super Premium. (Grifou-se)

A Autuada afirma que para que ela seja obrigada a utilizar o PMPF no cálculo do ICMS/ST, as rações produzidas devem se enquadrar nas características nutricionais estabelecidas pelas Portarias. Do contrário, ficaria obrigada a utilizar a regra geral, que prevê a aplicação da margem de valor agregado (MVA).

Dentro dessa linha de raciocínio, entendendo que suas rações não se enquadram nas características nutricionais definidas pelas Portarias, a Autuada junta aos autos os seguintes documentos:

- RTPI: relatório técnico de produto isento de registro, elaborado pelo responsável técnico (no caso, o sócio administrador da Autuada) e embalagens das rações produzidas no período fiscalizado (fls. 210/241);
- Certificado de registro do responsável técnico no Conselho Regional de Medicina Veterinária (CRMV-MG): fls. 242/244;
- Laudo de análise das rações fabricadas, elaborado pelo Laboratório VACCINAR: fls. 245/250;
- Cópia do processo de adesão à Portaria nº 550/2016: fls. 251/277.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O fundamento apresentado pela Autuada para tentar demonstrar que seus produtos não se enquadram nas previsões constantes das Portarias é o de que os teores de proteína das rações para cães e gatos tipo pet, por ela produzidas, variam entre 18 e 30%, de acordo com a finalidade do produto, sendo que, **segundo seu entendimento**, o Anexo II das Portarias da SUTRI estabelece teores de proteína superiores a 67% nas rações para gatos e superiores a 70% nas rações para cães.

No mesmo sentido, sustenta que os percentuais de extrato etéreo (gordura) de seus produtos variam entre 4,5 e 10%, sendo que o Anexo II das Portarias estabelece teores de extrato etéreo nas rações para gatos em percentuais iguais ou superiores a 77% e para cães nos patamares de 80% ou acima.

O Anexo II da Portaria nº 184/2012, que se reproduz nas Portarias nº 230/2012 e 277/2013, vigente na época da ocorrência dos fatos geradores, objeto das exigências, traz o seguinte conteúdo, na parte que interessa para a discussão, ou seja, em relação aos percentuais abordados pela Autuada relacionados aos alimentos completos para cães e para gatos:

### ANEXO II

(a que se refere o art. 2º da Portaria SUTRI Nº 184, de 27 de junho de 2012)

CLASSIFICAÇÃO DOS ALIMENTOS COMPLETOS INDUSTRIALIZADOS PARA CÃES				
(Não inclui alimentos específicos)				
CLASSIFICAÇÃO				
ITENS	BÁSICO	STANDARD	PREMIUM	SUPER PREMIUM
1) Valores de digestibilidade dos nutrientes	Obrigatório	Obrigatório	Obrigatório	Obrigatório
1.1) Matéria Seca	≥ 70%	≥ 73%	≥ 78%	≥ 83%
1.2) Proteína Bruta	≥ 70%	≥ 73%	≥ 78%	≥ 83%
1.3) Extrato Etéreo por Hidrólise Ácida	≥ 80%	≥ 80%	≥ 85%	≥ 90%
2) Valores de energia metabolizável obtidos <i>in vivo</i>	-	-	Obrigatório	Obrigatório
3) Valores de energia metabolizável calculados para rotulagem (equação).	Recomendado	Recomendado	Recomendado	Recomendado
4) Análises químicas comprobatórias dos teores de vitaminas lipossolúveis no alimento (A,D,E), com exceção de vitamina K.	-	-	Obrigatório	Obrigatório
5) Análises químicas comprobatórias dos teores de vitaminas hidrossolúveis no alimento, com exceção de análise de Colina.	-	-	-	Obrigatório

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CLASSIFICAÇÃO DOS ALIMENTOS COMPLETOS INDUSTRIALIZADOS PARA GATOS (Não inclui alimentos específicos)				
1) Valores de digestibilidade dos Nutrientes	Obrigatório	Obrigatório	Obrigatório	Obrigatório
1.1) Matéria Seca	≥ 67%	≥ 70%	≥ 75%	≥ 80%
1.2) Proteína Bruta	≥ 67%	≥ 70%	≥ 75%	≥ 80%
1.3) Extrato Etéreo por Hidrólise Ácida	≥ 77%	≥ 77%	≥ 80%	≥ 85%
1.5) Análise química comprobatória da taurina	-	-	Obrigatório	Obrigatório
2) Valores de energia metabolizável obtidos <i>in vivo</i>	-	-	Obrigatório	Obrigatório
3) Valores de energia metabolizável calculados para rotulagem (equação).	Recomendado	Recomendado	Recomendado	Recomendado
4) Perfil de aminoácidos essenciais e não essenciais (apresentação de análises químicas comprobatórias)	-	-	Obrigatório	Obrigatório
5) Análises químicas comprobatórias dos teores de vitaminas lipossolúveis no alimento (A, D, E), com exceção de análise para vitamina K.	-	-	Obrigatório	Obrigatório
6) Análises químicas comprobatórias dos teores de vitaminas hidrossolúveis no alimento, com exceção de análise de Colina e Vitamina C.	-	-	-	Obrigatório

Não obstante a alegação apresentada, uma simples verificação do Anexo II das Portarias, em confronto com o argumento apresentado pela Impugnante, demonstra, que a Impugnante não interpretou a norma corretamente.

Cumprе ressaltar que o responsável técnico no Conselho Regional de Medicina Veterinária (CRMV-MG), pela apresentação das informações técnicas específicas sobre os produtos por parte da Autuada é o seu próprio sócio administrador, médico veterinário, conforme fls. 242/244.

Não há dúvida de que a Impugnante detém o conhecimento exigido para desenvolver a atividade a que se propõe, qual seja, a produção de rações tipo pet.

O argumento da Autuada é o de que os teores de proteína e extrato etéreo de seus produtos estariam em níveis bem abaixo que os previstos pelas Portarias, conforme os quadros abaixo:

CÃES		
	AUTUADA	PORTARIAS
PROTEÍNA	18-30%	> 70%
EXTRATO ETÉREO	4,5-10%	> 80%

GATOS		
	AUTUADA	PORTARIAS
PROTEÍNA	18-30%	> 67%
EXTRATO ETÉREO	4,5-10%	> 77%

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contudo, não é necessário qualquer conhecimento técnico para se concluir, após uma simplória observação das informações constantes do Anexo II, que aqueles percentuais elevados não se referem a percentuais de composição de proteína e extrato etéreo nas rações.

Verifica-se que eles referem-se aos valores de digestibilidade da proteína e do extrato etéreo.

Cumpra esclarecer que digestibilidade consiste na fração do alimento aparentemente aproveitada pelo animal, ou seja, a diferença entre a quantidade ingerida e a quantidade excretada nas fezes.

Não há dúvidas que os teores de proteína e extrato etéreo, que compõem o produto ração tipo pet, encontram-se dentro daqueles marcos informados pela Impugnante.

Para demonstrar de forma mais clara essa alegação, importante trazer, como exemplo, alguns dados de órgãos técnicos relacionados ao tema:

### SITE INMETRO

OS ENSAIOS FORAM REALIZADOS PELA DIVISÃO DE BROMATOLOGIA, TOXICOLOGIA E MEDICAMENTOS DO INSTITUTO OCTÁVIO MAGALHÃES - LACEN MINAS GERAIS, DA FUNDAÇÃO EZEQUIEL DIAS.

A INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 7, DE 5 DE ABRIL DE 1999, DA SECRETARIA DE DESENVOLVIMENTO RURAL, DO MINISTÉRIO DA AGRICULTURA E DO ABASTECIMENTO, ESTABELECE OS SEGUINTE PARÂMETROS FÍSICO-QUÍMICOS, RELACIONADOS NA TABELA II.

**Tabela II – Parâmetros Físico-Químicos**

Parâmetros (%)	Ração Seca para Cães	Ração para gatos em geral	Ração para gatos adultos – manutenção
Umidade (máx)	12	12	12
Proteína Bruta (mín)	16	28	24
Extrato Etéreo (mín)	4,5	8	8
Fibra Bruta (máx)	6,5	4,5	4,5
Matéria Mineral (máx)	12	10	10
Fósforo (mín)	0,44	0,8	0,5

Cumpra trazer, também, os conceitos de proteína e extrato etéreo, com a média usual dos percentuais de composição das rações tipo pet.

### **Proteína Bruta PB**

A Proteína está diretamente ligada a formação dos ossos, músculos, e estruturas nervosas. Dessa forma é um componente importantíssimo para o dia dia do seu cão. Escolha por uma ração que tenha maior

percentual de PB. Essa indicação é fundamental para verificar sobre a utilização de carnes nobres durante o processamento da ração. Quanto melhor a ração for mais carne foi utilizada e com isso terá a porcentagem maior de proteína, rações de qualidade inferior utilizam de partes pobres em proteína deixando o alimento fraco nutricionalmente falando. Opte por rações que tenham pelo menos 18% de PB, eu particularmente escolho sempre as que informam 22% ou mais.

Rações com o termo expresso no rótulo, como: carne de animal, soja, milho são excelentes, já com o termo, “farelo de” são de baixa qualidade.

#### **Extrato Etéreo EE**

Didaticamente falando são as gorduras presentes na ração (se chama etéreo porque é extraído através de éter). A gordura é uma das principais fontes de energia, além disso, são importantes para o crescimento e para a agregação de vitaminas. Ainda auxiliam também na palatabilidade do alimento, portanto, quanto maior o percentual de EE melhor será a ração. O percentual mínimo sugerido é de 8%, e uma excelente ração pode chegar a 16% ou mais.

Importante, também, trazer exemplos de alguns produtos concorrentes que demonstram o quanto é desarrazoado o argumento apresentado pela Autuada:

#### **- Rango Adulto (STANDART)**

Descrição:

A alimentação apropriada constitui um fator dos mais importantes na manutenção da saúde e essencial na prevenção de muitas doenças. Além da quantidade adequada, é muito importante conhecer os nutrientes da dieta e sua biodisponibilidade.

Formulados com a quantidade adequada e balanceada de todos os nutrientes essenciais necessários a cada etapa da vida do animal; Composto por ingredientes que o cão pode digerir, absorver e utilizar, satisfazendo suas necessidades metabólicas;

Bastante saborosos, garantem consumo suficiente para atender aos requerimentos nutricionais de cães adultos;

Enriquecidos em suas formulações: ácidos graxos, ômega-6 e ômega-3, leveduras e também com altos níveis de nutrientes: vitamina E, zinco, selênio que garantem uma pele saudável e pêlos brilhantes; Contêm extrato de yucca, que ajuda a manter os dejetos com odor reduzido.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Níveis	de	Garantia:
Umidade (máx.)	.....	12 %
Proteína Bruta (mín.)	.....	22 %
Extrato Etéreo (mín.)	.....	8 %
Matéria Fibrosa(máx.)	.....	3,5 %
Matéria Mineral (máx.)	.....	10 %
Cálcio (máx.)	.....	2,4 %
Fósforo (mín.)	.....	0,8 %
Ácido Linolênico (mín.)	.....	0,2 %
Ácido Linolêico (mín.)	.....	1,3 %

Fabricante: Agrocere Pet

Fonte: <http://www.agrocerepet.com.br/exibirproduto.jsp?>

### **- Faro Adultos Carne (PREMIUM)**

Indicação:

Alimento Premium para cães adultos de todos os portes.

Composição Básica do Produto: Milho Integral Moído, Quirera de Arroz, Farinha de Carne e Ossos, Farinha de Visceras, Gordura de frango, Gluten de Milho, Farelo de Soja, Óleo de Canola, Cloreto de Sódio (Sal comum), Cloreto de Potássio, Palatabilizante, Prebiótico (MOS), Extrato de Yuca, Premix Vitaminico e Mineral, Minerais Quelatados.

Vitaminas, minerais e antioxidantes: Essenciais para o correto metabolismo. Melhoram o aproveitamento dos nutrientes, auxiliam os mecanismos de defesa e proporcionam mais força e resistência aos cães.

Ômega 6 e 3: Contém óleo de canola, rico em ômega 6 e 3, que deixa os pêlos mais brilhantes e a pele mais saudável.

Yucca e Prebióticos: Ajudam a regular a flora intestinal e reduzem o odor e volume das fezes.

Arroz e Proteínas Seleccionadas: Ingredientes de alta qualidade que proporcionam maior digestibilidade dos nutrientes.

Apresentações: 1 kg, 2 kg, 8 kg, 15 kg, 20 kg e 25 kg

Níveis	de	Garantia:
<u>Proteína</u> (mín.)	21%	
<u>Extrato Etéreo</u> (mín.)	9%	
Umidade (máx.)	12%	
Matéria Fibrosa (máx.)	4%	
Matéria Mineral (máx.)	10%	

Cálcio (máx.) 2,4%

Fósforo (mín.) 1%

Fabricante: Guabi

Fonte: <http://www.guabi.com.br/pet/caes/produtos.asp?>

**- Vetline Adult (SUPERPREMIUM)**

Descrição:

Alimento super-premium para cães adultos, desenvolvido para garantir o bom funcionamento e fortalecer o sistema imunológico do cão, proporcionando longevidade. Elaborado com ingredientes nobres de alta digestibilidade e palatabilidade, como a carne de frango e peixe.

Embalagens: 3Kg e 15Kg.

Níveis de	de	garantia:
UMIDADE	Máx	12.00%
PROTEÍNA	Min.	30.00%
EXTRATOETÉREO	Min.	15.00%
FIBRA	Máx.	3.00%
MINERAL	Máx.	8.50%
CÁLCIO	Máx.	1.40%
FÓSFORO	Min.	0.85%

Fabricante: Fri-Ribe - Dispa

Fonte: <http://www.dispa.com.br/petFood.php?idProd=3>

**- Qualittê adulto (SUPERPREMIUM)**

Descrição:

DESENVOLVIMENTO DE MÚSCULOS E OSSOS por conter somente proteínas de origem animal (frango e carne) que são facilmente absorvidos. PELAGEM MAIS BONITA E SAUDÁVEL pois contém óleo de canola e gordura de frango. Um perfeito equilíbrio entre ácidos graxos ômega 3 e 6. REGULA O INTESTINO E FORTALECE A MICROFLORA INTESTINAL, índices de matéria fibrosa incomparáveis em função de ingredientes de alta digestibilidade.

EMBALAGENS: Grão Médiol (sacos) ..... 18 e 8 kg

Níveis de garantia:

Umidade (máx.) ..... 10,00%

Proteína bruta (mín.)..... 26,00%

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Extrato etéreo (mín.)..... 9,79%  
Matéria fibrosa (máx.)..... 1,88%  
Matéria mineral (máx.)..... 5,40%  
Cálcio (máx.)..... 1,32%  
Fósforo (mín.) ..... 0,93%  
Energia Metabolizável..... 3.384,78 Kcal/Kg  
Fabricante: Guarú Alimentos  
Fonte: <http://www.guarualimentos.com.br/>

Verifica-se, pois, diante das informações apresentadas e, como já informado, da simples observação do texto legal das Portarias, que o argumento utilizado pela Impugnante para tentar eximir-se da obrigação de utilizar os PMPF para cálculo do ICMS devido por substituição tributária nas operações com rações secas tipo pet é totalmente improcedente.

Repetindo, não há a menor dúvida de que a Autuada sabe perfeitamente que não há possibilidade de uma ração tipo pet ter quantidades de proteína e extrato etéreo em níveis percentuais acima de 70%.

Ainda assim, ela juntou uma quantidade de documentos (Anexo I) que não se prestam a comprovar os seus argumentos.

Pelo contrário, os documentos juntados só reforçam a conclusão de que as Portarias publicadas pela Superintendência de Tributação são de uso obrigatório pela Impugnante, com utilização do PMPF para efeito do cálculo do ICMS devido por substituição tributária nas operações com rações secas tipo pet.

Foram exigidas, além do ICMS/ST não recolhido, em face da adoção incorreta da base de cálculo do ICMS/ST, as seguintes penalidades:

Lei n° 6.763/75

Art. 56 (...)

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

§ 2° - As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9° 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;

(...)

Art. 55 (...)

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

(...)



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

Como se trata de imposto que a Autuada deveria recolher na condição de contribuinte substituto tributário, correta a aplicação da Multa de Revalidação em dobro, a teor do disposto no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

No tocante à Multa Isolada, verifica-se que a Fiscalização a exigiu no percentual de 20% (vinte por cento) do valor da diferença de base de cálculo apurada, nos termos do art. 55, inciso VII, alínea "c" da Lei nº 6.763/75, conforme redação vigente no período autuado.

Alega, ainda, a Impugnante, que as multas apresentam caráter desproporcional e confiscatório.

Contudo, a aplicação das penalidades está efetivada na medida prevista na legislação tributária deste estado, não competindo ao CC/MG negar aplicação de dispositivo legal, nos termos dos já mencionados arts. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75 e art. 110, inciso I do RPTA.

Conforme destacado, a multa isolada foi exigida no percentual de 20% (vinte por cento) do valor da diferença de base de cálculo apurada. E a multa de revalidação foi exigida no percentual de 100% (cem por cento) do valor do ICMS/ST não recolhido, nos exatos termos da Lei nº 6.763/75.

A Impugnante questiona a aplicação de juros de mora sobre as multas, contudo, a correção incidente sobre o tributo e as multas não recolhidos no prazo legal está prevista nos arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75:

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

**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.

A Resolução nº 2.880/97, alterada pela Resolução nº 4.404/12, prevê em seu art. 2º, "caput", a incidência dos juros de mora sobre a multa desde o primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito. Observe-se:

**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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O mesmo diploma legal determina no art. 1º, “caput”, a utilização da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) como critério de correção dos créditos tributários não pagos:

**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.

Esse foi o procedimento adotado pela Fiscalização para calcular os juros de mora incidentes sobre o montante total do crédito tributário, nele incluída a multa de revalidação.

Desse modo, não assiste razão à Impugnante em seu pleito, sendo devidos os juros de mora sobre a multa de revalidação desde o primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data efetiva do pagamento, nos termos exigidos pela Fiscalização.

Dessa forma, corretas as exigências fiscais consubstanciadas no Auto de Infração em comento, uma vez caracterizadas as infrações arguidas pela Fiscalização.

Por fim, em que pese a incorreção constante do extrato da decisão, conforme abaixo, no que se refere à citação das folhas dos pareceres em que se baseou a decisão, trata-se de mero erro material, sem prejuízo para as partes.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos dos pareceres da Assessoria do CC/MG de fls. 185 e 194. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Leandro Luciano Soares e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor) e Marco Túlio da Silva.

**Sala das Sessões, 02 de maio de 2017.**

**Sauro Henrique de Almeida**  
**Presidente**

**Maria de Lourdes Medeiros**  
**Relatora**

T