

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.417/17/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000511297-34
Impugnação: 40.010141124-93
Impugnante: Bello Distribuidora de Cosméticos Ltda
IE: 702045742.00-58
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DF/Montes Claros

EMENTA

ICMS - FALTA DE RETENÇÃO/RECOLHIMENTO – COSMÉTICOS/PERFUMARIA/HIGIENE PESSOAL. Constatado que a Autuada deixou de destacar e recolher o ICMS operação própria incidente nas saídas de mercadorias com destino a outro contribuinte. As mercadorias foram recebidas com recolhimento indevido de substituição tributária, tendo em vista a interdependência dos remetentes prevista no art. 115, inciso IX, do Anexo XV do RICMS/02. Infração caracterizada nos termos do art. 113 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO/RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - COSMÉTICOS/PERFUMARIA/HIGIENE PESSOAL. Constatado que a Autuada deixou de destacar e recolher o ICMS/ST incidente nas saídas de mercadorias com destino a outro contribuinte. As mercadorias foram recebidas com recolhimento indevido de substituição tributária, tendo em vista a interdependência dos remetentes prevista no art. 115, inciso IX, do Anexo XV do RICMS/02. Infração caracterizada nos termos do art. 113 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST, da Multa de Revalidação em dobro capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, do mesmo diploma legal.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO/RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA (FEM) - COSMÉTICOS/PERFUMARIA/HIGIENE PESSOAL. Constatado que a Autuada deixou de destacar e recolher o adicional de alíquota do ICMS/ST correspondente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), incidente nas operações com mercadorias previstas no art. 2º, inciso VI c/c art. 3º, inciso I, alínea “a”, ambos do Decreto nº 46.927/15. As mercadorias foram recebidas com recolhimento indevido de substituição tributária, tendo em vista a interdependência dos remetentes prevista no art. 115, inciso IX, do Anexo XV do RICMS/02. Infração caracterizada nos termos do art. 113 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST correspondente ao adicional de 2% (dois por cento), da Multa de Revalidação em dobro capitulada no art. 56,

inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, do mesmo diploma legal.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre falta de destaque e de recolhimento de ICMS/OP, ICMS/ST e do adicional de alíquotas de ICMS/ST referente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), nas operações de saída de cosméticos, produtos de perfumaria e higiene pessoal com destino a outros contribuintes, realizadas no período de 01/01/15 a 30/06/16.

As mercadorias foram recebidas do fornecedor mineiro Bio Extratus Cosmetic Natural Ltda, com recolhimento indevido de ICMS/ST, tendo em vista que a Autuada mantinha com o remetente a relação de interdependência prevista no art. 115, inciso IX, do Anexo XV do RICMS/02 (aquisição de mais de 50% do volume total de mercadorias desse remetente no ano anterior), hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST recai sobre o estabelecimento destinatário interdependente, quando esse promover a saída das mercadorias com destino a outro Contribuinte, nos termos do art. 113 do Anexo XV do RICMS/02.

Os valores indevidamente recolhidos a título de ICMS/ST e de FEM, quando da saída das mercadorias do estabelecimento interdependente da empresa Bio Extratus, foram abatidos dos valores ora exigidos pelas saídas das mercadorias com destino a outros contribuintes.

Exigências de ICMS/OP, ICMS/ST e do adicional de alíquotas do FEM, além das respectivas Multas de Revalidação, previstas no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, do mesmo diploma legal.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 142/158, acompanhada dos documentos de fls. 159/183.

Afirma, em apertada síntese, o que segue.

Alega, impropriamente como sendo uma nulidade, que o adicional de alíquotas de 2% (dois por cento) referente ao FEM já foi recolhido pela empresa remetente Bio Extratus Cosmetic Natural Ltda. Por essa razão, tal exigência deve ser excluída do Auto de Infração, sob pena de dupla incidência sobre as mesmas operações.

A hipótese de interdependência criada pelo RICMS/02 é ilegal, haja vista tratar-se de inovação ao ordenamento jurídico promovida por meio de decreto regulamentar do ICMS, em detrimento da disciplina contida na Lei nº 6.763/75 e na Lei Complementar Federal nº 87/96.

Também é incabível eventual alegação no sentido de que o RICMS/02 apenas incorporou disposições da legislação federal do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), pois essa não é norma geral em matéria de ICMS.

Entende que o art. 115, inciso IX, do Anexo XV do RICMS/02 não inclui em seu conceito de interdependência o critério da simples aquisição (compra e venda), mas apenas as “aquisições ou recebimentos, ambos por meio de consignação”, hipótese não ocorrida nos autos.

Deve ser reconhecido o crédito sobre as operações próprias antecedentes, realizadas pela empresa Bio Extratus, para abatimento do montante ora exigido em relação às operações da Impugnante, em respeito ao princípio da não cumulatividade. Saliencia que não é o caso de aplicar o art. 89-A do RICMS/02, mas sim o art. 66 do mesmo diploma legal, que trata da apuração do imposto no regime de débito e crédito.

A multa isolada supera em mais de quatro vezes o valor do tributo, possuindo caráter nitidamente confiscatório e desproporcional. Mesma situação se aplicaria à multa de revalidação.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal e da Instrução Processual

A Fiscalização, em manifestação de fls. 189/199, refuta integralmente as alegações da defesa.

Argumenta, também em síntese, o que segue.

Todo o ICMS/ST recolhido na operação anterior, entre Bio Extratus e a Autuada, foi abatido da presente autuação, nele incluído o adicional de alíquotas de 2% (dois por cento) referente ao FEM.

A definição de parâmetros de interdependência entre estabelecimentos pelo RICMS/02 não resulta em restrição, ampliação ou inovação da lei, mas sim em mera regulamentação da substituição tributária, não havendo que se falar em aumento de carga tributária. Trata-se de mera regulamentação com a finalidade de evitar a adoção de preços fictícios no recolhimento do ICMS/ST, situação de fato ocorrida, como mostra o exemplo de fls. 194.

O recolhimento do tributo incidente na operação deveria ter ocorrido em conformidade com o art. 113 do RICMS/02, o que não foi observado.

A frase “*uma tiver adquirido ou recebido em consignação de outra...*”, expressa no inciso IX do art. 115 do Anexo XV do RICMS/02, cuida de duas ações distintas e possíveis, bastando a ocorrência de uma delas para configurar a interdependência ali prevista.

A não concessão do crédito do imposto em relação ao ICMS/OP está alicerçada no art. 89-A do RICMS/02, que veda a compensação de créditos de ICMS com imposto vencido.

Que não analisa o eventual efeito confiscatório de multas, atendo-se apenas ao cumprimento das determinações impostas pela lei. Aduz que não há qualquer erro na aplicação das penalidades em questão.

Conclui que a relação de interdependência entre estabelecimentos foi reconhecida pelo CC/MG em idêntica situação, no recente Acórdão nº 22.362/16/1ª.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

Em razão da inclusão nos autos de pesquisas de internet com preço de venda a consumidor final de algumas das mercadorias envolvidas na autuação (fls. 195/196), foi reaberta vista à Contribuinte para eventual manifestação.

A Impugnante adita sua impugnação às fls. 210/217, reiterando os argumentos já apresentados e acrescentando, apenas, que a diferença entre o preço praticado pelo fabricante e pelo varejista, além de estar dentro dos padrões do ramo de comércio de cosméticos e itens de perfumaria, não pode ser utilizada para deduzir qualquer intenção de fraude por parte do Contribuinte. Ao final, volta a pedir a procedência da impugnação.

A Fiscalização novamente se manifesta às fls. 223, afirmando apenas que, diante da inexistência de alegação de qualquer fato novo pela Impugnante, ratifica o conteúdo da manifestação original.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 228/241, opina pela procedência do lançamento.

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.

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração em razão de vícios no lançamento.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre falta de destaque e de recolhimento de ICMS/OP, ICMS/ST e do adicional de alíquotas de ICMS/ST referente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), nas em operações de saída de cosméticos, produtos de perfumaria e higiene pessoal com destino a outros contribuintes, realizadas no período de 01/01/15 a 30/06/16.

As mercadorias foram recebidas do fornecedor mineiro Bio Extratus Cosmetic Natural Ltda, com recolhimento indevido de ICMS/ST, tendo em vista que a Autuada mantinha com o remetente a relação de interdependência prevista no art. 115, inciso IX, do Anexo XV do RICMS/02 (aquisição de mais de 50% do volume total de mercadorias desse remetente no ano anterior), hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST recai sobre o estabelecimento destinatário interdependente, quando esse promover a saída das mercadorias com destino a outro Contribuinte, nos termos do art. 113 do Anexo XV do RICMS/02.

Os valores indevidamente recolhidos a título de ICMS/ST e de FEM, quando da saída das mercadorias do estabelecimento interdependente da empresa Bio Extratus, foram abatidos dos valores ora exigidos pelas saídas das mercadorias com destino a outros contribuintes.

Exigências de ICMS/OP, ICMS/ST e do adicional de alíquotas do FEM, além das respectivas Multas de Revalidação, previstas no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, do mesmo diploma legal.

Quanto à alegação de cobrança em duplicidade do adicional de alíquotas do FEM, razão não assiste à Impugnante.

Insta registrar que a Fiscalização, ao calcular o ICMS/ST a ser exigido, reduziu do montante apurado todo o ICMS/ST recolhido pela empresa Bio Extratus Cosmetic Natural, inclusive o valor referente ao adicional de alíquotas do FEM, de 2% (dois por cento).

A título de exemplo do cálculo realizado, observe-se os dados da Nota Fiscal nº 047.950, emitida pela Bio Extratus em 25/02/16 (fls. 102). É de se notar que o imposto destacado no documento fiscal a título de ICMS/ST refere-se a uma alíquota de 27% (vinte e sete por cento) sobre a base de cálculo, que inclui os 25% (vinte e cinco por cento) incidentes diretamente sobre as mercadorias e os 2% (dois por cento) referentes ao FEM. Observe-se:

Nº NF	DESCRIÇÃO PRODUTO	BC ICMS/OP	VR. ICMS/OP	BC ST	ICMS/ST DESTACADO	ALÍQ. ST UTILIZADA NO CÁLCULO
47.950	BC Tutano 1 KG x 12	9.406,60	2.351,65	15.493,15	1.831,50	27%

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os R\$ 1.831,50 (um mil, oitocentos e trinta e um reais e cinquenta centavos) de ICMS/ST (imposto + FEM), assim como todo o ICMS/ST destacado nos documentos fiscais autuados (fls. 18/127), foi integralmente abatido do ICMS/ST que agora se exige, como pode ser visualizado na Coluna “G” do Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 129.

Assim, conclui-se que o todo o valor recolhido a título de FEM na operação anterior foi abatido da correspondente exigência de FEM na presente autuação, razão pela qual a solicitação da Impugnante já se encontra atendida.

A Autuada clama pela ilegalidade da hipótese de interdependência criada pelo RICMS/02, por entender que se trata de inovação ao ordenamento jurídico promovida por meio de decreto regulamentar do ICMS, em detrimento da disciplina contida na Lei nº 6.763/75 e na Lei Complementar Federal nº 87/96.

Inicialmente, saliente-se que a condição de substituto tributário foi atribuída à Autuada pelo art. 113, parágrafo único, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, em razão da interdependência entre os estabelecimentos remetente e destinatário das mercadorias, justamente no intuito de evitar a manipulação do recolhimento do ICMS/ST entre empresas interdependentes:

Art. 113. A substituição tributária não se aplica às operações realizadas entre estabelecimentos de empresas interdependentes com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária com âmbito de aplicação 20.1 e 20.3 de que trata o capítulo 20 da Parte 2 deste Anexo, exceto as operações que destinarem a mercadoria para estabelecimento varejista.

Efeitos de 1º/08/2009 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 1º, I, e vigência estabelecida pelo art. 3º, IV, ambos do Dec. nº 45.138, de 20/07/2009:

“Art. 113. A substituição tributária não se aplica às operações realizadas entre estabelecimentos de empresas interdependentes com as mercadorias de que trata o item 24 da Parte 2 deste Anexo, exceto as operações que destinarem a mercadoria para estabelecimento varejista.”

Parágrafo único. Na hipótese de inaplicabilidade da substituição tributária prevista no caput, a responsabilidade pela retenção recairá sobre o estabelecimento destinatário interdependente, no momento em que este promover a saída da mercadoria com destino a outro contribuinte.

A Cláusula Quinta do Convênio ICMS nº 81/93 afirma que a substituição tributária não se aplica às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria, condição atribuída também à Autuada pelo citado art. 113.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, deve-se ter em conta que o art. 113 traz à baila norma simétrica àquela contida no inciso II da mesma Cláusula Quinta, numa equiparação dos estabelecimentos interdependentes a estabelecimentos do mesmo sujeito passivo:

Cláusula quinta A substituição tributária não se aplica:

Nova redação dada ao inciso I pelo Conv. ICMS 96/95, efeitos a partir de 13.12.95.

I - às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria.

II - às transferências para outro estabelecimento, exceto varejista, do sujeito passivo por substituição, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a empresa diversa. (Grifou-se).

Segundo tal norma, no caso de operações entre estabelecimentos do mesmo sujeito passivo por substituição, o dever de reter e recolher o tributo cabe ao estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a empresa diversa.

Na análise das operações realizadas entre as empresas interdependentes, verificou a Fiscalização que a Bio Extratus Cosmetic Natural Ltda, fornecedora dos produtos que compõem o objeto desta autuação, vendeu à Autuada nos exercícios de 2014, 2015 e 2016, respectivamente, 97,87% (noventa e sete inteiros e oitenta e sete centésimos por cento), 99,89% (noventa e nove inteiros e oitenta e nove centésimos por cento) e 99,15% (noventa e nove inteiros e quinze centésimos por cento), do volume total de aquisições.

A aquisição de mercadorias de um determinado fornecedor em volume superior a 50% (cinquenta por cento) do total de aquisições do estabelecimento faz surgir a relação de interdependência entre as empresas remetente e destinatária. É esse o comando do inciso IX do art. 115 do Anexo XV do RICMS/02.

O fato do legislador estadual definir os parâmetros para caracterização da interdependência entre estabelecimentos por meio de norma regulamentar não significa que houve restrição, ampliação ou inovação da lei. O Decreto foi editado com a finalidade de explicitar a vontade de lei, não se vislumbrado qualquer contrariedade às normas de Lei nº 6.763/75 ou da Lei Complementar Federal nº 87/96.

Focando a argumentação nos valores das mercadorias comercializadas, observa-se que a Fiscalização traz aos autos elementos que sustentam a assertividade da norma contida no art. 113, anteriormente transcrito.

É que o vínculo entre os estabelecimentos interdependentes e a adoção de preços quase fictícios entre eles, compromete grosseiramente a apuração do ICMS/ST, aniquilando de vez a funcionalidade da substituição tributária, na medida em que, na prática, verifica-se a utilização de valores de base de cálculo muito inferiores aos reais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No presente caso, o ICMS/ST retido não se aproxima do valor que deveria ter sido apurado se tivesse sido tomado como base de cálculo o preço praticado pelo estabelecimento mineiro, lembrando que na ST “para frente” é necessária a utilização de uma base de cálculo capaz de expressar a composição dos preços referentes a todos os ciclos de comercialização da mercadoria, atingindo valor minimamente compatível com aquele praticado na venda a consumidor final.

Vale frisar, ainda que por amostragem, os preços praticados durante as etapas de comercialização dos produtos envolvidos na autuação, como forma de demonstrar a explícita manipulação da base de cálculo do imposto devido a Minas Gerais ocorrida nas operações autuadas (CD de fls. 132):

D	E	V	Z	AB
CODPROD	CODIGO PROD. UTILIZADO NA BELLO	DESCRICAÇÃO	Preço médio utilizado na formação da BCST pela Bio Extratus (valor produto/quantidade)	Preço médio de venda utilizado pela Bello Distribuidora em 2016
8BSH250TUTA	1	SH TUTANO 250ML X 12	4,45	12,85
8BCD250TUTA	2	CD TUTANO 250ML X 12	4,41	12,84
8BSH250JABO	4	SH JABORANDI 250ML X 12	4,50	12,82
8BCD250JABO	6	CD JABORANDI 250ML X 12	4,41	12,85
8BBC1KGJABO	7	BC JABORANDI 1 KG X 12	11,20	28,13
8BFN250TUCS	8	CR SILICONE TUTANO 250ML X 24	5,36	15,77
8BFN1LTTUCS	9	CR SILICONE TUTANO 1LT X 6	14,42	36,45
8BPM040TUSI	10	CR SILLITAN 40G X 12	4,15	13,48
8BOC100TUOT	11	OLEO DE TUTANO 100ML X 12	5,34	17,51
8BBC1KGNEUT	12	BC NEUTRO 1 KG X 12	11,20	27,86
8BBC1KGTUTA	13	BC TUTANO 1 KG X 12	11,20	28,00
8BBC250JABO	14	BC JABORANDI 250GR X 24	4,00	11,85
8BBC250NEUT	15	BC NEUTRO 250GR X 24	4,00	11,75
8BBC250TUTA	16	BC TUTANO 250GR X 24	4,00	11,79
8BSH500TUTA	17	SH TUTANO 500ML X 12	7,40	20,57
8BCD500TUTA	18	CD TUTANO 500ML X 12	7,41	20,58
8BSH250NEUT	19	SH NEUTRO 250ML X 12	4,41	12,79
8BCD250NEUT	20	CD NEUTRO 250ML X 12	4,41	12,72

Nota-se uma clara discrepância entre as colunas Z e AB, que confrontam os preços praticados pela empresa Bio Extratus nas remessas para a Autuada, com os preços praticados nas saídas posteriores dessa para outros contribuintes.

Reforçando a situação de redução indevida na base de cálculo, salienta-se a situação do produto “Shampoo Tutano 250 ml”, que foi comercializado pelo remetente com a Autuada por R\$ 4,45 (quatro reais e quarenta e cinco centavos). Agregando a esse valor uma MVA ajustada de 61,84% (sessenta e um inteiros e oitenta e quatro centésimos por cento) incidente sobre esse tipo de mercadoria, chega-se à base de cálculo do ICMS/ST de R\$ 7,20 (sete reais e vinte centavos).

Como pode ser visto nas páginas de vendas pela internet de conhecidas empresas do segmento (fls. 195/196), tal mercadoria é comercializado no varejo por valores entre R\$ 19,99 (dezenove reais e noventa e nove centavos) a R\$ 24,99 (vinte e quatro reais e noventa e nove centavos), o que denota no não recolhimento do imposto sobre a maior parte do valor real final de venda a consumidor final.

A planilha “Preços de Compra e Venda” (CD-R de fls. 132), na aba “comparativo compra e venda”, demonstra, em relação a todas as mercadorias envolvidas na autuação, essa redução artificial e indevida do ICMS/ST incidente nas operações.

Assim, com base nos documentos dos autos, vê-se claramente a existência de um planejamento voltado à evasão fiscal, perpetrado com a utilização de empresa interdependente para reduzir artificialmente a base de cálculo do ICMS/ST devido a Minas Gerais.

No entanto, tal planejamento mostra-se ilegal, posto que afronta as normas expressas dos arts. 113 a 115 do Anexo XV do RICMS/02, as quais estão em vigor e em consonância com a legislação de regência do imposto, não podendo deixar de ser aplicadas pelo CC/MG, nos termos do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

Dessa forma, sem razão o argumento apresentado

Noutro giro, a Impugnante alega que o art. 115, inciso IX, do Anexo XV do RICMS/02 não inclui em seu conceito de interdependência o critério da simples aquisição (compra e venda), mas apenas as “aquisições ou recebimentos, ambos por meio de consignação”, hipótese não ocorrida nos autos.

Revela-se também incabível o argumento da Autuada no sentido de que não há interdependência advinda da simples aquisição de mercadoria, senão nas hipóteses em que houver aquisição em consignação ou recebimento em consignação, conforme determinaria o art. 115, inciso IX, do Anexo XV do RICMS/02.

Trata-se de uma questão meramente semântica, resolvível apenas com o conhecimento de português. Observe-se o texto contido no citado inciso IX do art 115:

Art. 115. Para fins do disposto nos arts. 113 e 114 desta Parte, consideram-se estabelecimentos de empresas interdependentes quando:

(...)

IX - uma tiver adquirido ou recebido em consignação da outra, no ano anterior, mais de 50% (cinquenta por cento) do seu volume total de aquisições. (Destacou-se).

Lendo o texto, observa-se que as expressões “adquirido” e “recebido em consignação” estão separadas pela conjunção “ou”.

De acordo com o tipo de relação que estabelecem, as conjunções podem ser classificadas em coordenativas ou subordinativas. As conjunções coordenativas são aquelas que ligam orações de sentido completo e independente ou termos da oração que têm a mesma função gramatical. Nesse caso, os elementos ligados pela conjunção podem ser isolados um do outro, como ocorre no caso de utilização da conjunção “ou”.

As conjunções coordenativas subdividem-se em outras classificações, dentre as quais destaca-se a classe das conjunções coordenativas alternativas, que ligam orações ou palavras, expressando ideia de alternância ou escolha, indicando fatos que se realizam separadamente. São elas: ou, ora, já, quer, seja, talvez.

Assim, claro fica que na frase “...tiver adquirido ou recebido em consignação de outra...”, as expressões “adquirido” e “recebido em consignação”, por estarem ligadas por uma conjunção coordenativa alternativa, representam hipóteses alternativas (ou uma, ou outra), não havendo que se falar em necessidade de ser uma “aquisição em consignação de outra”, como pretende a Impugnante.

Para fins de análise da existência de interdependência entre os estabelecimentos, o dispositivo equipara as compras (aquisições) e os recebimentos em consignação. Ou seja, destaca, como espécies isoladas ou somadas a compra e o recebimento em consignação para configurar a interdependência, quando as aquisições superarem 50% (cinquenta por cento).

E não poderia ser diferente, pois do contrário, uma empresa A poderia adquirir 49% (quarenta e nove por cento) de suas entradas da empresa B e mais 49% (quarenta e nove por cento) de recebimentos em consignação dessa mesma empresa B e, ainda assim, recebendo 98% (noventa e oito por cento) de suas aquisições de um mesmo estabelecimento, não ficar configurada a interdependência, o que seria uma negação da teleologia da norma regulamentadora.

Desse modo, para configurar a interdependência no inciso IX do art. 115, basta adquirir de outro estabelecimento mais de 50% (das aquisições) ou receber em consignação mais de 50% (das aquisições) ou ainda adquirir e receber em consignação uma soma de operações que representem mais de 50% (cinquenta por cento) das aquisições totais de qualquer natureza.

Por essa razão, correto o critério de interdependência adotado pela Fiscalização.

Alega a Impugnante que deve ser reconhecido o crédito sobre as operações próprias antecedentes, realizadas pela empresa Bio Extratus, para abatimento do montante ora exigido em relação às operações de saída, em respeito ao princípio da não cumulatividade. Salienta que não é o caso de aplicar o art. 89-A do RICMS/02, mas sim, o art. 66, inciso IV, do mesmo diploma legal, que trata da apuração do imposto no regime de débito e crédito.

No entanto, o dispositivo legal aplicável à situação não é o art. 66, inciso IV, do RICMS/02, mas o art. 89, inciso IV, do mesmo diploma legal, na forma

utilizada pela Fiscalização, que considera esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive daquele devido a título de substituição, relativamente à saída que ocorra com documento fiscal sem destaque do imposto devido, hipótese ocorrida nos autos:

Art. 89. Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra:

(...)

IV - com documento fiscal sem destaque do imposto devido.

Em complemento, o art. 89-A do mesmo diploma legal veda expressamente a compensação de créditos de ICMS com imposto vencido:

Art. 89-A. Fica vedada a compensação de créditos de ICMS com imposto vencido, exceto nas hipóteses do Anexo VIII deste Regulamento.

Por essa razão, não há como prosperar a pretensão da Impugnante de compensar, no âmbito do presente Auto de Infração, os créditos de ICMS referentes às entradas de mercadorias em seu estabelecimento.

Diante da vedação legal, eventual direito ao crédito de ICMS/OP das operações antecedentes deve ser apurado e registrado na escrituração fiscal do Contribuinte e não no âmbito da presente autuação.

Pelo exposto, deve ser afastado o argumento apresentado.

Em seguida, a Impugnante alega que a multa isolada, que supera em mais de quatro vezes o valor do tributo, possui caráter nitidamente confiscatório e desproporcional, situação que se estenderia à multa de revalidação.

Verifica-se que as multas foram exigidas na forma da legislação tributária estadual, sendo cobradas conforme a natureza da infração cometida. Percebe-se que tais penalidades possuem naturezas distintas e têm como referência valores diversos. A multa de revalidação refere-se a descumprimento de obrigação principal exigida em razão do não recolhimento do imposto devido no todo ou em parte, enquanto a multa isolada aplica-se sobre descumprimento de obrigação acessória.

Na lição de RICARDO LOBO TORRES (in Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6ª ed., p. 277-278):

As penalidades pecuniárias e as multas fiscais não se confundem juridicamente com o tributo. A penalidade pecuniária, embora prestação compulsória, tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra a prática de ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado. O tributo, ao contrário, é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado, cobrado com

fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício.

O Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

Ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória”.

“Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada.

"Não resta dúvida de que as sanções tributárias não podem ser insignificantes, de modo que percam seu aspecto repressivo ou preventivo de coibição de ilícito. (...)." (DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas ao livro Direito tributário brasileiro, de Aliomar Baleeiro. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 863).

"As penalidades são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias" (CALMON, Sacha, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696).

O estado somente tem condições de cumprir as suas finalidades sociais se tiver orçamento, o que se consegue via tributos e, assim, o meio coercitivo para obrigar o contribuinte ao implemento de suas obrigações constitui forma válida para a consecução de suas finalidades.

O desembargador Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A multa de revalidação aplicada, com previsão legal expressa na Lei Estadual nº 6.763/75, decorre unicamente da ausência de recolhimento tempestivo do tributo, constituindo instrumento que a lei coloca à disposição do Fisco, quando o contribuinte é compelido a pagar o tributo, porque não o fizera voluntariamente, a tempo e modo. (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

Desta forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo, em absoluto, caráter de confisco,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG) na Apelação Cível nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A multa de revalidação tem previsão legal e não se sujeita à vedação constitucional de instituição de tributo com natureza de confisco, dado o seu caráter de penalidade, com função repressiva, pelo não pagamento do tributo no momento devido, e preventiva, para desestimular o comportamento do contribuinte de não pagar espontaneamente o tributo. 2- A taxa SELIC pode ser utilizada como índice de atualização dos créditos e débitos tributários do Estado de Minas Gerais, pagos com atraso, eis que permitida pela Lei Estadual nº 63/1975, com a redação alterada pela Lei Estadual nº 10.562/1991, que determina a adoção dos mesmos critérios adotados na correção dos débitos fiscais federais, devendo incidir a partir de 1º/01/1996, em razão do advento da Lei Federal nº 9.250/1995.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada legal pelo Poder Judiciário mineiro, conforme se depreende da leitura da Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, emendada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de atos ilícitos e inadimplemento e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada. A lei, ao prever como base de cálculo da multa de revalidação o valor do tributo devido, permite a sua atualização, para não haver depreciação do valor real da mesma.

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

Diante disso, não se vislumbra qualquer ilegalidade ou caráter confiscatório na exigência das multas em questão.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste estado, não competindo ao órgão julgador administrativo negar aplicação de dispositivo legal vigente, nos termos do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75, já transcrito.

Por fim a Contribuinte alega, no aditamento à impugnação, que a diferença entre o preço praticado pelo fabricante e pelo varejista, além de estar dentro dos padrões do ramo de comércio de cosméticos e itens de perfumaria, não pode ser utilizada para deduzir qualquer intenção de fraude.

Não obstante se tratar de um argumento não jurídico, que em nada afeta a infração à legislação tributária constatada, a qual tem caráter objetivo, opta-se por tecer breves comentários a respeito da questão.

A discrepância entre o preço utilizado para recolhimento do ICMS/ST e aquele pelo qual a mercadoria é efetivamente comercializada a consumidor final, que levaram ao não recolhimento do imposto em relação a cerca de 65% (sessenta e cinco por cento) do valor real da base de cálculo – como foi demonstrado exemplificativamente pela Fiscalização às fls. 195/196 – é um elemento que fala por si só no que tange aos motivos da não observância da legislação tributária por parte dos estabelecimentos interdependentes da remetente e da destinatária (Autuada).

Ademais, a teleologia da substituição tributária é antecipar, para uma única fase da operação de circulação, o recolhimento do imposto incidente em todas as fases de circulação, até a chegada ao consumidor final, num processo que simplifica as obrigações e dificulta a sonegação fiscal.

Tal modalidade de recolhimento tributário privilegia os atores econômicos que pagam regularmente o ICMS incidente em suas operações e que são, diuturnamente, achincalhados com a concorrência predatória daqueles que, como os envolvidos na presente autuação, optam por subterfúgios, no mais das vezes ilegais, para deixar de recolher o imposto incidente sobre suas operações.

Como consequência lógica do modelo, a base de cálculo da substituição tributária deve se aproximar o máximo possível do preço de venda a consumidor final, sob pena de gerar um excesso ou uma falta de tributação, sendo esse parâmetro sempre observado pelos estados quando da publicação das Margens de Valor Agregado (MVA) ou dos Preços Médios a Consumidor Final (PMPF) incidentes em cada tipo de operação.

A formação desses índices é antecedida por amplas pesquisas de mercado, no intuito de identificar, da forma mais aproximada possível, as margens de agregação incidentes em cada setor sujeito à substituição tributária.

Como consequência, não há como conceber que esteja regular e em consonância com a legislação e com a teleologia da substituição tributária, uma formação de base de cálculo que culmine na tributação de apenas cerca de 35% (trinta e cinco por cento) do valor de venda efetivo a consumidor final, devendo ser rechaçado o argumento apresentado pela Impugnante.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por fim, como bem salienta A Fiscalização, a relação de interdependência entre estabelecimentos em idêntica situação foi reconhecida recentemente pelo CC/MG, no Acórdão nº 22.362/16/1ª, disponibilizado no Diário Eletrônico do Estado de Minas Gerais em 16/12/16.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Patrícia Dantas Gaia e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Maria de Lourdes Medeiros (Revisora) e Marco Túlio da Silva.

Sala das Sessões, 02 de maio de 2017.

Sauro Henrique de Almeida
Presidente

Marcelo Nogueira de Moraes
Relator

CS/