

Acórdão: 23.030/18/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000846300-17  
Impugnação: 40.010144753-24  
Impugnante: Vigor Alimentos S.A  
IE: 002327974.03-47  
Proc. S. Passivo: Fábio Augusto Chilo/Outro(s)  
Origem: DF/Uberaba

**EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO – NULIDADE – PROCEDIMENTO FISCAL IRREGULAR – FALTA DE DESCRIÇÃO CLARA E PRECISA DO AUTO DE INFRAÇÃO - INCOMPATIBILIDADE ENTRE A ACUSAÇÃO FISCAL E OS DISPOSITIVOS APONTADOS COMO INFRINGIDOS PELA AUTUADA.** Nos termos dos incisos IV e V do art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, o Auto de Infração deve conter a descrição clara e precisa da motivação do lançamento, bem como a citação expressa do dispositivo legal infringido. Havendo divergência entre o embasamento jurídico sob o qual foi erigida a ação fiscal e a realidade dos fatos discutidos nos autos, não há como considerar válido o Auto de Infração sob o ponto de vista formal.  
**Declarado nulo o lançamento. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A presente autuação versa sobre a acusação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/05/14 a 31/08/16, decorrente da utilização de base de cálculo inferior à estabelecida na legislação, relativamente às transferências interestaduais de mercadorias para estabelecimentos de mesma titularidade.

Exige-se, além do ICMS, as Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, no art. 56, inciso II e art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei n.º 6.763/75.

Segundo esclarece a Fiscalização (“Relatório Fiscal” de fls. 08/17), o estabelecimento autuado, na qualidade de “Centro de Distribuição” (CD), recebeu mercadorias em transferência de unidades industriais do mesmo titular situadas em Minas Gerais e, posteriormente, as transferiu para estabelecimentos localizados em outros estados, também de mesma titularidade.

Ocorre, todavia, que as transferências procedentes dos estabelecimentos industriais mineiros, destinadas ao CD (estabelecimento autuado), ocorreram mediante aplicação de base de cálculo inferior à estabelecida na legislação tributária, mais especificamente, no art. 43, inciso IV, alínea “a”, subalíneas “a.2” e “a.3.2.3”, do Regulamento do ICMS.

Assim sendo, prossegue a Fiscalização, o estabelecimento autuado “ao realizar suas transferências, utilizou como parâmetro o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, conforme estabelece a sublínea “b.1” do inciso IV do artigo 43 do RICMS/02. No entanto, tendo em vista que as entradas se deram com valores inferiores aos estabelecidos pela legislação, conseqüentemente, os valores da Base de Cálculo nessas saídas também ficaram inferiores na mesma proporção, o que ocasionou prejuízo aos cofres deste Estado”.

Constatada, portanto, a infração às normas de regência da matéria, a Fiscalização apurou os valores corretos das bases de cálculo relativas às transferências procedentes dos estabelecimentos industriais localizados neste Estado e destinadas ao Centro de Distribuição, de modo a permitir a apuração da base de cálculo nas operações realizadas pelo referido CD, vale dizer, nas transferências interestaduais subsequentes.

Ainda no âmbito do “Relatório Fiscal” de fls. 08/17, a Fiscalização deixou registrado que “o fisco optou por apurar todo o crédito tributário considerando somente as transferências do Centro de Distribuição destinadas a outros Estados, tendo em vista que, pelo princípio da não cumulatividade, qualquer valor exigido a título de ICMS relativo às transferências entre as indústrias e o Centro de Distribuição geraria direito ao crédito no Centro de Distribuição, além de duplicar as multas exigidas. Então, de forma mais benéfica para todo o grupo empresarial “VIGOR”, realizou-se a autuação somente no seu Centro de Distribuição, quando se exige o imposto que de fato foi omitido aos cofres públicos deste estado. Além do ICMS, exige-se também as multas cabíveis”.

Instruem o presente Auto de Infração, dentre outros, os seguintes documentos:

- Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fl.02);
- Relatório Fiscal (fls. 08/17);
- Parecer exarado pela Superintendência de Tributação da Secretaria de Estado de Fazenda em que se conclui pelo indeferimento do pedido de concessão de Regime Especial e também do pedido de convalidação das operações realizadas com base no PTA nº 45.000002547-54, após o término de sua vigência em 31/05/14 (fls. 25/28);
- mídia eletrônica (DVD) contendo todas as planilhas utilizadas para fins de apuração do crédito tributário, bem assim a cópia do Auto de Infração e dos demais documentos que instruem o presente lançamento (fl. 30).

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 32/106, no âmbito da qual argumenta, em síntese, o que se segue.

Inicialmente, a Impugnante informa que o estabelecimento autuado tem como atividade principal o comércio atacadista (CNAE 4631-1/00) e que a empresa por ela incorporada (“S/A Fábrica de Produtos Alimentícios Vigor”) ajustou com o Estado

de Minas Gerais o Protocolo de Intenções nº 139/12, a partir do qual foram estabelecidos direitos e obrigações para ambas as partes, consubstanciados no Regime Especial de Tributação (RET) nº 81/13.

Após discorrer acerca das obrigações que lhe foram atribuídas no âmbito do referido Protocolo de Intenções, o qual teria tido o objetivo de se contrapor a benefícios fiscais concedidos pelo estado de São Paulo no âmbito da chamada “guerra fiscal”, a Impugnante destaca que, dentre as disposições do RET nº 81/13, ficou estabelecido que a base de cálculo do ICMS nas transferências destinadas aos estabelecimentos comerciais (“centros de distribuição”) localizados em Minas Gerais dar-se-ia pelo valor de custo da mercadoria produzida acrescida do percentual de 20% (vinte por cento).

Aduz que o referido RET teria sido cancelado em razão de a Autuada promover transferências de mercadorias com incidência do ICMS, quando, no entendimento da Fiscalização, tais operações deveriam ter ocorrido com diferimento do lançamento e do recolhimento do tributo.

Ainda a propósito da base de cálculo por ela adotada, a Impugnante afirma que a Fiscalização teria expressamente confirmado a correção deste procedimento, consoante pretende demonstrar ao longo da sua peça de defesa.

Isto posto, após transcrever trechos do Relatório Fiscal e os dispositivos legais que amparam a acusação fiscal, a Impugnante argui, em sede de preliminar, a nulidade do feito fiscal em decorrência da ilegitimidade passiva *ad causam* do estabelecimento autuado.

Neste sentido, embora o relatório fiscal descreva uma infração cometida nas saídas das mercadorias procedentes das unidades industriais, sendo esta inclusive a infringência capitulada no Auto de Infração, a Impugnante pondera que o estabelecimento autuado não promoveu as operações em questão, não podendo, deste modo, figurar no polo passivo da respectiva obrigação tributária.

Aduz ainda que o próprio Fisco confirma que o estabelecimento destinatário não cometeu qualquer infração quando relata que “*o Centro de Distribuição mineiro, ao realizar suas transferências, utilizou como parâmetro o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria (...)*”.

Assim fazendo, a Fiscalização estaria reconhecendo, de modo expresso, a inexistência de qualquer irregularidade no tocante às transferências realizadas pelo estabelecimento autuado.

Neste sentido, a Impugnante destaca também que, a despeito da referência feita pela Fiscalização ao recebimento de mercadorias no CD com valores inferiores aos previstos na legislação, inexistente capitulação legal no presente Auto de Infração que verse sobre “entradas irregulares”, ressalvada apenas a menção ao art. 43, inciso IV, subalínea “b.1” do RICMS/02 (valor correspondente à entrada mais recente), dispositivo este que teria sido incontroversamente cumprido pela Impugnante, consoante reconhecido no próprio Relatório Fiscal.

Após afirmar que não poderiam ter sido imputadas ao estabelecimento destinatário (no caso, o CD) irregularidades supostamente cometidas pelo remetente

das mercadorias, conclui que, não havendo correspondência entre a capitulação normativa adotada na autuação e a responsabilidade que se pretende atribuir à Impugnante, reputa-se caracterizada a nulidade do Auto de Infração, a teor do disposto no art. 89, inciso V, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA).

Para corroborar suas afirmações, a Impugnante traz à colação julgados deste E. Conselho de Contribuintes em que foi reconhecida a nulidade formal do lançamento em casos análogos.

Na sequência, a Impugnante refuta a metodologia adotada pela Fiscalização ao optar por autuar o destinatário das mercadorias, sob o argumento de buscar o resultado mais favorável ao Grupo Vigor, o que, no seu entender, teria por objetivo tão somente facilitar os trabalhos fiscais.

Ainda em sede de preliminar, a Autuada entende caracterizado o erro do trabalho fiscal no tocante à apuração da base de cálculo, haja vista a adoção, pela Fiscalização, dos preços das vendas praticados na unidade atacadista localizada em Ribeirão das Neves, ao passo que, no seu modo de ver, a legislação mineira estabelece que o arbitramento do valor da mercadoria, no presente caso, deveria ser feito com base no mercado atacadista do local da operação, vale dizer, do município de São Gonçalo do Sapucaí/MG.

Nesta perspectiva, a Impugnante transcreve a legislação que fundamenta seu entendimento (a saber: art. 13, inciso IV, § 4º, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75, c/c art. 47, inciso II, do Código Tributário Nacional), para concluir que, inexistindo operações de venda com os produtos específicos de determinada empresa, tal como ocorre com a Impugnante em São Gonçalo do Sapucaí/MG, não se pode deixar de considerar a existência de produtos similares, aptos a compor o valor praticado no mercado local.

Assim sendo, a Impugnante assevera que a utilização do valor do mercado *regional* somente deve ocorrer de forma subsidiária, quando comprovado que não existem produtos similares no mercado *local*, o que não seria o caso dos autos, haja vista a existência de empresa localizada em São Gonçalo do Sapucaí que comercializa produtos similares àqueles por ela produzidos (fls. 54/55).

Assim sendo, conclui sua argumentação ponderando que não é dado à Autoridade fiscal considerar os preços praticados em município que dista mais de 400 km (quatrocentos quilômetros) do estabelecimento autuado, o que, a seu ver, está em desconformidade com a legislação de regência da matéria.

Adentrando o mérito do lançamento, a Autuada afirma que a base de cálculo adotada nas transferências entre os seus estabelecimentos fabris e os estabelecimentos comerciais, localizados neste Estado, se deu de acordo com as disposições do RET nº 81/13 (art. 8º), regime este cujo cancelamento a Impugnante entende indevido.

A propósito deste ponto específico, a Impugnante reitera que, por ocasião do início da vigência do referido Regime Especial, questionou, de forma documentada, a Autoridade Fiscal competente à época (DF/Varginha) a respeito da aplicação do RET,

tendo obtido como resposta a confirmação de que a forma de tributação adotada estaria correta.

Para comprovar suas alegações, a Impugnante transcreve, às fls. 59/60 dos autos, mensagens eletrônicas que, neste sentido, teriam sido trocadas entre a Fiscalização e a Autuada.

Demais disso, sustenta ainda que o cancelamento do RET configuraria afronta aos princípios da “Confiança” e da “Segurança Jurídica”, consubstanciados no art.100, inciso III, e também no art. 146, ambos do Código Tributário Nacional (CTN).

Após transcrever excertos de decisões judiciais e de manifestações doutrinárias que entende assentes com o seu posicionamento, a Impugnante aduz que, vindo a ser revogado o indevido cancelamento do RET, ter-se-ia por fulminada a presente autuação fiscal.

Na sequência, questiona também a fundamentação da decisão de indeferimento do pedido de renovação do Regime Especial no tocante especificamente à acusação de que teria havido acúmulo indevido de crédito na indústria, utilizado posteriormente para deduções nas unidades atacadistas.

A propósito deste aspecto, ressalta que, quando da análise do pleito de transferência de crédito acumulado da “Indústria Vigor” (CNPJ nº 13.324.184/0012-40), a Fiscalização não apontou qualquer óbice ao acúmulo de crédito pela unidade industrial, tendo o pedido sido indeferido em razão de argumento alheio a esse tema, conforme estaria a demonstrar os pareceres expedidos pelas Autoridades fiscais, transcritos às fls. 72/74 dos autos.

A Impugnante discute ainda outros dois aspectos relacionados ao cancelamento do Regime Especial, quais sejam: i) falta de visto da Administração Fazendária em algumas notas de transferências de saldos credores; ii) não atendimento às intimações do Fisco, dificultando a conferência de suas operações.

Em ambos os casos, a Autuada argui que não tem conhecimento de qualquer nota de transferência ou fiscalização cuja intimação não tinha sido objeto de resposta, sendo que incumbiria à Fiscalização comprovar a existência de eventual ato não atendido.

Aponta também incoerências que entende presentes no parecer fiscal que embasou o cancelamento do RET.

Ainda sobre o este tema (“cancelamento do RET”), propugna no sentido de que tal não poderia ocorrer de maneira unilateral, arbitrariamente e à revelia do Impugnante, sob pena de afronta à avença firmada entre as partes no âmbito do Protocolo de Intenções nº 139/12.

Alega subsidiariamente que, de acordo com a Súmula nº 166, do Superior Tribunal de Justiça, não há incidência de ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, por tratar-se de mera circulação física de bens, o que não caracterizaria fato gerador do tributo.

Cita, a propósito, decisões administrativas e judiciais que entende ampararem sua pretensão.

Por fim, a Impugnante questiona também, de modo subsidiário, a cumulatividade de multas incidentes sobre um único fato jurídico, entende configuradas ainda a abusividade e o caráter confiscatório das penalidades cominadas e insurge-se, ademais, contra incidência de juros sobre as multas aplicadas, o que, a seu ver, afronta o art. 161 do CTN e a Constituição Federal.

Isto posto, requer a procedência da sua Impugnação.

Registra-se que foram acostados aos autos, pela Impugnante, os documentos de fls. 127/162.

### **Da juntada de documentos e Manifestação do Fisco**

A Fiscalização comparece às fls. 166/174 dos autos e, no intuito de se contrapor aos argumentos aduzidos pela Impugnante em sua peça de defesa, promove a juntada dos documentos de fls. 175/208, fazendo-o nos seguintes termos:

1 – quanto ao argumento da não utilização dos preços do mercado local, a Fiscalização colaciona aos autos pesquisa de preço realizada a partir do banco de dados de notas fiscais eletrônicas emitidas por contribuintes, demonstrando a inexistência de operações de venda de produtos “Vigor” e de produtos similares no mercado atacadista local (conforme “doc. 1”), e, também, consulta aos dados cadastrais da empresa “COOPERVASS - Cooperativa Agropecuária do Vale do Sapucaí” (mencionada pela Impugnante em sua peça de defesa), demonstrando tratar-se de estabelecimento *industrial*, e não de estabelecimento atacadista (“doc. 2”);

2 – quanto ao argumento segundo o qual a base de cálculo adotada nas transferências entre os estabelecimentos industrial e comercial teria sido cancelada pela Fiscalização, esclarece que a mensagem reproduzida à fl. 60 dos autos versava sobre outro Regime Especial (PTA nº 45.000002726-55) cuja cópia acosta aos autos (“doc. 3”);

3 – quanto ao alegado “cancelamento” do Regime Especial, a Autoridade fiscal reitera que houve, na verdade, o indeferimento do pedido inicial de novo Regime Especial e também do pedido de convalidação das operações indevidamente realizadas com base no RET que vigorou até o dia 31/05/14. Para comprovar suas afirmações, junta diversas mensagens eletrônicas trocadas entre representantes da Impugnante e a Superintendência de Tributação (SUTRI) da Secretaria de Fazenda (“docs. nºs 04 a 18”), bem como o relatório de serviços prestados pela Embratel (“doc. 19”), que demonstram todo o processo de esclarecimento acerca das irregularidades praticadas pela Autuada e da possibilidade de autorregularização;

4 – quanto aos outros aspectos relacionados ao cancelamento do Regime Especial (quais sejam: i) falta de visto da Administração Fazendária em algumas notas de transferências de saldos credores; ii) não atendimento às intimações do Fisco, dificultando a conferência de suas operações), a Fiscalização acosta documentos que comprovam as reiteradas solicitações para entrega dos demonstrativos em questão, no âmbito das quais foram ainda prestados esclarecimentos à Impugnante acerca da

correta elaboração dos demonstrativos, solicitações estas que, no entanto, não foram atendidas pela Autuada (“docs. 20 a 26”).

### **Do aditamento à Impugnação**

Feito isto, foi aberta vista à Impugnante, que compareceu aos autos (fls. 211/294) contestando os documentos juntados pelo Fisco, nos termos a seguir resumidos.

De início, manifesta seu entendimento no sentido de que o prazo previsto no art. 140 do RPTA se aplica também à Fazenda Pública, donde resultaria a intempestividade da manifestação levada a efeito pela Fiscalização e dos novos documentos por ela acostados aos autos, eis que tal se deu após o transcurso do prazo de 5 (cinco) dias definido no mencionado dispositivo regulamentar.

Além disso, a Impugnante aduz que a Fiscalização, por ocasião do aditamento à sua manifestação, se limitou a tratar das razões que nortearam o cancelamento do RET nº 81/13, deixando de abordar aspectos tais como a ausência de competência da Fazenda Pública para revogação do regime em questão (a qual, a seu ver, seria atribuída ao Governador do estado ou ao Secretário da Fazenda, conforme prevê o Protocolo de Intenções nº 139/12), bem como não teria também se manifestado sobre a ilegitimidade passiva do estabelecimento autuado, conforme suscitado na Impugnação.

Nesta oportunidade, a Impugnante insiste no argumento que a “opção fiscal” por considerar os preços praticados por estabelecimento localizado em Ribeirão das Neves (região metropolitana de Belo Horizonte) tende a deturpar o valor real do “preço corrente do local da operação”.

Refuta também o argumento da Fiscalização de que a confirmação fiscal expressa e documental comprovada quanto à correção do tratamento tributário adotado nas operações entre o estabelecimento industrial e o respectivo CD não se aplica ao caso ora em apreço e sim a outro Regime Especial (RET nº 45.00002726-55), asseverando que ambos os Regimes foram editados sob o mesmo preceito, conforme procura comprovar no quadro demonstrativo de fls. 221/223.

A Impugnante questiona ainda o valor probante dos *e-mails* e a cópia do rol de ligações telefônicas juntadas aos autos pela Fiscalização.

Quanto à apresentação das notas fiscais requisitadas, reitera que não há nenhuma requisição formalmente endereçada à Impugnante, mas apenas *e-mails* que podem ter sido dirigidos a endereço eletrônico de pessoa que já tenha se desligado da empresa.

Por fim, reitera todos os argumentos constantes da sua peça de defesa originalmente apresentada e requer a procedência da sua Impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 297/328, refuta integralmente as alegações da Defesa.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De início, esclarece que é equivocada a afirmação segundo a qual o trabalho fiscal teria se baseado no “cancelamento indevido” do Regime Especial de Tributação.

Com efeito, aduz a Fiscalização que, diferentemente do entendimento da Autuada, não existiu propriamente um “cancelamento” de Regime Especial, uma vez que a empresa “Vigor Alimentos S/A.”, sucessora da “S/A Fábrica de Produtos Alimentícios Vigor”, solicitou um *novo* RET em 14/07/14 (solicitação esta autuada no PTA nº 45.000007087-71, protocolo nº 201.403.456.255-7) nos mesmos moldes do RET 81/13 (PTA nº 45.000002547-54) concedido à empresa sucedida.

Todavia, embora sem autorização para tanto, a “Vigor Alimentos S/A” usufruiu dos mesmos benefícios concedidos à sucedida, tendo inclusive solicitado, no âmbito do pedido do novo RET, a convalidação dos procedimentos adotados.

Assevera que a concessão de Regime Especial de Tributação é um ato administrativo discricionário e seus procedimentos e requisitos estão previstos no Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Para corroborar suas afirmações, a Fiscalização elabora um quadro contendo uma “linha do tempo” em que demonstra as datas de início e término da vigência dos RETs concedidos à “S/A Fábrica de Produtos Alimentícios Vigor” (I.E. 620.011196-0466), cuja inscrição estadual foi baixada em 08/07/16.

Ainda neste quadro, com relação à empresa sucessora “Vigor Alimentos S/A.” (I.E. 002.327974-0347), demonstra que esta iniciou suas atividades em 10/04/14, tendo protocolizado, em 14/07/14, o pedido de novo Regime Especial bem como a convalidação das operações realizadas com base no RET anteriormente vigente (PTA 45.000002547-54), o qual foi indeferido em 23/08/17.

Ainda a propósito desta questão, a Fiscalização informa que no referido pedido de Regime Especial de Tributação a Impugnante solicita os mesmos benefícios concedidos à empresa sucedida (S/A Fábrica de Produtos Alimentícios Vigor), além de comunicar que já está usufruindo de tais benefícios, razão pela qual solicitou também a convalidação dos atos por ela praticados (sem autorização) no período.

Isto posto, a Fiscalização destaca que, além de conceder benefícios fiscais, o mencionado RET estabelecia obrigações que deveriam ser observadas para fins de fruição do tratamento tributário nele previsto, sendo que a inobservância de qualquer de seus termos e condições configuraria motivo até para a cassação do Regime Especial, conforme disposto no inciso III do art. 31 do RET nº 081/13.

Além disso, com supedâneo no art. 61 do RPTA (que estabelece, em seu inciso I, as hipóteses em que o regime especial concedido poderá ser revogado ou alterado), a Fiscalização aduz que, dentre as condições não cumpridas pela Autuada, a mais prejudicial aos interesses da Fazenda Pública de Minas Gerais foi a inobservância do § 1º do art. 7º do RET concedido à antecessora, onde se determinava que o estabelecimento que promover a saídas dos produtos com diferimento do imposto (no caso a indústria) deveria transferir todos os créditos a eles vinculados para o Centro de Distribuição.



Nesta perspectiva, ressalta que, como na indústria todo o crédito está vinculado à produção, a condição estabelecida pelo § 1º do art. 7º do RET eliminava qualquer possibilidade de acúmulo de crédito no estabelecimento industrial. Este procedimento, segundo a Fiscalização, tem como objetivo carrear todos os créditos para o Centro de Distribuição, onde posteriormente seriam estornados, uma vez que o valor do benefício do crédito presumido seria apurado conforme o montante do ICMS devido pelo referido estabelecimento.

Na sequência, a Fiscalização salienta que a maioria dos produtos da Autuada possui o benefício de redução da base de cálculo, razão pela qual, ao transferir os produtos da indústria para o CD, o imposto incidente resulta inferior ao imposto creditado na indústria, quando da entrada dos respectivos insumos.

Assim sendo, em decorrência do descumprimento da referida obrigação, o estabelecimento industrial acumulou, indevidamente, créditos em sua conta gráfica, créditos estes que foram utilizados para compensar o ICMS devido em unidades atacadas do grupo, por meio do procedimento previsto no § 2º do art. 65 do RICMS/02.

A Fiscalização registra também que os trabalhos fiscais exploratórios apontaram indícios de irregularidades que foram apresentados à Impugnante, possibilitando-lhe exercer o direito de denúncia espontânea, como comprovam os diversos documentos anexados ao processo.

Assevera que, mesmo após todos os esclarecimentos, a Autuada não efetuou a regularização de forma a atender as condições exigidas para fazer jus ao novo Regime Especial, motivo pelo qual seu pedido foi indeferido.

A propósito da disposição contida no art. 7º do Regime Especial originalmente concedido à empresa antecessora da Impugnante, reitera que a orientação expressa da Fiscalização chancelando as operações referem-se Regime Especial diverso, a saber o PTA nº 45.000002726-55.

Como se não bastasse, destaca que também não foi atendida a obrigação prevista no art. 10 do Regime Especial da antecessora, que estabelecia a obrigação de entregar ao Fisco, quando solicitado, o Demonstrativo Mensal de Custos de cada mercadoria produzida.

Neste sentido, descreve minuciosamente todo o processo de solicitação da planilha de custos, bem como as orientações que foram prestadas à Impugnante acerca das adequações a serem feitas na referida planilha. Em que pese tais orientações, assevera que a Impugnante enviou, via *e-mail* (fl. 206 dos autos), uma planilha que apresentava os custos das mercadorias produzidas sem especificar, todavia, qual o mês ou período a que se referiam.

Assim sendo, a Fiscalização esclarece que após o indeferimento da convalidação e do pedido de RET, realizou o levantamento referente ao recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/05/14 a 31/08/16, relativo às operações de transferências interestaduais para outros estabelecimentos do contribuinte, em razão da utilização de valor de base de cálculo inferior ao estabelecido pela legislação.

Sustenta que, em face dos argumentos apresentados pela Autuada em sua defesa, promoveu a juntada de documentos, conforme previsão legal contida no art. 140 do RPTA, tendo sido aberta vista à Impugnante, que teve a possibilidade de exercer seu direito à ampla defesa e ao contraditório.

Esclarece que tais documentos não compuseram a peça inicial porque não possuem nenhum vínculo com a apuração do crédito tributário ou com a irregularidade apontada. No entanto, em razão dos argumentos apresentados na Impugnação, fez-se necessária a inclusão de documentos que corroboram os argumentos apresentados pela Fazenda Pública, não havendo que se falar, portanto, em “acusação complementar”.

Adentrando ao mérito do presente lançamento, A Fiscalização transcreve a legislação de regência da matéria, contextualiza as operações realizadas entre os diversos estabelecimentos da empresa Autuada, de sorte a demonstrar que, tal como descrito no Auto de Infração, a base de cálculo nas transferências entre os estabelecimentos industriais e o Centro de Distribuição foi efetivamente inferior àquela estabelecida no inciso IV do art. 43 do RICMS/02, fato este que também se verificou relativamente às subsequentes transferências interestaduais efetuadas pelo estabelecimento autuado (CD).

Em face desta situação, esclarece que apurou os valores corretos das bases de cálculo nas transferências entre as indústrias e o Centro de Distribuição, de modo a que fosse possível apurar também a base de cálculo do imposto devido a este estado quando das transferências dessas mesmas mercadorias do Centro de Distribuição para os estabelecimentos de mesma titularidade situados em outros estados.

Quanto à alegação de ilegitimidade passiva do estabelecimento autuado, a Fiscalização reitera que optou por apurar todo o crédito tributário considerando somente as transferências do Centro de Distribuição destinadas a outros estados, tendo em vista que, pelo princípio da não cumulatividade, qualquer valor exigido a título de ICMS relativo às transferências entre as indústrias e o Centro de Distribuição, geraria direito ao crédito no Centro de Distribuição, o que acabaria acarretando a duplicação das multas exigidas.

Precisamente por esta razão, e tendo em conta os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, realizou a autuação somente no Centro de Distribuição, *“esquivando-se da injusta repetição de uma sanção sobre mesmo fato e exigindo-se, do grupo empresarial “Vigor”, o imposto que de fato foi omitido aos cofres públicos deste Estado”*.

No tocante às alegações pertinentes ao arbitramento do valor da operação, afirma que não foi possível utilizar o primeiro critério previsto na legislação (preço FOB à vista cobrado pelo estabelecimento industrial remetente na operação mais recente) em virtude do fato de que a indústria em questão não realiza a venda das mercadorias.

No tocante ao segundo critério (preço corrente da mercadoria ou no mercado atacadista do local da operação) ressalta que, ao contrário da afirmação feita pela Autuada, a Fiscalização realizou a pesquisa de preços praticados no mercado local, valendo-se, para tanto, da base de dados que contém todas as operações efetuadas pelos

contribuintes mineiros, tendo sido constatada a inexistência de vendas de produtos da “Vigor Alimentos” ou similares no mercado atacadista local, conforme pesquisa anexada à fl.175 dos autos.

Reitera, consoante anteriormente relatado, que o Contribuinte mencionado pela Autuada para efeito da pesquisa de valores é, na verdade, uma indústria, conforme consulta que também colaciona à fl. 318 do caderno processual.

Isto posto, assevera que foi aplicado o terceiro critério previsto na legislação, qual seja, o preço corrente no mercado atacadista regional, tendo sido, para tanto, adotados os preços praticados pela unidade atacadista da “Vigor Alimentos” localizada em Ribeirão das Neves/MG, estabelecimento este que efetua vendas das mercadorias produzidas pelo próprio grupo, o que confere maior exatidão ao trabalho executado.

Após refutar pontualmente cada uma das afirmações da Impugnante acerca do suposto cancelamento do RET, a Fiscalização contrapõe-se também à tese segundo a qual não haveria incidência de ICMS nas operações entre estabelecimentos do mesmo titular, invocando, para tanto, as disposições contidas na Lei Complementar nº 87/96, cuja edição, destaca, é posterior à citada Súmula 166 do STJ.

Ainda neste particular, transcreve dispositivos constantes da legislação tributária do estado de Minas Gerais (Lei nº 6.763/75 e RICMS/02) e conclui que *“para efeito de tributação do ICMS, a legislação tributária mineira considera irrelevante para a caracterização do fato gerador a natureza jurídica da operação de que resulte a saída da mercadoria e determina a ocorrência do fato gerador mesmo nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular e, em decorrência da autonomia dos estabelecimentos, estabelece nesse caso a incidência do imposto”*.

Demais disso, lembra que o grupo econômico em questão aproveita os créditos de mercadorias e insumos remetidos em transferências interestaduais, daí decorrendo o descabimento de se questionar a incidência do ICMS nessas operações.

Por fim, sustenta a legalidade das penalidades exigidas no presente Auto de Infração, tendo em vista a sua conformidade com os ditames da Lei Estadual n.º 6.763/75, requerendo, portanto, a procedência do lançamento.

**Do Parecer da Assessoria:**

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 332/359, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência do lançamento.

---

***DECISÃO***

Consoante relatado, a presente autuação versa sobre a acusação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/05/14 a 31/08/16, decorrente da utilização de base de cálculo inferior à estabelecida na legislação, relativamente às transferências interestaduais de mercadorias para estabelecimentos de mesma titularidade.

Exige-se, além do ICMS, as Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, no art. 56, inciso II e art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei n.º 6.763/75.

### **Da Preliminar**

A Impugnante propugna, em sede de preliminar, pela nulidade do feito fiscal com base em dois argumentos, a saber:

- ilegitimidade passiva *ad causam* do estabelecimento autuado;
- existência de erro no tocante à apuração da base de cálculo, haja vista a adoção, pela Fiscalização, dos preços das vendas praticados na unidade atacadista localizada em Ribeirão das Neves, ao passo que, no seu modo de ver, a legislação mineira estabelece que o arbitramento do valor da mercadoria, no presente caso, deveria ser feito com base no mercado atacadista do local da operação.

No tocante ao primeiro deles, a Impugnante pondera que teria sido descumprido o comando contido no art. 89 do RPTA, uma vez que os dispositivos havidos como infringidos não guardam pertinência lógica com a descrição da situação fática que teria ensejado a lavratura do Auto de Infração.

Em outras palavras, argumenta que a infração objeto da acusação fiscal diz respeito a operações realizadas por estabelecimentos (unidades industriais) diversos daquele que foi incluído no polo passivo da obrigação tributária (CD), resultando, daí, o vício formal do lançamento, a ensejar a sua nulidade.

Neste particular, cumpre destacar, de início, o que a Fiscalização deixou consignado em seu “Relatório Fiscal” de fls. 08/17.

De início, ao se manifestar acerca da legislação que deveria ser observada pelo estabelecimento autuado, assim se pronunciou a Autoridade lançadora, *in verbis*:

“A alínea “b” do inciso IV do artigo 43 do RICMS/02 define qual deverá ser a Base de Cálculo nas transferências de mercadorias para estabelecimento do mesmo titular localizado em outra Unidade da Federação, a saber:

b) na transferência de mercadoria para estabelecimento do mesmo titular localizado em outra unidade da Federação:

**b.1) o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;”** (destacou-se)

Vê-se, portanto, que no entendimento da Fiscalização, o estabelecimento autuado (centro de distribuição), uma vez que realizou transferência interestadual de mercadorias, deveria adotar, como base de cálculo, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, a teor do disposto na subalínea “b.1” do inciso IV do art. 43 do RICMS/02.

Isto posto, convém trazer à colação outro trecho do mesmo “Relatório Fiscal” em que restou assentado, a propósito do estabelecimento autuado, *in litteris*:

**“ao realizar suas transferências, utilizou como parâmetro o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, conforme estabelece a subalínea “b.1” do inciso IV do artigo 43 do RICMS/02.** No entanto, tendo em vista que as entradas se deram com valores inferiores aos estabelecidos pela legislação, conseqüentemente, os valores da Base de Cálculo nessas saídas também ficaram inferiores na mesma proporção, o que ocasionou prejuízo aos cofres deste Estado” (destacou-se)

Como se depreende do excerto retrotranscrito, a despeito da utilização de base de cálculo inferior à prevista na legislação por parte dos estabelecimentos industriais remetentes, inexistente dúvida quanto ao fato de que o estabelecimento atuado (CD) efetivamente utilizou, como base de cálculo do ICMS nas transferências por ele realizadas, o “*valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*”, nos termos do disposto na retrocitada “*subalínea “b.1” do inciso IV do art. 43 do RICMS/02*”.

Logo, em que pese o fato de que a acusação fiscal se refere a recolhimento a menor de ICMS “*em razão da utilização de valor de base de cálculo inferior ao estabelecido pela legislação*” (conforme expressamente descrito no relatório do Auto de Infração acostado à fl. 04 dos autos), resulta evidente que a autuação do CD (ao invés dos estabelecimentos industriais remetentes) decorreu de escolha realizada pela Fiscalização, que entendeu mais conveniente assim proceder, conforme a seguir explicado, *in verbis*:

**“o fisco optou por apurar todo o crédito tributário considerando somente as transferências do Centro de Distribuição** destinadas a outros Estados, tendo em vista que, pelo princípio da não cumulatividade, qualquer valor exigido a título de ICMS relativo às transferências entre as indústrias e o Centro de Distribuição geraria direito ao crédito no Centro de Distribuição, além de duplicar as multas exigidas. Então, de forma mais benéfica para todo o grupo empresarial “VIGOR”, realizou-se a autuação somente no seu Centro de Distribuição, quando se exige o imposto que de fato foi omitido aos cofres públicos deste estado” (destacou-se)

Ocorre, todavia, que, tendo presente o ordenamento jurídico vigente, não é dado à Fazenda Pública exercer tal opção no caso em apreço.

Com efeito, é sabido que o Direito Tributário rege-se por uma série de princípios constitucionais fundamentais, dentre os quais sobreleva destacar o princípio da legalidade, princípio este que, dentre outros referidos no art. 37 da Constituição da República, também constitui baliza geral norteadora da atuação da Administração Pública.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em cumprimento a estes comandos maiores insculpidos no texto da Carta Magna, a legislação infraconstitucional cuidou de adensar o conceito da *estrita legalidade* em matéria tributária, fazendo-o em reiteradas oportunidades.

No que diz respeito diretamente à atividade administrativa de constituição do crédito tributário, cumpre salientar a disposição contida no parágrafo único do art. 142 do CTN, *in verbis*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (grifou-se)

A “vinculação” a que se refere a norma legal há de ser corretamente compreendida.

Sabe-se que no exercício das funções fiscais, como ocorre em diversas outras funções administrativas, existe uma série de situações em que o agente público pode legitimamente optar entre condutas alternativas.

Como exemplo, cite-se as diversas situações em que o próprio Regulamento do ICMS contém expressões como “*a critério do servidor fiscal*” (art. 203, § 3º), “*a critério do Chefe da Administração Fazendária*” (art. 205, parágrafo único), “*a critério do titular da Delegacia Fiscal*” (art. 97, § 3º), “*a critério do Fisco*” (art. 115, § 2º), dentre outras no mesmo sentido.

Em todos estes casos, resulta inegável a margem de liberdade conferida à autoridade administrativa para, nos limites da legislação, decidir o que melhor convém ao interesse público, inclusive em se tratando, como visto, de matéria tributária.

A par das previsões expressas constantes da legislação, casos há também em que se constata o exercício de *escolhas* realizadas pela Fiscalização durante o desenrolar da sua rotina de trabalho, *exempli gratia*, como ocorre nas hipóteses em que, no controle do trânsito de mercadorias, aborda-se um determinado veículo transportador e não outro, ou mesmo nos casos em que são selecionados os contribuintes a serem submetidos a uma determinada auditoria fiscal.

Em todos as situações descritas, por óbvio, a decisão há de ser tomada sempre com vista ao atendimento do interesse público, devendo, ademais, estar devidamente motivada.

Por outro lado, há aspectos afetos à constituição do crédito tributário que refogem ao âmbito de decisão da autoridade administrativa, estando exaustivamente disciplinados na legislação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Este é exatamente o caso dos autos, no tocante à definição do sujeito passivo da obrigação, posto que inexistente fundamento legal que ampare a decisão da Fiscalização de constituir todo o crédito tributário no Centro de Distribuição (estabelecimento autuado), ao invés de fazê-lo junto aos estabelecimentos industriais remetentes.

Em outras palavras, sendo incontroverso que estes últimos deixaram de observar a legislação pertinente à formação da base de cálculo nas operações por eles praticadas, salvo disposição legal expressa em sentido contrário, não se poderia cogitar da atribuição desta conduta infracional a estabelecimento (sujeito passivo) diverso, mesmo que pertencente ao mesmo titular.

Afigura-se delineada, *in casu*, a plena vinculação do agente público ao comando legal (ato administrativo vinculado), situação na qual a referida lei previamente tipifica o “único comportamento possível da Administração Pública” diante da situação objetivamente posta, conforme escólio de Celso Antonio Bandeira de Mello.

Em reforço a estas razões, vale lembrar, ademais, que o chamado “princípio da autonomia dos estabelecimentos” se constitui num dos pilares sobre os quais foi estruturada a legislação de regência do ICMS.

Com efeito, consoante expressamente consagrado na Lei Complementar nº 87/96 (art. 11, § 3º, inciso II), na Lei nº 6.763/75 (art. 24, § 1º, alínea “d”) e no Regulamento do ICMS (art. 59, inciso I), considera-se autônomo cada um dos estabelecimentos de um mesmo titular. Assim fazendo, o legislador pátrio definiu que o estabelecimento (e não o grupo empresarial) se constitui na unidade fundamental a partir da qual se há de aferir o cumprimento das obrigações principal e acessórias decorrentes das operações ou prestações por ele realizadas.

Uma vez definida tal premissa, todo o arcabouço normativo do ICMS foi edificado tendo presente o referido princípio, daí resultando uma miríade de normas pertinentes não só à apuração do tributo devido mas também ao próprio controle fiscal.

Cabe salientar, a propósito, que a previsão legal de incidência do ICMS nas remessas de mercadorias realizadas entre estabelecimentos do mesmo titular (que é o objeto do presente lançamento) ampara-se também na autonomia dos estabelecimentos, não sendo, portanto, permitido ao contribuinte e tampouco ao Fisco relativizá-la ou desconsiderá-la.

Ainda no que pertine à importância do mencionado princípio, diversas são as manifestações da Superintendência de Tributação da Secretaria de Fazenda (SUTRI) em que restou confirmada a prevalência da autonomia dos estabelecimentos. À guisa de ilustração, cita-se as Consultas de Contribuintes nºs 099/2013, 201/2015 e 054/2018. Em que pese existirem vários outros pronunciamentos da SUTRI neste sentido, em todos os casos anteriormente mencionados, o dito princípio foi reafirmado mesmo ante a existência de regime especial de tributação (RET) deferido a um ou a alguns dos estabelecimentos de um mesmo titular.

De igual modo, também são vários os julgados do CCMG em que se decidiu pela procedência do lançamento nos casos em que o crédito tributário decorreu

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da inobservância, pelo sujeito passivo, do comando maior consubstanciado precisamente na “autonomia dos estabelecimentos”.

Neste sentido, os Acórdãos nº 22.226/16/1ª, 22.492/17/1ª, 22.326/16/1ª, 22.240/16/1ª, 21.492/17/2ª, dentre inúmeros outros.

Por sinal, quanto a este último julgado (Acórdão nº 21.492/17/2ª), cumpre salientar que, mesmo em se tratando de situação envolvendo contribuinte que dispunha de RET para diversos de seus estabelecimentos e, mais que isso, mesmo havendo previsão expressa, no referido Regime Especial de Tributação, de apuração conjunta do ICMS mediante utilização de controle intitulado “Demonstrativo Auxiliar de Apuração do ICMS”, a E. 2ª Câmara de Julgamento decidiu, pelo voto unânime dos seus membros, *in verbis*:

**TAL FATO, ENTRETANTO, NÃO TEM O CONDÃO DE AFASTAR O PRINCÍPIO DA AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS E, MUITO MENOS A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ESTABELECIMENTO AUTUADO (ESTABELECIMENTO DISTRIBUIDOR – DANONE CD) PELOS CRÉDITOS INDEVIDOS POR ELE APROPRIADOS, INFRAÇÃO QUE SE ENCONTRA DEVIDAMENTE CARACTERIZADA NOS AUTOS. (GRIFOU-SE)**

Logo, resulta evidenciado o desacerto da opção levada a efeito nos presentes autos.

Isto posto, cumpre destacar as disposições contidas no Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, pertinentes aos elementos imprescindíveis à constituição do Auto de Infração. Confira-se:

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

**IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;**

**V - citação expressa do dispositivo legal infringido** e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso. (grifou-se)

As disposições contidas nos incisos IV e V reproduzidos anteriormente, prescrevem a necessidade de clareza e precisão na descrição do fato que motivou a emissão do Auto de Infração, bem como das circunstâncias em que este foi praticado, além da indicação expressa do dispositivo legal infringido.

Cabe assinalar que, por óbvio, a descrição da situação fática que ensejou a autuação há de guardar estrita e plena coerência com os dispositivos legais que, segundo a acusação fiscal, teriam sido infringidos. Em outras palavras, para fins de análise da legalidade formal, devem ser explicitamente demonstrados os fundamentos adotados pela Administração Pública para a prática do ato, sendo indispensável haver congruência entre o motivo legal (norma em que se baseia o ato) e o acontecimento fático que ensejou sua aplicação.

Não sendo este o caso, afigura-se evidente que o lançamento não atende aos requisitos impostos pela legislação tributária para a sua validade, razão pela qual não pode subsistir.

Ressalte-se, por fim, que a declaração de nulidade do lançamento não impede, *prima facie*, o saneamento do vício apontado, sendo facultado à Fiscalização renovar a ação fiscal e constituir o crédito tributário mediante novo lançamento, observado o quinquênio decadencial iniciado na data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, conforme disposto no art. 173, inciso II, do Código Tributário Nacional.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em declarar nulo o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. André Fernando Vasconcelos Castro e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Bernardo Motta Moreira (Revisor), Marcelo Nogueira de Moraes e Maria Vanessa Soares Nunes.

**Sala das Sessões, 26 de julho de 2018.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior  
Presidente / Relator**

T

23.030/18/1ª