

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	23.340/19/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001004986-37	
Impugnação:	40.010146207-74	
Impugnante:	DPC Distribuidor Atacadista S/A	
	IE: 134838431.00-43	
Proc. S. Passivo:	Guilherme Vinícius Magalhães/Outro(s)	
Origem:	DF/Ipatinga	

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – REGIME ESPECIAL. Constatou-se, mediante análise dos arquivos eletrônicos e documentos fiscais, que a Autuada, responsável substituta tributária mineira por força de Regime Especial, destacou e recolheu a menor o ICMS devido por substituição tributária ao Estado de Minas Gerais, incidente nas operações internas com mercadorias sujeitas à substituição tributária, constantes em diversos itens da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco para corrigir o cálculo da Margem de Valor Agregado (MVA) ajustada com base na alíquota média de entrada, em atendimento ao disposto no § 7º do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02 c/c arts. 6º e 7º, § 3º, inciso II, ambos do Regime Especial concedido à Autuada. Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75. Contudo, deve-se, ainda, adequar a MVA original dos produtos “AP DEPILATORIO DEPIL BELLA” ou “AP DEPILATORIO DEPIROLL” ao percentual de 40% (quarenta por cento), adequando, conseqüentemente, a MVA ajustada, considerando que tais produtos se enquadram no subitem “29.1.48” da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação refere-se à constatação de que a Contribuinte, responsável substituta tributária mineira por força do Regime Especial nº 45.000000415-72, reteve e recolheu a menor o ICMS/ST ao Estado de Minas Gerais, nas operações de saídas internas a contribuintes mineiros com mercadorias sujeitas à substituição tributária, constantes em diversos itens da Parte 2, do Anexo XV, do RICMS/02, no período de 01/11/13 a 31/12/15.

Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

O presente trabalho encontra-se instruído por Auto de Infração-AI (fls. 02/04); Relação de Anexos (fls. 05); Anexo 01 - Auto de Início de Ação Fiscal-AIAF nº 10.000025658.43 (fls. 06/09); Anexo 02 - Relatório Circunstanciado do Auto de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Infração (fls. 10/18); Anexo 03 – Totalizadores Mensais das Diferenças Apuradas (fls. 19/23); Anexo 04 – Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 24/25); Anexo 05 – Cópia do Regime Especial nº 45.000000415-72 (fls. 26/35); Anexo 07 - CD com arquivos e planilhas de cálculo das diferenças apuradas e do Anexo XV do RICMS/02 (fls. 36/38).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 44/100.

Acatando parcialmente as razões da Defesa, o Fisco retifica o crédito tributário, conforme documentos de fls. 122/136.

Regularmente cientificada sobre a retificação, em que foi aberto o prazo de 10 (dez) dias para o Sujeito Passivo se manifestar, nos termos do art. 120, § 2º, do RPTA, a Autuada comparece às fls. 140/146, solicitando a reabertura de prazo de 30 (trinta) dias para impugnação ao trabalho fiscal reformulado, ao fundamento de que foram incluídos novos fundamentos legais no trabalho fiscal.

Assim, conforme documentos de fls. 153/154, o Fisco reabre o prazo de 30 (trinta) dias para a Autuada manifestar-se.

Em seguida, a Impugnante adita sua impugnação às fls. 155/164.

O Fisco se manifesta às fls. 165/178, com juntada de documentos, requerendo, ao final, a procedência do lançamento, reabrindo prazo para a Autuada manifestar-se, o que ocorreu mediante aditamento de impugnação de fls. 184/186.

O Fisco, por sua vez, pronuncia-se às fls. 204/205.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 211/237, opina, em preliminar, pela rejeição nulidade arguida. Quanto ao mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário de fls. 122/136 e, ainda, para adequar a MVA dos produtos “AP DEPILATORIO DEPIL BELLA” ou “AP DEPILATORIO DEPIROLL” ao percentual de 40% (quarenta por cento), adequando, conseqüentemente, a MVA ajustada, considerando que tais produtos se enquadram no subitem “29.1.48” da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG 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, entendendo que se encontra cerceado seu direito de defesa.

Afirma que, no trabalho fiscal, “*não há qualquer indicação de qual (ou quais) seriam as causas da alegada “Diferença na retenção e recolhimento do ICMS/ST”*”, restando ignorado o disposto no art. 89, inciso IV, do RPTA, que dispõe:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

(...)

Alega ser *“imperioso que o levantamento fosse devidamente segregado por espécie de falta, com a respectiva fundamentação, FÁTICA E LEGAL, a fim de permitir ao contribuinte averiguar a pertinência da exigência fiscal, seja para impugná-lo ou acatá-lo”*.

Acrescenta que, *“quando deixa de evidenciar as razões para as supostas “diferenças” na apuração do contribuinte face ao regime especial que menciona, evidente que a fiscalização deixa de indicar a motivação do seu ato”*, fato que justificaria a nulidade do lançamento.

Reclama que as planilhas elaboradas pelo Fisco para apuração do crédito tributário se mostram imprestáveis para fins de esclarecimentos das dúvidas suscitadas em relação às acusações fiscais, considerando que inexistente no trabalho fiscal, nem mesmo no “Relatório Circunstanciado”, o significado e o conteúdo de cada título das colunas nelas indicadas.

Entretanto, razão não assiste à Defesa.

Ao contrário do alegado pela Impugnante e conforme se verá na análise de mérito, as planilhas elaboradas pelo Fisco para apuração do crédito tributário, que compõem o trabalho fiscal, complementando, por meio de anexos, os relatórios do Auto de Infração, constantes do CD de fls. 37 e, após reformulação fiscal, do CD de fls. 135, mesmo que tenham grande volume de informações, apresentam de forma clara as acusações fiscais e a apuração do imposto devido.

Nelas, o Fisco indica, dentre outros dados, para cada operação realizada pela Contribuinte, a mercadoria sujeita à substituição tributária e a irregularidade constatada, ou seja, se houve falta de recolhimento de ICMS/ST ou se houve recolhimento a menor em razão de utilização de percentual incorreto de alíquota e/ou MVA e/ou MVA ajustada (conforme colunas “CodProd”, “Descricao” e “Motivo”).

Não restam quaisquer dúvidas sobre o procedimento realizado pelo Fisco, quando ele demonstra, nessas planilhas, para cada operação de saída da Autuada, os valores informados nas notas fiscais (colunas sob o título “Dados das Notas Fiscais”, o qual foi inserido após reformulação fiscal) e aqueles por ele verificados nos moldes da legislação pertinente (colunas sob o título “Cálculo Efetuado pelo Fisco”, também inserido após reformulação fiscal), apurando o imposto devido pelo confronto do ICMS/ST destacado pela Contribuinte e o apurado pelo Fisco, considerando, inclusive, valores denunciados pela Autuada.

Destaca-se que, nas colunas em que há algum cálculo, como, por exemplo, na coluna “MVA Ajustada”, há indicação da fórmula utilizada para cada operação, o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que permite a perfeita compreensão e conferência dos valores apurados, podendo ser questionado pela Impugnante, como fez em sua peça de defesa.

Registra-se, também, que, ao constatar divergência na classificação da mercadoria em relação aos itens constantes da Parte 2, do Anexo XV, do RICMS/02, divergindo, conseqüentemente, quanto à MVA aplicada pela Contribuinte, o Fisco indicou expressamente nas referidas planilhas a capitulação que entende ser correta (subitem da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02), demonstrando, mais uma vez, a clareza do procedimento fiscal, cabendo à Defesa a devida contestação, o que ocorreu, conforme se verá adiante.

Vale comentar que, em relação ao questionamento da Impugnante de que não há informação acerca do significado do título “Origem”, gravado, inicialmente, na coluna “O” das planilhas em questão e, após a reformulação fiscal, na coluna “N”, o Fisco esclarece que esse título refere-se à origem da mercadoria, se nacional ou estrangeira, dado que é de conhecimento da empresa e que, se ausente na planilha, não interferiria na conferência da apuração fiscal.

Verifica-se, então, sem margem de dúvida, que 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.

Ao contrário do alegado pela Defesa, 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, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Nota-se, ainda, que o Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

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

Do Mérito

Conforme relatado, o presente trabalho refere-se à constatação de que a Autuada, responsável substituta tributária mineira por força do Regime Especial nº 45.000000415-72 (Anexo 05 do Auto de Infração - fls. 27/35), reteve e recolheu a menor o ICMS/ST ao Estado de Minas Gerais, nas operações de saídas internas a contribuintes mineiros com mercadorias sujeitas à substituição tributária, constantes em diversos itens da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, no período de 01/11/13 a 31/12/15.

Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

Mediante conferência de livros e documentos fiscais, o Fisco observou que, em algumas operações de saídas internas a contribuintes mineiros com mercadorias sujeitas à substituição tributária, a Autuada deixou de reter/recolher o ICMS/ST e, ainda, em outras operações, reteve/recolheu a menor o ICMS/ST, ao utilizar, conforme

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

o caso, percentuais incorretos de alíquota e/ou Margem de Valor Agregado original (MVA) e/ou MVA ajustada.

Ao confrontar os valores de ICMS/ST destacados nas notas fiscais emitidas pela Contribuinte com os valores do imposto apurados pelo Fisco, foi constatada a diferença de ICMS/ST devida, conforme coluna “Diferença”, constante, inicialmente, das planilhas intituladas como “03 - DPC - DIFERENÇA ST - 2013-2014 - NOVEMBRO 2013 A JUNHO 2014”, “04 -DPC - DIFERENÇA ST - 2014 - JULHO A DEZEMBRO”, “05 - DPC - DIFERENÇA ST - 2015 - JANEIRO A JULHO” e “06 - DPC - DIFERENÇA ST - 2015 – AGOSTO A DEZEMBRO”, todas inseridas no CD de fls. 37 (Anexo 06 do Auto de Infração), cujos totalizadores mensais foram apresentados nas planilhas que compõem o Anexo 03 do Auto de Infração (fls. 20/23).

Ressalta-se que, desses valores apurados de ICMS/ST, o Fisco deduziu as importâncias denunciadas pela Contribuinte, de acordo com o PTA nº 05.000274835-34 (Autodenúncia), também inserido no CD de fls. 37, exigindo apenas a diferença de imposto, conforme Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 25 (Anexo 04 do Auto de Infração).

Em sua peça de defesa, a Impugnante relacionou, às fls. 57/62, diversos produtos objeto de autuação que, no seu entendimento, não estão sujeitos ao regime de substituição tributária, conforme justificativa apresentada para cada item, não sendo cabível a exigência de ICMS/ST.

Acatando parcialmente as razões da Defesa, o Fisco retificou o crédito tributário, de acordo com os demonstrativos de fls. 122/136, para excluir as exigências fiscais relativas aos seguintes itens:

- SOLUÇÕES A BASE DE ACETONA, códigos 4352, 4353, 33798, 2607, 33368 e 2608, **até novembro de 2015**;
- DILATADORES NASAIS CLEARPASSAGE, códigos 8693, 5474, 8582, 8585, 8581 e 40500;
- ESPATULA CR SANTA CLARA 1111 LUXO, código 26557;
- PAPEL DEPILATÓRIO SANTA CLARA 109 TRANSPARENTE, código 1664;
- PROTETOR AUDITIVO NEXCARE 2, código 752;
- PROTETORES DE BACIA MANICURE/PEDICURE, código 35007, 37735, 35005, 26660, 26658 e 26659.

Na oportunidade, o Fisco, analisando novamente a legislação pertinente, observou, também, que houve um equívoco na apuração do crédito tributário, devendo corrigir o cálculo da Margem de Valor Agregado (MVA) ajustada, que deve ser apurada com base na alíquota média de entrada, em atendimento ao disposto no § 7º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 c/c art. 5º, § § 1º e 2º, e art. 6º, § 3º, inciso II, ambos do Regime Especial concedido à Autuada (fls. 29 dos autos):

RICMS/02 - Anexo XV - Parte 1

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

§ 7º Nas operações internas com mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste Anexo, caso a alíquota efetiva da operação própria do contribuinte seja resultante de regime especial de caráter individual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de margem de valor agregado (MVA), esta será ajustada à alíquota geral, observada a fórmula "MVA ajustada = $\{[(1 + MVA - ST \text{ original}) \times (1 - ALQ \text{ indiv}) / (1 - ALQ \text{ geral})] - 1\} \times 100$ ", onde:

(...)

Regime Especial PTA nº 45.000000415-72

Art. 4º Para os efeitos deste Regime Especial, o imposto devido por substituição tributária será apurado no momento da saída da mercadoria do estabelecimento da EMPRESA ATACADISTA, mantida a base de cálculo do imposto a ser retido a partir do preço médio ponderado de aquisição, restabelecido na forma prevista no artigo seguinte.

Parágrafo único. O disposto no *caput* aplica-se inclusive na saída a qualquer título destinada a consumidor final acobertada por Nota Fiscal Eletrônica (NF-e).

Art. 5º A base de cálculo da operação presumida será calculada mediante a utilização do preço médio ponderado, assim considerado o custo de aquisição do produto acrescido dos valores dos impostos, inclusive do ICMS, observado o disposto no art. 49 do RICMS, das contribuições, do frete e de outros encargos, relativo às entradas ocorridas no 2º (segundo) mês imediatamente anterior ao da saída da mercadoria.

§ 1º Não existindo histórico de compra da mercadoria no período estabelecido no *caput* deste artigo, o cálculo do preço médio ponderado de aquisição deverá ser feito com base:

(...)

§ 2º Para o efeito de cálculo do preço médio ponderado de aquisição de mercadoria, na forma prevista no *caput* deste artigo, deverão ser utilizados, exclusivamente, os Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOP) 1.102, 2.102, 1.403, 2.403 e 3.102 de compras para revendas, excluídos os valores relativos às devoluções, retorno de remessa para venda fora do estabelecimento e bonificações.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 6º A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária corresponderá ao valor do preço médio ponderado de aquisição, restabelecido na forma do art. 5º, adicionado do produto resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 do Anexo XV do RICMS.

(...)

§ 3º A alíquota média de entrada será apurada juntamente com o preço médio ponderado de aquisição, considerando a mesma classificação na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/ Sistema Harmonizado (NBM/SH) do produto, observando-se, também, a aplicação da MVA ajustada, na forma do § 1º deste artigo, quando:

(...)

II - em razão de regime especial concedido ao fornecedor, ou em razão da entrada de produtos importados ou de qualquer outra operação, a Empresa Atacadista receber mercadorias com percentuais diferentes daqueles previstos no § 1º do *caput*.

A apuração da alíquota média de entrada encontra-se detalhada nas planilhas “08 – DPC – Cálculo da Alíquota Média de Entradas - § 1º do Art. 5º e § 3º, Inciso II do Art. 6º do Regime Especial” e “09 – DPC – Cálculo da Alíquota Média de Entradas - § 2º do Art. 5º e § 3º, Inciso II do Art. 6º do Regime Especial”, cujos dados foram extraídos das notas fiscais de entrada da Contribuinte, todas relacionadas na planilha “10 – DPC – Notas Fiscais de Entrada – 2012 a 2016”, conforme arquivos constantes do CD de fls. 135.

O novo levantamento das diferenças do ICMS/ST devido em cada operação se encontra nas planilhas intituladas como “03 - DPC - DIFERENÇA ST - 2013-2014 - NOVEMBRO 2013 A JUNHO 2014 II”, “04 -DPC - DIFERENÇA ST - 2014 - JULHO A DEZEMBRO II”, “05 - DPC - DIFERENÇA ST - 2015 - JANEIRO A JULHO II” e “06 - DPC - DIFERENÇA ST - 2015 – AGOSTO A DEZEMBRO II”, também constantes do CD de fls. 135, cujos totalizadores mensais foram apresentados na planilha de fls. 129/132 dos autos.

O Demonstrativo do Crédito Tributário, após a reformulação fiscal, foi acostado às fls. 133 dos autos, com as deduções das importâncias denunciadas pela Contribuinte, de acordo com o PTA nº 05.000274835-34 (Autodenúncia).

Ressalta-se que, em relação ao produto “solução a base de acetona”, o Fisco excluiu as exigências fiscais até novembro de 2015, considerando que se trata de produtos com volumes acima de 30 ml (vide listagem de fls. 57), pois, até referido período, o regime de substituição tributária era apenas para o produto com volume igual ou inferior a 30 ml, ao passo que, em dezembro de 2015, o regime de substituição tributária abrangeu produtos com volumes iguais ou inferiores a 500 ml, abarcando os itens objeto de autuação. Veja-se:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 1º/12/2015 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 46.855, de 30/09/2015:

Subitem	Código NBM/SH	Descrição	MVA (%)
24.1.5	2914.1	Soluções à base de acetona, em embalagens de conteúdo igual ou inferior a 500 ml	60,24

Efeitos de 1º/03/2013 a 30/11/2015 - Redação dada pelo art. 4º e vigência estabelecida pelo art. 5º, II, ambos do Dec. nº 46.137, de 21/01/2013:

Subitem	Código NBM/SH	Descrição	MVA (%)
24.1.5	2914.11.00	Acetona (frasco em até 30 ml)	63,44

Antes de serem analisados os demais itens, objeto de questionamento da Defesa e que não foram excluídos pelo Fisco, cumpre esclarecer que, para verificar a adequação de determinada mercadoria na sistemática de substituição tributária, em operações ocorridas até 31/12/15, é necessário a conjugação de dois requisitos: a classificação do produto em um dos códigos da NBM/SH descritos na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e seu enquadramento na respectiva descrição.

A descrição visa dar a exata amplitude que se quer atingir com o instituto da substituição tributária. Assim, apenas se forem coincidentes a classificação fiscal e a descrição, ocorrerá a incidência do imposto por substituição tributária.

A classificação de produtos na NCM pode ser feita pelo próprio contribuinte que é quem mais conhece o produto e suas peculiaridades. Para tanto deve observar as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado.

Na hipótese de o Fisco discordar da classificação feita pelo contribuinte, poderá revê-la e efetuar a alteração da forma como entender correta, acompanhada da devida justificativa legal, em que pese a competência, para apreciar eventual dúvida quanto ao correto enquadramento de produtos na classificação fiscal, ser da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Destaca-se que, conforme expressamente disposto no § 3º do art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 (vigente à época dos fatos geradores), as denominações dos itens da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 são irrelevantes para definir os efeitos tributários, visando meramente facilitar a identificação das mercadorias sujeitas a substituição tributária, ressalvada a hipótese de a própria descrição do item estabelecer para qual tipo de destinação a mercadoria deverá ter para estar sujeita à substituição tributária.

Vale esclarecer, também, que há equivalência entre a “Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM)” e a “Nomenclatura Brasileira de Mercadorias baseada no

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sistema Harmonizado (NBM/SH)”, esta adotada pela legislação mineira, pois, nos termos do art. 3º do Decreto Federal nº 8.950/16, a NCM constitui a NBM/SH.

Feitos esses esclarecimentos, passa-se, então, à análise dos demais itens que foram objeto de questionamento da Defesa, às fls. 57/62 dos autos, com a alegação de que não correspondem a mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, mas não foram excluídos pelo Fisco:

- Aparelhos depilatórios Depiroll

Para este produto, a Impugnante traz o seguinte esclarecimento:

Este aparelho **não contém motor, mas tão somente uma resistência elétrica que faz aquecer a cera depilatória**. Portanto, não guarda relação com o item 45.1.21 da Parte 2 do Anexo XV, do RICMS/MG. Outrossim, as classificações NCM contidas no item 45.1.21 divergem da classificação atribuída pelo fabricante.(destacou-se)

O Fisco, por sua vez, afirma que “o fornecedor *QUÍMICA GERAL DO NORDESTE S.A.* os classificam no NCM 8516, porém não é o fabricante destes” (sic).

Neste ponto, cumpre fazer a seguinte análise:

- em relação aos produtos “AP DEPILATORIO DEPIROLL” e “AP DEPILATORIO DEPIL BELLA”, a Autuada não efetuou retenção/recolhimento do ICMS/ST, por entender que essas mercadorias não são sujeitas à substituição tributária, considerando as seguintes classificações de NCM indicadas nas notas fiscais: 8516.8090 e 8510.3000, respectivamente. Veja-se o que dispõe esses códigos na tabela TIPI:

85.10	Aparelhos ou máquinas de barbear, máquinas de cortar o cabelo ou de tosquiar e aparelhos de depilar, com motor elétrico incorporado.
8510.10.00	- Aparelhos ou máquinas de barbear
8510.20.00	- Máquinas de cortar o cabelo ou de tosquiar
8510.30.00	- Aparelhos de depilar

85.16	Aquecedores elétricos de água, incluindo os de imersão; aparelhos elétricos para aquecimento de ambientes, do solo ou para usos semelhantes; aparelhos eletrotérmicos para arranjos do cabelo (por exemplo, secadores de cabelo, frisadores, aquecedores de ferros de frisar) ou para secar as mãos; ferros elétricos de passar; outros aparelhos eletrotérmicos de uso doméstico; resistências de aquecimento, exceto as da posição 85.45.
8516.10.00	- Aquecedores elétricos de água, incluindo os de imersão Ex 01 - Chuveiro elétrico
8516.2	- Aparelhos elétricos para aquecimento de ambientes, do solo ou para usos semelhantes:
8516.3	- Aparelhos eletrotérmicos para arranjos do cabelo ou para secar as mãos:
8516.40.00	- Ferros elétricos de passar
8516.50.00	- Fornos de micro-ondas
8516.60.00	- Outros fornos; fogões de cozinha, fogareiros (incluindo as chapas de cocção), grelhas e assadeiras Ex 01 - Fogões de cozinha
8516.7	- Outros aparelhos eletrotérmicos:
8516.71.00	-- Aparelhos para preparação de café ou de chá

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

8516.72.00	-- Torradeiras de pão
8516.79	-- Outros
8516.79.10	Panelas
8516.79.20	Fritadoras
8516.79.90	Outros
8516.80	- Resistências de aquecimento
8516.80.10	Para aparelhos da presente posição
8516.80.90	Outras
8516.90.00	- Partes
	Ex 01 - De fogões de cozinha

- em consulta às “Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias”, e conforme quadro acima, verifica-se que a classificação NCM 8516.8090, utilizada pela empresa, **refere-se a resistências elétricas** apresentadas isoladamente, sem considerar a classificação do aparelho ou dispositivo a que se destinem, ou seja, refere-se a uma peça (resistência) de algum aparelho/dispositivo. Já a posição de NCM 8510.3000 compreende os aparelhos ou máquinas de barbear e as máquinas de cortar o cabelo ou de tosquiar **movidos por um dispositivo elétrico incorporado (motor propriamente dito ou vibrador)**, quer se destinem exclusivamente ao uso humano, quer sejam, como algumas máquinas de tosquiar, especialmente concebidas para a tosquia de carneiros ou para tratamento de cavalos e outro gado. Classificam-se igualmente nessa posição os aparelhos eletromecânicos de depilar, **que contenham um motor elétrico incorporado**, permitindo retirar os pelos e os arrancar até a raiz;

- o Fisco classificou tais produtos no subitem “45.1.21” da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, que se refere a “Aparelhos ou máquinas de barbear, máquinas de cortar o cabelo ou de tosquiar e aparelhos de depilar, **de motor elétrico incorporado**, e suas partes”, de NCM “8214.90” ou “85.10”, aplicando a MVA de 45% (quarenta e cinco por cento):

Efeitos de 1º/03/2013 a 30/11/2015 - Redação dada pelo art. 4º e vigência estabelecida pelo art. 5º, II, ambos do Dec. nº 46.137, de 21/01/2013:

<i>Subitem</i>	<i>Código NBM/SH</i>	<i>Descrição</i>	<i>MVA (%)</i>
45.1.21	8214.90 85.10	<i>Aparelhos ou máquinas de barbear, máquinas de cortar o cabelo ou de tosquiar e aparelhos de depilar, de motor elétrico incorporado, e suas partes</i>	45

- para melhor esclarecimento a respeito do produto em análise, vale trazer, a seguir, ilustração do produto, extraída do *site* da própria Autuada:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS



AP DEPILATORIO DEPIROLL ROLLON DECORADO BIVOLT

Ean: 7898903925444 | Dun: 27898903925448 | Cód.: 31252

DESCRIÇÃO

Aparelho aquecedor para depilacao roll-on decorado/bivolt/controle automatico de temperatura

FORNECEDOR

DEPIROLL

- entende-se, portanto, que, tanto as classificações de NCM indicadas pela empresa quanto a considerada pelo Fisco, não condizem com as mercadorias “AP DEPILATORIO DEPIL BELLA” ou “AP DEPILATORIO DEPIROLL”, pois, como a própria Impugnante declara e de acordo com a ilustração do produto apresentada acima, os itens em questão referem-se a **aparelhos** que fazem **aquecer a cera depilatória, não contendo motor**, mas somente uma resistência elétrica;

- verifica-se, ainda, que o Fisco classificou o produto “AQUECEDOR MEGA BELL 400G TERMO CERA JR” no subitem “29.1.48” da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, cuja descrição é “Outros **aparelhos eletrotérmicos** de uso doméstico”, de **NCM 8516.79**, não obstante a NCM indicada pela empresa para esse produto tenha sido também a “8516.8090”, aplicando o percentual de 40% (quarenta por cento) de MVA:

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

Subitem	Código NBM/SH	Descrição	MVA (%)
29.1.48	8516.79	Outros aparelhos eletrotérmicos de uso doméstico	40

- da mesma forma, para melhor esclarecimento a respeito do produto “AQUECEDOR MEGA BELL 400G TERMO CERA JR”, vale reproduzir, a seguir, sua ilustração, também extraída do *site* da própria Autuada:



AQUECEDOR MEGA BELL 400G TERMO CERA JR BIVOLT ROSA

Ean: 7897169271067 | Dun: 77897169294171 | Cód.: 52052

DESCRIÇÃO

Aquecedor mega bell 400g termo cera jr bivolt rosa / profissional / resistencia blindada / resistente a altas temperaturas e impactos / termostato ultra sensível / exclusivo desenho de fácil limpeza / luz indicadora de controle de temperatura

FORNECEDOR

SANTA CLARA

- guardadas as diferenças dimensionais dos aparelhos, entende-se que o produto “AQUECEDOR MEGA BELL 400G TERMO CERA JR” assemelha-se aos produtos “AP DEPILATORIO DEPIL BELLA” ou “AP DEPILATORIO

DEPIROLL”, uma vez que todos são aparelhos utilizados para **aquecer a cera** depilatória, **não contendo motor**, mas somente uma resistência elétrica, podendo ser considerados como “**aparelhos eletrotérmicos** de uso doméstico”.

Pelo exposto, deve ser adequada a MVA original dos produtos “AP DEPILATORIO DEPIL BELLA” ou “AP DEPILATORIO DEPIROLL” ao percentual de 40% (quarenta por cento), adequando, conseqüentemente, a MVA ajustada, considerando que tais produtos se enquadram no subitem “29.1.48”, da Parte 2, do Anexo XV, do RICMS/02.

- **APTAMIL AR**

Em relação a este produto, a Impugnante traz o seguinte argumento para justificar a falta de retenção/recolhimento de ICMS/ST:

Como já narrado nesta peça, o aptamil AR não tem relação com o item 43.1.46, pois não se trata de complemento ou suplemento alimentar. Este produto constitui-se de leite modificado para alimentação de lactentes. Orientar-se tão somente pelo nome comercial ou NCM do produto, aqui no caso, esta segunda hipótese, conspira para a produção de imbróglios como o que se evidencia no trabalho fiscal.

O Fisco responde que referido produto foi classificado pelo fornecedor na NCM 2106.9090 (cópia de DANFE inserida às fls. 170 dos autos), motivo pelo qual foi incluído no subitem 43.1.46 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Com base nas informações técnicas obtidas do *site* <https://www.cliquefarma.com.br/blog/aptamil/>, verifica-se que o produto Aptamil faz parte da linha de leites infantis da Danone e foi desenvolvido para fornecer aos bebês os nutrientes necessários para o seu desenvolvimento, levando em consideração algumas necessidades especiais do lactente como alergia à proteína do leite e até mesmo intolerância à lactose, devendo, portanto, ser consumido para substituir o leite materno ou leite de vaca e não como complemento/suplemento alimentar.

Não obstante os fornecedores dos produtos “Aptamil 1”, “Aptamil 2”, “Aptamil 3” indiquem, nas notas fiscais, que eles se referem a NCM 1901.1010 (Preparações para alimentação de crianças, acondicionadas para venda a retalho - Leite Modificado) e, em relação ao item “Aptamil AR”, indiquem a NCM 2106.9090 (“Outras preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições”), entende-se que, na verdade, todos esses produtos são “tipos” de Aptamil (leite modificado), que foram desenvolvidos de acordo com a necessidade e/ou fase de desenvolvimento da criança.

Portanto, de fato, o produto “Aptamil AR” não está adequadamente classificado na NCM 2106.9090, conseqüentemente, não está adequadamente enquadrado no subitem 43.1.46 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

No entanto, conforme destacado pelo Fisco, mesmo que o produto em análise seja classificado na NCM 1901.1010 (“Leite modificado para alimentação de lactentes”), ele será enquadrado no subitem 43.1.23 da Parte 2 do Anexo XV do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02, para o qual é previsto o mesmo percentual de MVA, de 35% (trinta e cinco por cento), adotado pelo Fisco. Veja-se:

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

<i>Subitem</i>	<i>Código NBM/SH</i>	<i>Descrição</i>	<i>MVA (%)</i>
43.1.23	1901.10.10	<i>Leite modificado para alimentação de lactentes</i>	35
43.1.46	2106.10.00 2106.90.30 2106.90.90	<i>Complementos alimentares compreendendo, entre outros, shakes para ganho ou perda de peso, barras e pós de proteínas, tabletes ou barras de fibras vegetais, suplementos alimentares de vitaminas e minerais em geral, ômega 3 e demais suplementos similares, ainda que em cápsulas</i>	35

Dessa forma, independentemente da classificação da NCM (1901.1010 ou 2106.9090), resta correta a acusação fiscal de que a Autuada não reteve/recolheu o ICMS/ST nas operações de saída do produto “Aptamil AR”, que corresponde a mercadoria sujeita à substituição tributária, restando, também, adequada a apuração do crédito tributário relativo ao produto.

Ressalta-se que, em relação às saídas dos itens “Aptamil 1”, “Aptamil 2”, “Aptamil 3”, a Autuada efetuou a retenção e o recolhimento de ICMS/ST, embora tenha sido a menor, uma vez que não foi utilizada a MVA ajustada prevista na legislação pertinente.

- PROT CH NUK e PROT TERMICO MAM NEOPAN

Em relação a estes produtos, a Impugnante apenas afirma que eles não se enquadram no subitem 24.2.10 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (considerado pelo Fisco), sem trazer qualquer argumento para demonstrar sua afirmação.

O Fisco, por sua vez, assevera que esses itens são produtos de higiene e farmácia, restando correto o enquadramento no regime de substituição tributária, especificamente no subitem 24.2.10 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02:

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

24.2.10	40.14 3924.90.00 3926.90.40 7013.4	<i>Artigos de higiene ou de farmácia, de borracha vulcanizada não endurecida, mesmo com partes de borracha endurecida exceto dos subitens 24.1.34, 24.1.35 e 24.1.58; chupeta de silicone e bico de mamadeira de silicone; mamadeira de vidro</i>	55
---------	---	---	----

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entendendo que os produtos em questão se enquadram na descrição contida no subitem 24.2.10 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, verifica-se que se encontram corretas as exigências fiscais.

- Recipientes leite Lillo

A Impugnante, sem comentar sobre a classificação da NCM indicada pelo fornecedor, alega ser descabido correlacionar esses produtos ao subitem 30.1.1 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, por se tratar de recipiente para leite utilizado para armazenar temporariamente o leite materno, para posterior ingestão pelo lactente.

O Fisco justifica a exigência de ICMS/ST, afirmando que se trata “*de recipiente utilizado na cozinha*”, sendo correto o enquadramento do produto em discussão no regime de substituição tributária.

Observa-se que, em relação ao produto em questão, tanto a Impugnante quanto o Fisco convergem para a mesma classificação da mercadoria na Tabela TIPI, ou seja, NCM 3924.10.00.

Para melhor análise da questão, cumpre trazer o que dispõe a NCM correspondente ao produto em questão e o subitem 30.1.1 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, no qual o produto foi enquadrado pelo Fisco:

Tabela TIPI

39.24	Serviços de mesa e outros artigos de uso doméstico, de higiene ou de toucador, de plásticos.
3924.10.00	Serviços de mesa e outros utensílios de mesa ou de cozinha

RICMS/02 - Anexo XV - Parte 2

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

Subitem	Código NBM/SH	Descrição	MVA (%)
30.1.1	3924.10.00	Serviços de mesa e outros utensílios de mesa ou de cozinha, de plástico, inclusive os descartáveis	50

Observa-se que, de fato, o produto “Recipiente leite Lillo”, descrito pela Impugnante como “recipiente para leite utilizado para armazenar temporariamente o leite materno”, enquadra-se na classificação 3924.10.00 da NCM, que se encontra relacionada na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, especificamente no subitem 30.1.1, relativo a “Serviços de mesa e outros utensílios de mesa ou de cozinha, de plástico, inclusive os descartáveis”.

Logo, estando o produto classificado no código da NCM citado em subitem da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, e, cumulativamente, enquadrando-se na descrição contida nesse mesmo subitem, aplica-se o regime de substituição tributária, restando corretas as exigências fiscais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Vale comentar que, em relação às saídas do produto “Recipiente Kuka plástico leite pó azul/rosa”, de NCM 3924.10.00, também objeto de autuação e que é semelhante ao item em discussão, a Contribuinte efetuou a retenção e o recolhimento de ICMS/ST, porém sem utilizar a devida MVA ajustada, o que ocasionou o recolhimento a menor do imposto.

Em relação ao procedimento fiscal para apuração de todo o imposto exigido, a Impugnante afirma que, não obstante a grande extensão e complexidade das planilhas elaboradas, inexistem no trabalho fiscal, nem mesmo no “Relatório Circunstanciado”, o significado e o conteúdo de cada título das colunas nelas indicadas, inexistindo, assim, o detalhamento das acusações fiscais e da forma em que o crédito tributário foi apurado.

Exemplifica essa situação, alegando que não há informação dos autos a respeito do significado da informação constante da coluna cujo título é “Origem”.

Aduz que os motivos indicados na coluna “Motivo da Diferença”, constante da planilha de apuração fiscal, não esclarecem as efetivas razões da autuação, referindo-se a apontamentos genéricos, tais como “MVA”, “Sem ST”, “Alíquota/MVA/MVA Ajustada”, imputando ao contribuinte o ônus de adivinhar os fundamentos pelos quais o Fisco entende que “MVA”, “Alíquota/MVA/MVA Ajustada” foram utilizadas pelo contribuinte de forma equivocada.

Acrescenta que, para melhor compreensão, o Fisco deveria ter elaborado um levantamento em separado para cada uma das faltas atribuídas à Contribuinte.

Contudo, reiterando o que já foi comentado em fase preliminar, e ao contrário do alegado pela Defesa, as planilhas elaboradas pelo Fisco para apuração do crédito tributário, que complementam os relatórios do Auto de Infração, constantes do CD de fls. 37 e, após reformulação fiscal, do CD de fls. 135, mesmo que tenham grande volume de informações, apresentam de forma clara as acusações fiscais e a apuração do imposto devido.

Nelas, o Fisco indica, dentre outros dados, para cada operação realizada pela Contribuinte, a mercadoria sujeita à substituição tributária e a irregularidade constatada, ou seja, se houve falta de recolhimento do imposto ou se houve recolhimento a menor em razão de utilização de percentual incorreto de alíquota e/ou MVA e/ou MVA ajustada (vide colunas “CodProd”, “Descricao” e “Motivo”).

Principalmente após a reformulação fiscal, não restam quaisquer dúvidas sobre o procedimento realizado pelo Fisco, quando ele demonstra, nessas planilhas, para cada operação de saída da Autuada, os valores informados nas notas fiscais (colunas sob o título “Dados das Notas Fiscais”) e aqueles por ele verificados nos moldes da legislação pertinente (colunas sob o título “Cálculo Efetuado pelo Fisco”), apurando o imposto devido pelo confronto do ICMS/ST destacado pela Contribuinte e o apurado pelo Fisco, considerando, inclusive, valores denunciados pela Autuada.

Destaca-se, novamente, que, nas colunas em que há algum cálculo, como, por exemplo, na coluna “MVA Ajustada”, há indicação da fórmula utilizada para cada operação, o que permite a perfeita compreensão e conferência dos valores apurados, podendo ser questionado pela Impugnante, como fez em sua peça de defesa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registra-se, também, que, ao constatar divergência na classificação da mercadoria em relação aos itens constantes da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, divergindo, conseqüentemente, quanto à MVA aplicada pela Contribuinte, o Fisco indicou expressamente nas referidas planilhas a capitulação que entende ser correta (subitem da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02), demonstrando, mais uma vez, a clareza do procedimento fiscal, cabendo à Defesa a devida contestação, conforme já abordado anteriormente.

Vale comentar, de novo, que, em relação ao questionamento da Impugnante de que não há informação acerca do significado do título “Origem”, gravado, inicialmente, na coluna “O” das planilhas em questão e, após a reformulação fiscal, na coluna “N”, o Fisco esclarece que esse título refere-se à origem da mercadoria, se nacional ou estrangeira, dado que é de conhecimento da empresa e que, se ausente na planilha, não interferiria na conferência da apuração fiscal.

A Impugnante reclama que, no curso da ação fiscal, o Fisco não formulou qualquer pedido de esclarecimento à empresa em relação às operações por ela realizadas, o que poderia evitar interpretações equivocadas, quando, por exemplo, ele aplica a MVA ajustada, na forma do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, nas aquisições realizadas do fabricante “Lemos e Rago Ltda” (produtos da marca Ideal), que tem sede no Estado de Minas Gerais, situação em que não há redução de alíquota e base de cálculo que pudesse justificar tal pretensão.

Destaca, ainda, que, nessas operações, a alíquota de ICMS adotada pelo Fisco foi de 25% (vinte e cinco por cento), conflitando com o § 1º do art. 6º do Regime Especial e, também, com o art. 42, inciso I, alínea “e”, do RICMS/02, que prevê a alíquota de 18% (dezoito por cento).

O Fisco esclarece que esses produtos questionados pela Defesa se referem a:

CODPROD	DESCRICAÇÃO	NCM
6767	AMOLECEDOR CUT IDEAL 100ML MANT KARITE(E) 6767	'33072090
29019	AMOLECEDOR CUT IDEAL 100ML OLEO ALGODAO(E) 29019	'33072090
33371	REMOV ESM IDEAL 500ML SEM ACETONA(E) 33371	'29141929
33375	AMOLECEDOR CUT IDEAL 100ML LAVANDA(E) 33375	'33072090
34421	REMOV ESM IDEAL 100ML SEM ACETONA(E) 34421	'29141929
37749	AMOLECEDOR CUT IDEAL 100ML OLEO ARGAN(E) 37749	'33072090
41415	REMOV A BASE ACETONA IDEAL 060ML SILICONE(E) 41415	'33043000
41416	REMOV A BASE ACETONA IDEAL 100ML SILICONE(E) 41416	33043000
41417	REMOV A BASE ACETONA IDEAL 200ML SILICONE 41417	'33043000
41418	REMOV A BASE ACETONA IDEAL 500ML SILICONE(E) 41418	'33043000
41422	REMOV ESM IDEAL 100ML SEM ACETONA(E) 41422	'33043000
41423	REMOV ESM IDEAL 500ML SEM ACETONA(E) 41423	'33043000

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco observou que se trata de produtos classificados pela Contribuinte nas NCM 2914.19.29 (equivocadamente), 3304.90.00 e 3307.20.90 e com alíquota do ICMS/ST de 0% (zero por cento) ou 18% (dezoito por cento).

Porém, de acordo com a alínea “a.7” do inciso I do art. 42 do RICMS/02, a alíquota para tais produtos é de 25% (vinte e cinco por cento), uma vez que eles não se enquadram na exceção prevista no dispositivo legal:

RICMS/02

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

a) 25% (vinte e cinco por cento), nas operações com as seguintes mercadorias:

(...)

Efeitos de 15/12/2002 a 31/12/2015 - Redação original:

“a.7) perfumes, cosméticos e produtos de toucador, classificados nas posições 3303, 3304, 3305 e 3307 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado (NBM/SH - com o sistema de classificação adotado a partir de 1º de janeiro de 1997), exceto água-de-colônia (3303.00.20), creme e espuma para barbear (3307.10.00) e desodorante corporal e antiperspirante (3307.20);”

(Destacou-se).

(...)

O Fisco acrescenta que, em relação aos produtos “REMOVEDORES DE ESMALTE”, classificados pela Impugnante na NCM 2914.19.29, trata-se de produtos para manicuros e pedicuros, cuja classificação na NCM é 3304.30.00, conforme especificação no *site* do fabricante e as consultas da Receita Federal apresentadas às fls. 171/172 dos autos:

33.04	Produtos de beleza ou de maquiagem preparados e preparações para conservação ou cuidados da pele (exceto medicamentos), incluindo as preparações anti-solares e os bronzeadores; preparações para manicuros e pedicuros.
3304.10.00	- Produtos de maquiagem para os lábios
3304.20	- Produtos de maquiagem para os olhos
3304.20.10	Sombra, delineador, lápis para sobrancelhas e rímel
3304.20.90	Outros
3304.30.00	- Preparações para manicuros e pedicuros

Portanto, correto o procedimento do Fisco, quando aplica a MVA ajustada nessas operações, considerando que a alíquota média de entrada (apurada de acordo com as notas fiscais de entrada da Contribuinte, mesmo que tenha sido destacada alíquota incorreta) é inferior à alíquota interna do produto, que, no caso, equivale ao percentual de 25% (vinte e cinco por cento).

Somente a título de conhecimento, o Fisco informa, também, que o fabricante Lemos e Rago foi autuado em 06/12/17, PTA nº 01.000934135-45, por utilização de alíquota incorreta.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Destaca-se, inclusive, que no PTA nº 01.001004881-60, de mesma matéria e sujeição passiva, a Contribuinte, no exercício de 2016, reconheceu que os produtos “removedores de esmalte” são sujeitos à substituição tributária, quando destacou e recolheu o imposto, apresentando, ainda, denúncia espontânea para recolher a diferença devida.

Às fls. 55/56 dos autos, a Impugnante relaciona diversos produtos, para os quais o Fisco aplicou a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), quando, no seu entendimento, deveria ser de 18% (dezoito por cento), ao argumento de que alguns desses produtos não são cosméticos e outros se enquadram nas exceções previstas na alínea “a.7” do inciso I do art. 42 do RICMS/02.

No entanto, novamente não procedem os argumentos de defesa.

Ao contrário da alegação da Impugnante, o produto “Adstringente de dol” é um cosmético classificado na NCM 3304-3000, que corresponde a “Preparações para manicuros e pedicuros”.

Observa-se, ainda, que nenhum dos produtos listados às fls. 55/56 (adstringente, amolecedor de cutícula, amolecedor esmalte, gel ap barba, gel dep, loc ap barba, óleo cap) se enquadra nas exceções previstas na alínea “a.7” do inciso I do art. 42 do RICMS/02, que correspondem a “*água-de-colônia (3303.00.20), creme e espuma para barbear (3307.10.00) e desodorante corporal e antiperspirante (3307.20)*”.

Conforme acrescentado pelo Fisco, a Consulta Interna nº 082/09, acostada às fls. 173/174 dos autos, deixa claro que o produto “gel para barbear” ou “gel após barba” devem ser tributados à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento). Destaca-se que o mesmo entendimento encontra-se exposto na Consulta de Contribuintes nº 071/14.

Dessa forma, correto o procedimento fiscal.

A Defesa alega, também, que os produtos constantes da planilha de fls. 62/75 (desodorantes aerosol e roll-on) devem ser enquadrados no subitem 24.1.26 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, sendo que o Fisco, sem apresentar justificativas, efetuou o enquadramento desses produtos no subitem 24.1.27 do mesmo diploma legal, alterando a MVA.

O Fisco, por sua vez, esclarece em sua manifestação fiscal que se trata “*de desodorantes aerossol e rollon (cremoso), portanto não podem ser considerados como desodorantes líquidos*”.

Veja-se o que dispõe referidos subitens da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02:

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

Subitem	Código NBM/SH	Descrição	MVA (%)
---------	------------------	-----------	---------

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

24.1.26	3307.20.10	<i>Desodorantes corporais e antiperspirantes, líquidos</i>	50,88
24.1.27	3307.20.90	<i>Outros desodorantes corporais e antiperspirantes</i>	52,15

Nesse mesmo sentido, importa trazer excerto do Acórdão nº 21.238/16/2ª, em que o Fisco procedeu da mesma forma, alterando a NCM do produto “desodorante roll on” de “3307.20.10” para “3307.20.90”, cuja reclassificação foi indiretamente reconhecida pelo contribuinte, quando quitou parcialmente o crédito tributário:

DESTACA A FISCALIZAÇÃO QUE A IMPUGNANTE QUITOU PARCIALMENTE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO, TENDO RECONHECIDO COMO CORRETAS A UTILIZAÇÃO DE VÁRIAS DAS “MVA ORIGINAIS”.

ADUZ QUE, QUANDO ASSIM PROCEDEU A AUTUADA, INDIRETAMENTE TAMBÉM ACATOU A RECLASSIFICAÇÃO DAS NCM, JÁ QUE AS MVA RECONHECIDAS COMO CORRETAS SÃO PERTINENTES ÀS NCM ALTERADAS, CONFORME EXEMPLOS A SEGUIR:

Dados Extraídos das Notas Fiscais				Dados Adicionados pelo Fisco			Quitação Parcial	Exemplos B
Código do Produto	Descrição	NCM	MVAST	NCM	MVA Original	Subitem ST	MVA Original Reconhecido a pelo Contribuinte	Identificados no Anexo 3 - Tabela de Produtos
(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
0077527	2014 ERVA DOCE ROLL ON DEODORANT 50ML RESTAGE	33072010	50,88	33072090	52,15	24.1.27	52,15	9

Entende-se, assim, corretas as exigências fiscais.

Em aditamento à impugnação, após a reformulação fiscal, a Defesa alega que “os valores encontrados nas planilhas “Apuração de Alíquota Média” não estão fidedignamente consignadas nas planilhas que deram origem ao crédito tributário”.

Exemplifica, às fls. 157/158, alguns produtos (códigos nºs 32074 e 26559) para os quais o Fisco apurou a alíquota média igual a “zero”, contudo, utilizou alíquotas médias diferentes de “zero”.

Com base nos exemplos de fls. 158/160, argumenta, também, que, nas operações relativas a aquisições dentro do território mineiro junto a fornecedores optantes do Simples Nacional, “não há que se falar em ajuste de MVA a partir de alíquota menor que a alíquota estatuída para o produto, na forma do art. 42 do RICMS/MG” e, ainda, como prescreve o § 1º do art. 20 do Anexo XV do mesmo diploma legal.

Entretanto, mais uma vez, não procedem os argumentos de defesa, pois, conforme declarado pelo Fisco, o valor da alíquota média de entrada foi apurado com base, fidedignamente, nas notas fiscais de entrada lançadas no SPED, conforme claramente demonstrado nas planilhas “08 – DPC – Cálculo da Alíquota Média de Entradas - § 1º do Art. 5º e § 3º, Inciso II do Art. 6º do Regime Especial” e “09 – DPC – Cálculo da Alíquota Média de Entradas - § 2º do Art. 5º e § 3º, Inciso II do Art. 6º do Regime Especial”.

Analisando essas planilhas e aquelas utilizadas pelo Fisco para apuração do crédito tributário, nota-se que, quando o Fisco apurou alíquota média igual a “zero” (situações em que não houve qualquer destaque do imposto nas notas fiscais de entrada do período), tal valor foi devidamente considerado na determinação da MVA ajustada, nos termos das disposições contidas no Regime Especial da Contribuinte, o qual não prevê qualquer ressalva no que tange ao tipo de regime de tributação do fornecedor da mercadoria para se apurar a alíquota média de entrada.

A Impugnante tece considerações acerca do ICMS, para defender a inconstitucionalidade/ilegalidade de exigência fiscal sobre bonificação, brinde e descontos incondicionais.

Afirma que *“a incidência de ICMS sobre brindes, bonificações em mercadorias e descontos incondicionais concedidos revela indevido alargamento da base de cálculo do tributo”*, considerando que *“tais concessões não se amoldam à acepção jurídica do termo OPERAÇÃO COM PROPÓSITO MERCANTIL exigida pelo art. 155, II, da CF/1988”*, devendo o imposto *“incidir apenas sobre o valor da operação jurídica com transferência econômica da titularidade do bem”*.

Acrescenta que, de acordo com a Receita Federal do Brasil, as bonificações e os descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de venda, sendo considerados despesas dedutíveis. Conclui, então, que tais parcelas não podem representar fato gerador de ICMS, considerando que *“o valor da operação de circulação é aquilo que efetivamente foi pago pelo adquirente”*.

Entende que *“resta inequívoco que, tanto as bonificações e os descontos, ambos incondicionados, não estão inseridos na alínea “a”, do inciso II, do artigo 13, da LC nº 87/1996, mas apenas os descontos condicionados”*.

Traz a observação de que *“não há qualquer disposição legal que autorize a inclusão na base de cálculo do ICMS dos valores referentes às mercadorias dadas em bonificação ou descontos, o que, em última medida, configura, também, violação ao princípio da reserva de lei complementar, pois, não tendo a LC nº 86/1997 autorizado a exigência (art. 12 e art. 13, I), não pode o Estado de Minas Gerais inovar o comando legal complementar, a despeito da previsão do art. 2º VI no RICMS/2002”*.

Contudo, a legislação mineira prevê, especificamente no art. 6º, inciso VI, da Lei nº 6.763/75, que ocorre o fato gerador do ICMS na saída de mercadoria do estabelecimento **a qualquer título**, inclusive em decorrência de bonificação:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 6.763/75

Art. 6º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

VI - na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

(...)

Há que se destacar que, em matéria de formação da base de cálculo do ICMS/ST, estão em questão operações futuras, em relação às quais inexistente a garantia de que o desconto será automaticamente transferido, nos mesmos moldes, até o consumidor final.

Assim, em 11/08/11, foi publicado o Decreto nº 45.688, que alterou a redação do item 3, alínea “b”, inciso I, do art. 19, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02 (vigente à época dos fatos geradores), evidenciando, de forma expressa, que os “descontos concedidos, inclusive o incondicional”, integram a base de cálculo da substituição tributária. Confira-se:

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

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

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

(...)

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

(...)

(Grifou-se).

Tal disposição respalda-se no art. 8º da LC nº 87/96, *in verbis*:

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

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

(...)

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

(...)

Salienta-se que a Lei nº 6.763/75 traz redação idêntica.

Nota-se que essa alteração na legislação teve por escopo corrigir distorções verificadas na base de cálculo do imposto devido por substituição tributária, provocadas pela utilização indevida dos descontos incondicionais, como artifício para reduzir o valor do ICMS/ST a pagar. Descontos, aliás, travestidos de vantagens econômicas que posteriormente não serão repassadas ao consumidor final.

Assim, com respaldo em decisão do Superior Tribunal de Justiça (Recurso Especial nº 1.027.786-MG), segundo a qual os descontos incondicionais devem compor a base de cálculo da chamada “substituição tributária para frente”, promoveu-se a alteração supracitada no Anexo XV do RICMS/02.

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

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

Realmente, se o imposto diz respeito a um “fato gerador que deva ocorrer posteriormente”, esse imposto ainda não é devido, porque é precisamente a ocorrência do fato gerador do imposto que o torna devido. Mas esta é outra questão, cujo desenvolvimento aqui não seria oportuno. Basta, aqui, deixarmos claro que, nesse tipo de substituição tributária, ao substituto é atribuída a responsabilidade

pelo pagamento de tributo que ainda não existe no plano concreto. É coisa do futuro.

(...)

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

Em outras palavras, a bonificação oferecida ou o desconto incondicional concedido participam da definição do preço efetivamente praticado, vale dizer, do valor da operação que é a base de cálculo do ICMS. Essa bonificação, ou esse desconto incondicional, todavia, dizem respeito apenas à operação realizada entre o contribuinte substituto e o contribuinte substituído, ficando o primeiro com a obrigação de recolher o ICMS relativo a essa operação, na condição de contribuinte mesmo.

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

(...)

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

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

(Grifou-se)

O Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJ/MG) vem corroborando esse entendimento, o que pode ser observado através da decisão abaixo reproduzida:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS/ST PARA FRENTE - BASE DE CÁLCULO - VENDA DE CERVEJA E REFRIGERANTE - ART. 47-A DO RICMS/MG - RECOLHIMENTO A MENOR - MULTAS - CABIMENTO - JUROS DE MORA - INCIDÊNCIA - HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS - MANUTENÇÃO - RECURSO NÃO PROVIDO 1. A BASE DE CÁLCULO DO ICMS-ST, NOS CASOS EM QUE O VALOR DA OPERAÇÃO PRÓPRIA SUPERA 80% (OITENTA POR CENTO) DO PMPF, É "O PREÇO PRATICADO PELO REMETENTE ACRESCIDO DOS VALORES CORRESPONDENTES A DESCONTOS CONCEDIDOS, INCLUSIVE O INCONDICIONAL, FRETE, SEGURO, IMPOSTOS, CONTRIBUIÇÕES, ROYALTIES RELATIVOS A FRANQUIA E DE OUTROS ENCARGOS TRANSFERÍVEIS OU COBRADOS DO DESTINATÁRIO, AINDA QUE POR TERCEIROS, ADICIONADO DA PARCELA RESULTANTE DA APLICAÇÃO SOBRE O REFERIDO MONTANTE DO PERCENTUAL DE MARGEM DE VALOR AGREGADO (MVA)..." E NÃO " O PREÇO MÉDIO PONDERADO A CONSUMIDOR FINAL (PMPF) DIVULGADO EM PORTARIA DA SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO.

2. NÃO HÁ QUE SE FALAR EM INAPLICABILIDADE DO ART. 47-A POR SUPOSTA VIOLAÇÃO A LEI COMPLEMENTAR Nº. 87/96, AO PROTOCOLO ICMS Nº11/91 E A DECISÃO PROFERIDA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NOS AUTOS DA ADI 1.851/AL, TENDO EM VISTA O ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL PACÍFICO DESTA EG. TRIBUNAL, NO SENTIDO DE QUE SE TRATA DE IMPORTANTE REGRA DE ELISÃO FISCAL.

3. TAMBÉM NÃO SE VERIFICA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA, POIS O VALOR DEVIDO É CONHECIDO PREVIAMENTE PELO RESPONSÁVEL. O MESMO SE DIGA QUANTO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA, HAJA VISTA QUE A INOBSERVÂNCIA DO ART. 47-A COLOCARIA O CONTRIBUINTE EM POSIÇÃO DE VANTAGEM EM RELAÇÃO ÀS DEMAIS EMPRESAS DO RAMO, O QUE REDUNDARIA, AÍ SIM, EM INFRINGÊNCIA AO PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA.

(...)

(APELAÇÃO CÍVEL 1.0024.13.022901-6/002, RELATOR(A): DES.(A) TERESA CRISTINA DA CUNHA PEIXOTO, 8ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 22/05/2014, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 02/06/2014) (GRIFOS ACRESCIDOS)

Diante disso, conclui-se que, em relação às operações por substituição tributária, os valores de desconto incondicional, bonificação ou brinde deverão ser somados ao preço praticado pelo remetente para fins de formação da base de cálculo do ICMS/ST, uma vez que não há garantia do repasse desses valores até o consumidor final.

Ademais, no que tange às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

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;

(...)

Com relação à afronta ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (GEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

No tocante à reclamação da Impugnante de que houve “ausência de exclusão de valores denunciados na forma dos PTA’s 05.000272890-02 e 05.000274987-28”, cumpre trazer os esclarecimentos do Fisco de que tais processos não se referem ao presente período autuado, sendo que os valores denunciados por meio do PTA nº 05.000272890-02 foram devidamente estornados no PTA nº 01.001004881-60, que, conforme já comentado, refere-se a processo de mesma sujeição passiva e matéria, porém relativo a fatos geradores do exercício de 2016.

Observa-se, ainda, que não justifica a conversão do julgamento em diligência, conforme pleiteado pela Impugnante, visto que os elementos constantes dos autos são suficientes para responder a todos os itens propostos pela Defesa.

Dessa forma, considerando que o lançamento observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

validade, observa-se que as infrações cometidas pela Autuada restaram devidamente demonstradas, devendo, tão-somente, ser efetuadas as adequações acima externadas.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 122/136 e, ainda, para adequar a MVA dos produtos “AP DEPILATORIO DEPIL BELLA” ou “AP DEPILATORIO DEPIROLL” ao percentual de 40% (quarenta por cento), adequando, conseqüentemente, a MVA ajustada, considerando que tais produtos se enquadram no subitem “29.1.48” da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Edmar Pieri Campos (Revisor) e Erick de Paula Carmo.

Sala das Sessões, 20 de agosto de 2019.

Cindy Andrade Moraes
Relatora

Eduardo de Souza Assis
Presidente