

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	23.588/20/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001366099-78	
Impugnação:	40.010149056-55	
Impugnante:	Dairy Partners Américas Brasil Ltda. IE: 186211410.00-25	
Proc. S. Passivo:	Vinícius Jucá Alves/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberaba	

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - INTERNA. Constatou-se que a Autuada, sediada neste estado, na condição de contribuinte substituto tributário, deixou de destacar o ICMS (operação própria) e o ICMS/ST nas notas fiscais por ela emitidas, em operações internas, com mercadorias listadas no item 43, e Capítulo 17, da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS (operação própria), ICMS/ST, Multa de Revalidação no percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre o ICMS devido na operação própria, prevista no art. 56, inciso II, Multa de Revalidação no percentual de 100% (cem por cento) sobre o valor do ICMS/ST, capitulada no art. 56, § 2º, inciso I, e Multa Isolada no percentual de 20% (vinte por cento) sobre o valor total da base de cálculo do ICMS/ST não destacada nas notas fiscais, prevista no art. 55, inciso XXXVII, todos da Lei nº 6.763/75. Verificado nos autos que as operações de transferências de mercadorias promovidas pelo estabelecimento filial paulista à Autuada se encontram entre aquelas listadas no art. 18, inciso III e §1º, do Anexo XV do RICMS/02, como hipótese de inaplicabilidade do instituto da substituição tributária, cabendo o recolhimento do imposto ao estabelecimento autuado. **Infração caracterizada.**

NOTA FISCAL – FALTA DE DESTAQUE DO ICMS. Constatou-se que a Autuada deixou de destacar o ICMS (operação própria) nas notas fiscais por ela emitidas, em operações internas, com mercadorias listadas no item 43, e Capítulo 17, da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinadas a contribuintes mineiros, detentores de regimes especiais que lhes atribuem a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/ST na condição de contribuinte substituto tributário. Exigência de ICMS (operação própria), multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75. **Infração caracterizada.**

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação refere-se à constatação, mediante conferência de livros e documentos fiscais e arquivos eletrônicos da Contribuinte, de falta de retenção e recolhimento de ICMS (operação própria) e ICMS/ST, uma vez que a Autuada, sediada neste estado, na condição de contribuinte substituto tributário, deixou de destacar o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

imposto nas notas fiscais por ela emitidas, no período de 01/04/15 a 31/03/16, em operações internas com mercadorias sujeitas à substituição tributária, listadas no item 43, e, a partir de 01/01/16, no Capítulo 17, ambos da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

A Contribuinte encontra-se inscrita neste estado sob o CNAE-F 4639-7-01 - comércio atacadista de produtos alimentícios.

Exigências de ICMS (operação própria), ICMS/ST, Multa de Revalidação, no percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre o ICMS devido na operação própria, prevista no art. 56, inciso II, Multa de Revalidação, no percentual de 100% (cem por cento) sobre o valor do ICMS/ST, prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, e Multa Isolada, no percentual de 20% (vinte por cento) sobre o valor total da base de cálculo do ICMS/ST não destacada nas notas fiscais, capitulada no art. 55, inciso XXXVII, todos da Lei nº 6.763/75.

Em relação às operações de saída de mercadorias, promovidas pela Autuada, destinadas a contribuintes mineiros detentores de regimes especiais que lhes atribuem a responsabilidade pelo recolhimento do imposto na condição de contribuinte substituto tributário, o Fisco exigiu o ICMS (operação própria), a respectiva multa de revalidação e a Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, apurada com base no valor da base de cálculo do ICMS não destacada nas notas fiscais.

O presente trabalho encontra-se instruído por Auto de Infração – AI (fls. 02/05); Relatório Fiscal (fls. 06/21); Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF nº 10.000030807.03 (fls. 22/23); CD contendo todas as planilhas de apuração do crédito tributário e demais documentos que compõem o Auto de Infração (fls. 24); Planilha 3 – Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 25); Planilha 1 – Cálculo do ICMS Devido na Operação Própria e do ICMS Devido por Substituição Tributária 2015 – primeira página (fls. 26); Planilha 2 – Cálculo do ICMS Devido na Operação Própria e do ICMS Devido por Substituição Tributária 2016 – primeira página (fls. 27); Planilha relativa a “Média dos Valores por Unidade – Cx (fls. 28); Anexo I – Resposta da Contribuinte sobre informações solicitadas em AIAF (fls. 29/31).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 34/63, acompanhada dos documentos de fls. 64/159.

O Fisco, em Manifestação de fls. 162/179, refuta as alegações da Defesa, requerendo, portanto, a procedência do lançamento.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 183/206, opina, em preliminar, pela rejeição das nulidades arguidas e, no mérito pela procedência do lançamento.

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

23.588/20/3ª

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, ao argumento de que ele se encontra em desacordo com o Auto de Início de Ação Fiscal-AIAF N° 10.000030807.03, que lhe deu origem.

Alega que o Auto de Infração pretende a cobrança de ICMS e ICMS/ST do período de abril de 2015 a março de 2016, extrapolando o prazo definido para a fiscalização no referido AIAF, que, segundo a Impugnante, é de 01/05/15 a 31/03/16.

Entende que, caso não seja declarado nulo o presente Auto de Infração, deve, ao menos, ser excluída a cobrança relativa ao período de abril de 2015, por não estar acobertada pelo AIAF que originou a autuação.

Contudo, não merecem ser acatados tais argumentos de defesa, conforme demonstrado pelo Fisco em sua manifestação:

O Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF N° 10.000030807-03 foi enviado para intimação eletrônica no dia 12 de julho de 2019.

Com a alteração no período fiscalizado, de 01/04/2015 a 31/03/2016, surgiu a necessidade de uma nova intimação eletrônica ocorrida no dia 31 de julho de 2019, como demonstra a confirmação de envio abaixo:

The screenshot displays the SIARE (Sistema Integrado de Arrecadação e Recuperação Eletrônica) interface. On the left, there is a navigation menu with various categories like 'Atos Declaratórios / Autos de Constatção', 'Caixa de Mensagens', and 'Inscrição Estadual'. The main area shows a search filter and a table of messages. The table has columns for 'Data Envio', 'Data Ciência', 'Assunto', and 'Categoria'. One message is highlighted, showing its details in a pop-up window.

	Data Envio	Data Ciência	Assunto	Categoria
<input type="checkbox"/>	09/12/2019		Aviso do Resultado do Processamento da Declaração	
<input type="checkbox"/>	14/11/2019		Aviso do Resultado do Processamento da Declaração	
<input type="checkbox"/>	08/11/2019	05/12/2019	Comunicado SUTRI 080 2019 - 4639-7/01 D/C	Comunicação
<input type="checkbox"/>	07/11/2019	05/12/2019	COMUNICADO 36/2019 - D/C	Comunicação
<input type="checkbox"/>	07/11/2019	05/12/2019	COMUNICADO 31/2019 - 1411-8/01 - D/C	Comunicação
<input type="checkbox"/>	09/10/2019		Aviso do Resultado do Processamento da Declaração	
<input type="checkbox"/>	09/09/2019		Aviso do Resultado do Processamento da Declaração	
<input type="checkbox"/>	09/08/2019		Aviso do Resultado do Processamento da Declaração	
<input type="checkbox"/>	31/07/2019	06/08/2019	Auto de Início de Ação Fiscal	Intimação
<input type="checkbox"/>	12/07/2019	18/07/2019	Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF n.º 10.000030807.03	Intimação

The detailed view of the message shows the following information:

- Assunto:** Auto de Início de Ação Fiscal
- Nome empresarial:** DAIRY PARTNERS AMERICAS BRASIL LTDA.
- Inscrição Estadual:** 1862114100025
- Número da mensagem:** 7852019
- Data do envio:** 31/07/2019
- Categoria da mensagem:** Intimação
- Assunto da mensagem:** Auto de Início de Ação Fiscal
- Mensagem:** Em anexo, Auto de Início de Ação Fiscal-AIAF n.º 10.000030807.03 - Dairy Partners Américas Brasil Ltda.

Portanto o fisco procedeu a alteração, no AIAF, do período fiscalizado e efetuou nova intimação ao contribuinte. E, conforme se verifica na figura anterior, o contribuinte tomou ciência da alteração do AIAF em 06/08/2019.

Além disso, **o AIAF, corretamente alterado, consta gravado no DVD-R anexo aos Autos.**

Ocorre que, por um equívoco, o fisco imprimiu e anexou fisicamente, somente o primeiro AIAF encaminhado ao contribuinte em 12/07/2019. No entanto, **resta provado que o contribuinte teve conhecimento prévio do período correto a que se refere a autuação e o AIAF corretamente alterado se encontra anexo aos Autos.**

(destacou-se)

Logo, diante de tais considerações, não há que se falar em nulidade do presente Auto de Infração, nem mesmo exclusão da cobrança relativa ao período de abril de 2015, como pretendido pela Defesa.

A Impugnante alega também ser nulo o Auto de Infração, por entender que o Fisco não demonstrou efetivamente as razões pelas quais considera que ela praticou as irregularidades apontadas.

Afirma que *“a simples capitulação não basta para que o Auto de Infração cumpra os requisitos de validade”*. Acrescenta que *“os fatos descritos devem ter compatibilidade com os dispositivos legais citados, de modo que aqueles justifiquem a alegação de infringência destes”*.

Entretanto, mais uma vez, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações, não havendo que se falar em *“meras indicações ou indícios”*. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas.

A acusação fiscal está minuciosamente relatada no Relatório Fiscal de fls. 06/21, e, ainda, a apuração do crédito tributário se encontra perfeitamente demonstrada nas Planilhas 1, 2 e 3 constantes dos arquivos gravados na mídia eletrônica de fls. 24, integrando o Auto de Infração, devidamente apresentados ao Sujeito Passivo.

Assim, 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), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Ou seja, o presente lançamento deu-se com a estrita observância de todos os preceitos legais e regulamentares que disciplinam a matéria, em total cumprimento de norma insculpida na legislação tributária para tal, mormente das disposições contidas no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN.

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

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

Registra-se, por oportuno, 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.

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

Rejeita-se, pois, as arguições de nulidade do lançamento.

Quanto ao argumento de que é nula a autuação, pois o Fisco “*não computou o tributo já recolhido na fase anterior da cadeia produtiva, sem apresentar qualquer justificativa para tal procedimento*”, registra-se que essa alegação se confunde com o próprio mérito e assim será analisada.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação refere-se à constatação, mediante conferência de livros e documentos fiscais e arquivos eletrônicos da Contribuinte, de falta de retenção e recolhimento de ICMS (operação própria) e ICMS/ST, uma vez que a Autuada, sediada neste estado, na condição de contribuinte substituto tributário, deixou de destacar o imposto nas notas fiscais por ela emitidas, no período de 01/04/15 a 31/03/16, em operações internas com mercadorias sujeitas à substituição tributária, listadas no item 43, e, a partir de 01/01/16, no Capítulo 17, ambos da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

A Contribuinte encontra-se inscrita neste estado sob o CNAE-F 4639-7-01 - comércio atacadista de produtos alimentícios.

Exigências de ICMS (operação própria), ICMS/ST, Multa de Revalidação, no percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre o ICMS devido na operação própria, prevista no art. 56, inciso II, Multa de Revalidação, no percentual de 100% (cem por cento) sobre o valor do ICMS/ST, prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, e Multa Isolada, no percentual de 20% (vinte por cento) sobre o valor total da base de cálculo do ICMS/ST não destacada nas notas fiscais, capitulada no art. 55, inciso XXXVII, todos da Lei nº 6.763/75.

Em relação às operações de saída de mercadorias, promovidas pela Autuada, destinadas a contribuintes mineiros detentores de regimes especiais que lhes atribuem a responsabilidade pelo recolhimento do imposto na condição de contribuinte substituto tributário, o Fisco exigiu o ICMS (operação própria), a respectiva multa de revalidação e a Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, apurada com base no valor da base de cálculo do ICMS não destacada nas notas fiscais.

No Relatório Fiscal (fls. 06/21), o Fisco informa que se trata de terceiro Auto de Infração lavrado contra a Autuada, referente à mesma irregularidade.

Detalha que “*o primeiro período fiscalizado, de 01/09/14 a 30/11/14, originou o Auto de Infração PTA nº 01.000259929-78 e o segundo trabalho, referente*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ao período de 01/12/14 a 31/03/15, resultou no PTA nº 01.000270269-39”, cujas decisões deste Conselho, consubstanciadas nos Acórdãos nºs 20.914/16/2ª e 20.985/16/2ª, respectivamente, foram, à unanimidade, pela procedência do lançamento.

Relata que, ao ser cientificada do AIAF nº 10.000030807.03, em 18/07/19, a Contribuinte alegou, assim como nas autuações anteriores, que não é a responsável pelo recolhimento do ICMS/ST devido em relação às mercadorias objeto deste lançamento.

Conforme e-mail enviado ao Fisco em 25/07/19 (Anexo I do Auto de Infração – fls. 30/31), a Contribuinte informou que “a unidade em questão não efetua nenhum tipo de recolhimento de ICMS no CFOP 5405, todos os produtos operados na empresa são recolhimentos via ICMS ST pela filial coligada cujo CNPJ é o 05.300.331/0002-41”.

Ainda em Relatório Fiscal, o Fisco afirmou ser equivocado o entendimento da Contribuinte, apresentando os seguintes esclarecimentos:

- de acordo com o § 3º da Cláusula Segunda do Protocolo ICMS nº 28/09, reproduzido no inciso III e § 1º, ambos do art. 18 do Anexo XV do RICMS/02, não se aplica a substituição tributária nas transferências promovidas entre estabelecimentos do industrial fabricante, quando os estabelecimentos destinatários operem exclusivamente com produtos fabricados por estabelecimento industrial de mesma titularidade, ficando os destinatários com a responsabilidade da retenção e recolhimento do ICMS/ST;

- tendo em vista que a Autuada opera exclusivamente com produtos fabricados por outros estabelecimentos de mesma titularidade, cabe a ela a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS quando das operações de saída desses produtos com destino a outro contribuinte;

- até 31/08/14, todas as entradas de mercadorias no estabelecimento da Autuada se referiam a transferências de centros de distribuição localizados em outras unidades da Federação, período em que a empresa realizava corretamente o destaque do ICMS da operação própria e a retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária;

- a partir de 01/09/14, a Autuada passou a receber mercadorias em pequena quantidade da empresa Dairy Partners Américas Nordeste Produtos Alimentícios Ltda (DPA Nordeste), também componente do Grupo Nestlé, de produtos da marca Nestlé;

- desde então, nas operações de entradas em transferências provenientes de centro de distribuição localizados em outros estados, o ICMS/ST passou a ser retido e recolhido pelo estabelecimento remetente;

- de acordo com as autuações anteriores, PTAs nºs 01.000259929-78 e 01.000270269-39, restou demonstrado que a Autuada é estabelecimento distribuidor exclusivo de produtos fabricados por outros estabelecimentos de mesma titularidade;

- ao analisar as operações realizadas no período autuado, registros da Escrituração Fiscal Digital – EFD, foi constatado que as mercadorias adquiridas da DPA Nordeste são idênticas às mercadorias recebidas em transferências de outros

estabelecimentos de mesma titularidade, reforçando a condição da Autuada de distribuidora exclusiva de produtos Nestlé;

- no período fiscalizado, as entradas da DPA Nordeste representam apenas 2% (dois por cento) do valor total de mercadorias recebidas para comercialização, reiterando que os produtos comprados são idênticos aos produtos recebidos em transferências;

- as operações realizadas com a empresa DPA Nordeste não descaracterizam a condição de distribuidor exclusivo de produtos Nestlé, fabricados por indústria de mesma titularidade.

Assim, verificando que, no período autuado, a Contribuinte, na condição de contribuinte substituto tributário nos termos da legislação tributária, continuou deixando de destacar o imposto nas notas fiscais por ela emitidas, em operações internas com mercadorias sujeitas à substituição tributária, o Fisco lavrou o presente Auto de Infração para as exigências cabíveis.

A metodologia de apuração do imposto, bem como os valores exigidos, encontram-se demonstrados nas Planilhas 1, 2 e 3 (Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 25), constantes dos arquivos gravados na mídia eletrônica de fls. 24.

A apuração do ICMS devido por substituição tributária deu-se na forma estabelecida no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, e no art. 20, ambos artigos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Ou seja, o Fisco apurou a base de cálculo do ICMS/ST a partir do valor da mercadoria consignado na nota fiscal emitida pela Autuada, acrescentando a importância relativa ao IPI, frete, seguros (quando existentes) e agregando o percentual relativo à Margem de Valor Agregado – MVA, ditada nas normas regulamentares mineiras (planilha “Tabela MVA Alíquotas” constante do CD de fls. 24).

Sobre o resultado do parágrafo anterior, o Fisco aplicou a alíquota interna e, em seguida, abateu o ICMS da operação própria (que, no caso, é o ICMS também exigido nos presentes autos).

Em sua peça de defesa, a Impugnante afirma que os valores devidos a título de ICMS e ICMS/ST, referentes às operações ocorridas no período autuado, foram recolhidos nos termos do Protocolo ICMS nº 28/09 firmado entre os estados de Minas Gerais e de São Paulo, que determina que, nas operações interestaduais, a retenção e o recolhimento do ICMS/ST fica a cargo do estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, em relação às operações subsequentes.

Alega que, de acordo com a Cláusula Segunda (inciso I e § 3º) do referido Protocolo, que foi reproduzida na legislação mineira, especificamente no art. 18, inciso III e § 1º, do Anexo XV do RICMS/02, “*nas saídas interestaduais em transferências promovidas entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, somente não se aplica a substituição tributária se o estabelecimento destinatário operar exclusivamente com as mercadorias recebidas do remetente da mesma titularidade*”. (destacou-se)

Nesse sentido, conclui que, “*se a filial mineira (estabelecimento distribuidor, atacadista ou depósito) receber mercadorias em transferência de uma*

filial paulista da mesma empresa, contudo, adquirir mercadorias de outra empresa (outro CNPJ), as remessas feitas pelo estabelecimento de outro Estado estarão sujeitas à substituição tributária”.

Considerando que recebe produtos tanto de sua filial paulista quanto da empresa Dairy Partners Américas Nordeste Produtos Alimentícios Ltda (CNPJ nº 10.331.731/0001-73), a Impugnante entende que não é a responsável tributária pelo recolhimento de ICMS/ST, ao argumento de que opera sem exclusividade com mercadorias/produtos fabricados por estabelecimento industrial de mesma titularidade.

Sustenta, então, que o imposto relativo às suas operações de saída já foi recolhido pelas empresas remetentes nas operações interestaduais, a título de substituição tributária, conforme determina a legislação tributária, não havendo que se falar em destaque do ICMS (operação própria) nas notas fiscais por ela emitidas.

Anexa, às fls. 137/158 e na mídia eletrônica de fls. 159 (Docs. 09 e 10), as notas fiscais de remessas feitas pelas filiais paulistas e pela Dairy Partners Américas Nordeste e, também, os comprovantes de recolhimento de ICMS/ST, pagos ao estado de Minas Gerais, todos relativos ao período autuado.

Com intuito de corroborar sua tese defensiva, a Impugnante colaciona, às fls. 132/135 (Doc. 08), parecer exarado pela Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul sobre a aplicabilidade da substituição tributária nas transferências de mercadorias.

A Defesa afirma, também, que os dispositivos do Protocolo ICMS nº 28/09 e do RICMS/02 que disciplinam a substituição tributária em operações entre os Estados de São Paulo e Minas Gerais “*não especificam ou limitam a interpretação do termo “exclusividade”, de forma que admite que se entenda que a restrição quanto à “exclusividade” diz respeito aos estabelecimentos remetentes das mercadorias”.*

Alega, então, que, “*havendo a remessa de mercadorias por mais de uma pessoa jurídica (CNPJ distinto), como ocorre no caso, deixa de haver a operação em caráter exclusivo”.*

Cita e transcreve excertos dos Acórdãos nºs 19.580/10/1ª e 20.052/10/1ª deste Conselho, afirmando que, de acordo com tais decisões, “*o contribuinte mineiro só será responsável pelo ICMS-ST se as mercadorias recebidas de diferentes fábricas forem “distinguíveis”*”.

Acrescenta que “*referidas decisões deixam claro que esse mecanismo da legislação mineira serve exatamente para evitar que o contribuinte mineiro tenha em seu estoque mercadorias idênticas, sendo que para algumas delas houve recolhimento de ICMS-ST na operação interestadual e para outras não”.*

Reitera que “*a legislação não trouxe previsão quanto a qual porcentagem, ou quantas remessas, ou quantas mercadorias seriam necessárias para que fosse reconhecido que o estabelecimento destinatário não opera exclusivamente com mercadorias recebidas do remetente”.*

A Impugnante insiste na defesa de que “*não opera exclusivamente com produtos fabricados por estabelecimento de mesma titularidade”*, argumentando que a

exclusividade foi quebrada, no momento em que “recebeu mercadorias por meio de “transferência” (de filiais da Dairy Partners Américas Brasil), mas também por meio de “venda” (da Dairy Partners Américas Nordeste, localizada em Pernambuco)”.

Sustenta que o Regulamento do Estado de Minas Gerais não trata de forma diferenciada as empresas interdependentes ou subsidiárias em operações alcançadas pela substituição tributária relacionadas a produtos alimentícios, e que, nesse caso, para a responsabilidade do recolhimento do ICMS/ST ser da empresa destinatária, deveria existir uma determinação expressa, como acontece em operações com cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador, conforme art. 113 do Anexo XV do RICMS/02.

Afirma, também, que “a legislação mineira não prevê expressamente que, nos casos de operações entre empresas interdependentes, dá-se a elas o tratamento tributário de estabelecimentos de mesma titularidade”.

Após análise da discussão levantada nos presentes autos, verifica-se que os argumentos trazidos pela Impugnante não se mostram capazes de elidir a acusação fiscal.

Importante mencionar, inicialmente, o que determina o Convênio ICMS nº 81/93, que estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal:

Cláusula quinta A substituição tributária não se aplica:

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

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

(...)

Cláusula oitava O sujeito passivo por substituição observará as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria.
(Grifou-se).

Vale reproduzir, também, o que determina o § 3º da Cláusula Segunda do Protocolo ICMS nº 28/09, firmado entre os estados de Minas Gerais e de São Paulo (unidade da Federação da qual a Autuada recebe mercadorias em transferência de estabelecimento de mesma titularidade), para instituição da substituição tributária, e, ainda, o art. 18, inciso III e § 1º, do Anexo XV do RICMS/02:

Protocolo ICMS nº 28/09

Cláusula segunda O disposto neste protocolo não se aplica:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - às transferências promovidas pelo industrial para outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica, exceto varejista;

(...)

§ 2º Na hipótese desta cláusula, a sujeição passiva por substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário, devendo tal circunstância ser indicada no campo "Informações Complementares" do respectivo documento fiscal.

§ 3º Na hipótese de saída interestadual em transferência com destino a estabelecimento distribuidor, atacadista ou depósito localizado no Estado de Minas Gerais, o disposto no inciso I somente se aplica **se o estabelecimento destinatário operar exclusivamente com mercadorias recebidas em transferência do remetente.** (Destacou-se).

Anexo XV do RICMS/02

Art. 18. A substituição tributária de que trata esta Seção não se aplica:

(...)

III - às transferências promovidas entre estabelecimentos do industrial fabricante, exceto quando destinadas a estabelecimento varejista, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a outro contribuinte;

(...)

§ 1º Para os efeitos do disposto no inciso III do *caput* deste artigo, **em se tratando de transferência para estabelecimento distribuidor, atacadista, depósito ou centro de distribuição, estes deverão operar exclusivamente com produtos fabricados por estabelecimento industrial de mesma titularidade.** (destacou-se)

O que se extrai de tais dispositivos, de observância obrigatória pelos “*sujeitos passivos por substituição*” nos termos da Cláusula Oitava do Convênio ICMS nº 81/93, é que a substituição tributária não se aplica às transferências de mercadorias promovidas entre estabelecimentos do industrial fabricante (exceto quando destinadas a estabelecimento varejista), hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a outro contribuinte.

Nota-se que o § 1º do referido art. 18 determina que a regra da não aplicabilidade da substituição tributária nas transferências de mercadorias (inciso I do *caput*) somente prevalece quando o destinatário (distribuidor, atacadista, depósito ou centro de distribuição) “operar exclusivamente com produtos fabricados por estabelecimento industrial de mesma titularidade”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como bem destacado pelo Fisco, as mercadorias recebidas pela Autuada da empresa Dairy Partners Américas Nordeste Produtos Alimentícios Ltda (CNPJ nº 10.331.731/0001-73), sediada no estado de Pernambuco, são também fabricadas pelo estabelecimento paulista industrial de mesma titularidade da Contribuinte (que promove as transferências de mercadorias para a Autuada).

Tal afirmativa pode ser conferida mediante análise da lista disposta pelo Fisco às fls. 10 dos autos, relativa aos produtos adquiridos pela Autuada da empresa DPA Nordeste, que se resumem, basicamente, em “Ninho Iogurte”, “Nestlé Bebida Láctea” e “Nestlé Iogurte”, com variações de sabores.

Portanto, as mercadorias adquiridas da empresa DPA Nordeste, também componente do Grupo Nestlé e que fabrica produtos com a marca Nestlé, são idênticas às mercadorias recebidas em transferência de outros estabelecimentos de mesma titularidade, o que reforça a condição da Autuada de distribuidora exclusiva de produtos Nestlé.

Robustecendo ainda mais a interpretação do Fisco acerca da expressão “*deverão operar exclusivamente com produtos fabricados por estabelecimento industrial de mesma titularidade*”, constante no § 1º do art. 18 do Anexo XV do RICMS/02, vale reproduzir, a seguir, a análise constante do Acórdão nº 20.985/16/2ª, deste Conselho, citado pelo Fisco, referente a uma das autuações lavradas contra a Autuada relativa à mesma matéria, cuja decisão foi, à unanimidade, pela procedência do lançamento:

ACÓRDÃO 20.985/16/2ª

PASSANDO-SE A ANÁLISE DAS CONTROVÉRSIAS SUSCITADAS NO PRESENTE AUTO, VERIFICA-SE QUE **O CERNE DA QUESTÃO RESIDE NA ADEQUADA INTERPRETAÇÃO À EXPRESSÃO “DEVERÃO OPERAR EXCLUSIVAMENTE COM PRODUTOS FABRICADOS POR ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL DE MESMA TITULARIDADE”**, CONSTANTE NO § 1º DO ART. 18, ANEXO XV DO RICMS/02:

Art. 18. A substituição tributária de que trata esta Seção não se aplica:

(...) III - às transferências promovidas entre estabelecimentos do industrial fabricante, exceto quando destinadas a estabelecimento varejista, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a outro contribuinte;

(...) § 1º Para os efeitos do disposto no inciso III do caput deste artigo, em se tratando de transferência para estabelecimento distribuidor, atacadista, depósito ou centro de distribuição, estes deverão operar exclusivamente com produtos fabricados por estabelecimento industrial de mesma titularidade. (Grifou-se).

NESSE SENTIDO, TRATANDO-SE DE INTERPRETAR UM TERMO POSTO EM UMA NORMA JURÍDICA, DEVE-SE BUSCAR AUXÍLIO ÀS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

TÉCNICAS DA HERMENÊUTICA, BUSCANDO RELACIONAR O SIGNO E OS RESPECTIVOS SIGNIFICADOS.

ASSIM, CONSIDERANDO A LITERALIDADE DO TEXTO (INTERPRETAÇÃO LITERAL), EXTRAÍ-SE QUE O DISPOSITIVO NÃO EXIGE QUE OS PRODUTOS A SEREM COMERCIALIZADOS SEJAM PRODUZIDOS PELA INDÚSTRIA DE MESMA TITULARIDADE. **ESSA REDAÇÃO ABRANGERIA, SIM, OS PRODUTOS IDÊNTICOS, NÃO NECESSARIAMENTE PRODUZIDOS PELA INDÚSTRIA DE MESMA TITULARIDADE.**

ISSO PORQUE NÃO HÁ ARTIGO DEFINIDO ANTES DA PALAVRA “PRODUTOS”.

SOMENTE SE A REDAÇÃO CONTIVESSE O ARTIGO DEFINIDO “OS” É QUE PODER-SE-IA INTERPRETAR DE TAL FORMA (INSERINDO-O NO TEXTO, TERIA-SE “(...) ESTES DEVERÃO OPERAR EXCLUSIVAMENTE COM OS PRODUTOS FABRICADOS POR ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL DE MESMA TITULARIDADE”).

(DESTACOU-SE)

Vale, ainda, reproduzir a seguinte abordagem do Fisco, no que tange à composição societária da empresa DPA Nordeste:

Além disso, a composição societária converte para a mesma titularidade.

Vejamos a composição societária da empresa remetente Dairy Partners Americas Nordeste Produtos Alimentícios Ltda., extraída do site da Receita Federal do Brasil:

CNPJ, EXTERNO-3, CNPJ-3 (CONSULTA EXTERNO POR CNPJ-3 FONTE: **QUADRO SOCIETARIO** CNPJ EMPRESA: 10.331.731/0001-73 DATA DA ABERTURA: 11/09/2008

N.E.: DAIRY PARTNERS AMERICAS NORDESTE - PRODUTOS ALIMENTICIOS LTDA.

CPF RESP EMPRESA: 236.498.008-96 NOME RESPONSÁVEL: VALERIE CORNUT

CPF/CNPJ: 05.300.331/0001-60 INCLUIDO EM : 11/09/2008

NOME/N.EMP: **DAIRY PARTNERS AMERICAS BRASIL LTDA.**

SIT. CADASTRAL: ATIVA

QUALIFICACAO: 22 - SOCIO

PERC.CAP. SOCIAL: 99,99

PAIS DE ORIGEM (SE SOCIO ESTRANGEIRO): CPF REPRESENTANTE LEGAL: 267.044.978-62

QUALIF.REP.LEGAL: 05 - ADMINISTRADOR NOME DO REPRES. LEGAL: ADRIANO ZACCARI FORTUNA

Conforme se pode observar na consulta acima, a **autuada Dairy Partners Americas Brasil Ltda integra o quadro societário da empresa Dairy Partners Americas Nordeste Produtos Alimentícios Ltda, com 99,99%** (noventa e nove, vírgula noventa e nove por cento) do capital social. Essa seria, na prática, verdadeira subsidiária integral.

Reforçando o entendimento de que a composição acionária converte para uma única titularidade, está o fato de a **Dairy Partners Americas Nordeste Produtos Alimentícios Ltda, CNPJ 10.331.731/0001-73, estar situada na Av. Bom Pastor, SN, Garanhuns/PE, local exato onde também se encontra instalada a Dairy Partners Americas Brasil Ltda, CNPJ 05.300.331/0027-08.**

Como já esclarecido no Relatório Fiscal, fls. 06 a 21, até 31 de agosto de 2014 todas as entradas de mercadorias no estabelecimento da Autuada, na realidade, tratavam-se de transferências de centros de distribuição localizados em outras unidades da Federação. Até essa data a Impugnante realizava corretamente o destaque do ICMS da operação própria e a retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária.

A partir do mês de setembro de 2014, a autuada passou a receber mercadorias em pequena quantidade da empresa **Dairy Partners Americas Nordeste Produtos Alimentícios Ltda. (DPA Nordeste)**, também componente do Grupo Nestlé, de produtos da marca Nestlé.

A partir de então (setembro/2014), nas operações de entradas em transferências provenientes de centro de distribuição localizados em outros estados, o ICMS ST passou a ser retido e recolhido pelo estabelecimento remetente. E conforme já evidenciado nas autuações anteriores, PTA N° 01.000259929-78 e PTA N° 01.000270269-39, a Impugnante entendeu que deixou de ser distribuidor exclusivo de produtos fabricados por outros estabelecimentos de mesma titularidade.

(destacou-se)

O Fisco destaca, também, que, “no período fiscalizado, as entradas da **DPA Nordeste** foram de R\$ 720.013,08, frente ao total das entradas no período de R\$ 37.849.522,12, representando apenas 2% (dois por cento) do valor total de mercadorias recebidas para comercialização”.

Vale comentar que, ao contrário do entendimento da Defesa, o Fisco não caracterizou a Autuada como distribuidora que opera “*exclusivamente com produtos fabricados por estabelecimento industrial de mesma titularidade*”, com base no referido percentual de mercadorias recebidas para comercialização.

Apenas destacou o baixo percentual de compra de produtos da empresa interdependente, DPA Nordeste, como outro indício de que a Autuada alterou seu comportamento a partir de setembro de 2014, passando a adquirir pequenas quantidades de produtos da DPA Nordeste, com a finalidade de afastar sua condição de distribuidora exclusiva.

Verifica-se, contudo, que essas remessas de mercadorias, oriundas de empresa interdependente, não afastam a exclusividade prevista no § 1º do art. 18 do Anexo XV do RICMS/02, para fins de não aplicabilidade da substituição tributária nas transferências de mercadorias de estabelecimento de mesma titularidade, pois se trata de produtos idênticos aos recebidos em transferências.

Importante ressaltar que, caso haja entendimento contrário para o caso concreto, entendendo que o recebimento de produtos da empresa DPA Nordeste afasta a exclusividade prevista no § 1º do art. 18 do Anexo XV do RICMS/02, a Autuada, destinatária dos produtos, terá produtos idênticos em seu estoque com tratamentos tributários diferentes, ou seja, com e sem retenção do ICMS/ST.

Isso porque, conforme notas fiscais acostadas aos autos pela própria Impugnante (fls. 137/158), as aquisições dos produtos provenientes da empresa Dairy Partners Américas Nordeste Produtos Alimentícios Ltda (CNPJ 10.331.731/0001-73), não estão sujeitas ao recolhimento do ICMS/ST pelo alienante/remetente, uma vez que o estado de Pernambuco não firmou Protocolo com o estado de Minas Gerais para instituição da substituição tributária com os produtos listados no item 43, ou Capítulo 17, da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Nessa hipótese, a substituição tributária dá-se no âmbito interno (ST interna). Confira-se:

Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 – Capítulo 17:

17. PRODUTOS ALIMENTÍCIOS

Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária:

17.1 Interno e nas seguintes unidades da Federação: Alagoas (Protocolo ICMS 188/09), Amapá (Protocolo ICMS 188/09), Distrito Federal (Protocolo ICMS 30/13), Mato Grosso (Protocolo ICMS 188/09), Paraná (Protocolo ICMS 188/09), Rio de Janeiro (Protocolo ICMS 188/09), Rio Grande do Sul (Protocolo ICMS 188/09), Santa Catarina (Protocolo ICMS 188/09) e São Paulo (Protocolo ICMS 28/09).

Relativamente aos açúcares que não sejam de cana, o âmbito de aplicação é 17.3 (interno)

Efeitos de 1º/01/2016 a 28/02/2017 – Redação dada pelo art. 15 e vigência estabelecida pelo art. 19, III, ambos do Dec. nº 46.931, de 30/12/2015:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

17.1 Interno e nas seguintes unidades da Federação: Amapá (Protocolo ICMS 188/09), Distrito Federal** (Protocolo ICMS 30/13), Paraná (Protocolo ICMS 188/09), Rio de Janeiro** (Protocolo ICMS 188/09), Rio Grande do Sul (Protocolo ICMS 188/09), Santa Catarina (Protocolo ICMS 188/09) e São Paulo (Protocolo ICMS 28/09).

Relativamente ao azeite de oliva em recipiente com capacidade igual a 2 litros, o âmbito de aplicação é 17.3 (interno)

A partir de 1º/02/2016 - Ver Art. 19, I, "a", 2 do Decreto 46.931, 31/12/2015.

17.2 Interno e nas seguintes unidades da Federação: Espírito Santo, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Rio de Janeiro e São Paulo (Protocolo 21/91).

17.3 Interno

17.4 Inaplicabilidade do regime de Substituição Tributária

Efeitos de 1º/01/2016 a 31/01/2017 - Redação dada pelo art. 15 e vigência estabelecida pelo art. 19, III, ambos do Dec. n° 46.931, de 30/12/2015:

Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 - item 43:

Efeitos de 1º/03/2013 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 4º e vigência estabelecida pelo art. 5º, II, ambos do Dec. n° 46.137, de 21/01/2013:

43. PRODUTOS ALIMENTÍCIOS

Efeitos de 1º/02/2014 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 3º, II, ambos do Dec. n° 46.415, de 30/12/2013:

43.1. Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária

Interno e nas seguintes unidades da Federação: Amapá (Protocolo ICMS 188/09), Paraná (Protocolo ICMS 188/09), Rio Grande do Sul (Protocolo ICMS 188/09), Santa Catarina (Protocolo ICMS 188/09) e São Paulo (Protocolo ICMS 28/09).

Efeitos de 1º/03/2013 a 31/01/2014 - Redação dada pelo art. 4º e vigência estabelecida pelo art. 5º, II, ambos do Dec. n° 46.137, de 21/01/2013:

43.1. Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária

Interno e nas seguintes unidades da Federação: Amapá (Protocolo ICMS 188/09), Rio Grande do Sul (Protocolo ICMS 188/09), Santa Catarina (Protocolo ICMS 188/09) e São Paulo (Protocolo ICMS 28/09).

Nota-se que, com os dispositivos regulamentares retro, o legislador quis estabelecer a regra da inaplicabilidade da substituição tributária, em consonância com os princípios que norteiam o próprio instituto da substituição tributária, mas também sentiu a necessidade de criar mecanismos de controle, como, por exemplo, o mesmo regime de tributação para os estoques.

Porém, essa exclusividade prevista no referido § 1º não pode ser compreendida ou analisada de forma literal, para todo e qualquer caso, como se fosse uma obrigação do contribuinte restringir a abrangência de seu comércio somente às mercadorias oriundas de seu estabelecimento industrial fabricante, o que, diga-se, não é uma interpretação razoável, em razão do princípio da livre iniciativa.

No caso em exame, não haveria nos estoques da Autuada mercadorias com e sem retenção do ICMS/ST, se ela e seu estabelecimento filial tivessem observado a regra da não aplicabilidade da substituição tributária nas transferências de mercadorias realizadas.

Assim, como não haveria confusão nos estoques (mercadorias idênticas com e sem retenção do ICMS/ST), em relação às mercadorias recebidas em transferências e aquelas adquiridas da empresa interdependente, não se deve retirar a condição de substituto tributário do contribuinte situado no estado mineiro, mediante aplicação literal do § 1º, do art. 18, do Anexo XV do RICMS/02, que tem fim controlístico e, em tal circunstância, o Fisco não sofreria qualquer perda no controle fiscal do contribuinte, bem como no desenvolvimento de uma eventual fiscalização.

Salienta-se que essa análise se encontra em total sintonia com decisões deste Conselho, como, por exemplo, as decisões consubstanciadas no já citado Acórdão nº 20.985/16/2ª e, também, no Acórdão nº 19.580/10/1ª:

ACÓRDÃO Nº 19.580/10/1ª

(...)

A MELHOR INTERPRETAÇÃO DA REGRA CONTIDA NO CITADO ART. 18 CONDUZ À CONCLUSÃO DE QUE O DESTINATÁRIO DA MERCADORIA NÃO PRECISA OPERAR EXCLUSIVAMENTE COM AQUELA MERCADORIA RECEBIDA EXCLUSIVAMENTE DO FABRICANTE. ELE PODE OPERAR COM OUTRAS MERCADORIAS TAMBÉM. CONTUDO, NO CASO DA INAPLICABILIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DEVE-SE OBSERVAR A REGRA PARA CADA TIPO DE MERCADORIA, OU SEJA, PARA A MERCADORIA RECEBIDA EM TRANSFERÊNCIA O DESTINATÁRIO NÃO PODERÁ OPERAR COM OUTRA MERCADORIA DO MESMO TIPO RECEBIDA DE TERCEIROS, MAS APENAS COM A RECEBIDA EM TRANSFERÊNCIA.

ISTO SE DÁ PELO FATO DE QUE O LEGISLADOR QUIS ESTABELEECER UMA REGRA, TENDO EM VISTA, OS PRINCÍPIOS QUE NORTEIAM O PRÓPRIO INSTITUTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, **MAS TAMBÉM SENTIU A NECESSIDADE DE CRIAR MECANISMOS DE CONTROLE COMO, POR EXEMPLO O MESMO REGIME DE TRIBUTAÇÃO PARA OS ESTOQUES.**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ADEMAIS, O ICMS INCIDE SOBRE CADA OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA, NÃO SE PODENDO MISTURAR AS OPERAÇÕES E, PORTANTO, PARA APLICAÇÃO DA REGRA CONTIDA NO INCISO II DO ART. 18 DO ANEXO XV DO RICMS ACIMA TRANSCRITO, NÃO HÁ QUE SE CONSIDERAR TODAS AS OPERAÇÕES DO DESTINATÁRIO, MAS SIM **TODAS AS OPERAÇÕES DO DESTINATÁRIO COM A MERCADORIA SUJEITA À REGRA.**

(DESTACOU-SE)

Observa-se que a própria Impugnante cita e transcreve excertos dos Acórdãos nºs 19.580/10/1ª e 20.052/10/1ª deste Conselho, afirmando que, de acordo com tais decisões, “*o contribuinte mineiro só será responsável pelo ICMS-ST se as mercadorias recebidas de diferentes fábricas forem “distinguíveis”*”. (destacou-se)

Acrescenta que “*referidas decisões deixam claro que esse mecanismo da legislação mineira serve exatamente para evitar que o contribuinte mineiro tenha em seu estoque mercadorias idênticas, sendo que para algumas delas houve recolhimento de ICMS-ST na operação interestadual e para outras não*”. (destacou-se)

Pela importância, vale frisar que as mercadorias recebidas da empresa DPA Nordeste são idênticas às recebidas em transferência da filial paulista, tratando-se de produtos de mesmo fabricante (Nestlé), ou seja, não se trata de tipos iguais de produtos oriundos de fábricas diferentes, o que, de fato, afastaria a exclusividade de comercialização da mercadoria.

Reitera-se, assim, que as remessas de mercadorias da empresa interdependente, DPA Nordeste, à Autuada não afastam a exclusividade prevista no § 1º do art. 18 do Anexo XV do RICMS/02, para fins de não aplicabilidade da substituição tributária nas transferências de mercadorias de estabelecimento de mesma titularidade, pois se trata de produtos idênticos aos recebidos em transferências.

Dessa forma, verifica-se que as transferências de mercadorias para o estabelecimento autuado, efetuadas pela filial paulista, subsumem-se à hipótese de inaplicabilidade da substituição tributária contida no inciso III do art. 18 do Anexo XV do RICMS/02. Nesse caso, o recolhimento do imposto recai sobre a Autuada quando esta promover a saída da mercadoria com destino a empresa diversa, uma vez que atendido o disposto no § 1º do referido art. 18.

No intuito de evidenciar que o comportamento da Autuada, ao tentar afastar sua condição de distribuidora mineira, reduz o imposto devido ao estado de Minas Gerais, ocasionando prejuízo ao Erário mineiro, o Fisco trouxe aos autos, fls. 12 (Relatório Fiscal) e fls. 173 (Manifestação Fiscal), o confronto dos valores (média) de venda, praticados pela Autuada na venda subsequente, e da base de cálculo dos produtos, utilizada para apuração do ICMS/ST pela empresa paulista remetente:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Média dos Valores por Unidade - CX		
Descrição do Produto	Coluna 1	Coluna 2
	Vendas Autuada	BC ST Transf.
Chamyto Leite Fermentado 20 (6x75g) BR	51,02	29,73
(...)	(...)	(...)
Molico Iogurte Natural 28x160g BR	44,65	17,69
(...)	(...)	(...)
Nestlé Iogurte Cenoura Laranja 21x170g BR	23,68	16,42
(...)	(...)	(...)
Ninho Soleil leite fermen18 (450g 75g)	67,21	32,16

Com base nesses dados, o Fisco apresentou a seguinte análise:

A Coluna 1 do quadro acima refere-se a média dos valores unitários de venda efetuadas pela Impugnante, no período fiscalizado, dos produtos sujeitos a substituição tributária. Na Coluna 2 calculamos a média do valor unitário da base de cálculo do ICMS ST com base nas notas fiscais de transferências emitidas pela unidade DPA de Araras/SP.

Verifica-se que o valor unitário praticado na venda final efetuada pela Autuada é significativamente superior ao valor da base de cálculo do ICMS ST utilizado para a retenção do imposto nas operações de transferência. Ressalte-se que o valor correto a ser utilizado para composição da base de cálculo da ST deveria ser o preço praticado na venda pelo estabelecimento quando destinar a empresa diversa do Grupo empresarial, ou seja, o praticado pela Impugnante na Coluna 1, como a empresa procedeu até agosto de 2014.

Deve ser ressaltado que o valor da base de cálculo da ST presume-se ser o valor que será o desembolsado pelo consumidor final que corresponde à última etapa da cadeia comercial e, logicamente, praticada pelos estabelecimentos varejistas.

Certo é que quando fazemos as comparações do valor praticado pelo estabelecimento distribuidor mineiro (Autuada) que já é superior ao valor adotado como partida para cálculo da ST pelo estabelecimento Paulista, e considerando que nessa etapa da cadeia comercial ainda deverá ter o agregado do varejista, pode-se concluir que o valor adotado como Base de

Cálculo do ICMS/ST pelo estabelecimento Paulista é expressivamente inferior ao preço que o produto chega ao consumido final.

Essa distorção expressiva entre o valor adotado como “Base de Cálculo” do ICMS/ST (pelo estabelecimento Paulista) e o preço suportado pelo consumidor final revela de maneira incontroversa a intenção da Impugnante de suprimir ou reduzir tributos.

Ademais, caso o estabelecimento, ora autuado, não fosse distribuidor exclusivo de produtos fabricados por outro estabelecimento de mesma titularidade, para apuração da base de cálculo ST, nas operações de transferências deveria ter sido observado o disposto no Artigo 19, § 11, I do Anexo XV do RICMS/MG, Decreto 43.080/02, que estabelece:

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

(....)

§ 11. Na operação interestadual de transferência, entre estabelecimentos do mesmo titular, caso a operação não tenha sua base de cálculo estabelecida na alínea “a” ou nos itens 1 e 2 da alínea “b” do inciso I do caput, será observado o seguinte:

I - em se tratando de estabelecimento que promova transferência somente para estabelecimentos não varejistas, a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária será apurada na forma estabelecida no item 3 da alínea “b” do inciso I do caput, **substituindo o preço praticado pelo remetente pelo preço médio ponderado do produto apurado com base nas operações internas de vendas entre contribuintes promovidas pelos estabelecimentos não varejistas de mesma titularidade, localizados no Estado**, consideradas as operações de revenda realizadas no segundo mês anterior àquele em que ocorrer a transferência e sem o ajuste da margem de valor agregado de que trata o § 5º (Grifo nosso);

Portanto, ainda que não fosse distribuidor exclusivo, pelo que se extrai da planilha “MÉDIA DOS VALORS POR UNIDADE - CX”, os valores que serviram de Base de Cálculo para o imposto devido a este Estado teriam sido muito inferiores aos valores estabelecidos na legislação.

Em relação a essa abordagem, a Impugnante entende que o Fisco tenta justificar a cobrança do ICMS/ST sobre o preço do estabelecimento mineiro, cuja forma de cobrança “*só foi introduzida na legislação para operações interestaduais entre São Paulo e Minas Gerais a partir de março/2016 (o que não é o caso dos autos)*”.

A respeito dessa alegação defensiva, o Fisco deixou consignado que essa análise, confrontando os valores de venda, praticados pela Autuada na venda subsequente, e da base de cálculo dos produtos, utilizada para apuração do ICMS/ST pela empresa paulista remetente, foi apenas para “*mostrar a incoerência dos valores que serviram de base de cálculo para o ICMS/ST, tendo em vista que foram infinitamente inferiores aos valores de vendas da própria autuada*”.

O Fisco destaca que a exigência fiscal não foi apurada com base em uma mudança da legislação mineira (inclusão do § 11, inciso I, do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02), cujo teor, embora tenha vigência no período autuado (efeitos a partir de 01/12/14) e não se encontre em desacordo com o Protocolo ICMS nº 28/09, apenas “*alcançaria a apuração da base de cálculo do ICMS/ST, caso o estabelecimento, ora autuado, não fosse distribuidor exclusivo de produtos fabricados por outro estabelecimento de mesma titularidade*”.

Portanto, ao contrário do entendimento da Defesa, a acusação fiscal não se refere à adequação da metodologia de apuração da base de cálculo, mas, sim, à adequação no que tange à responsabilidade tributária de retenção e recolhimento de ICMS/ST, que recai sobre a Autuada, no momento em que efetua suas operações de saídas, considerando que se trata de distribuidor exclusivo de produtos fabricados por estabelecimento industrial de mesma titularidade, por força do inciso III do art. 18 do Anexo XV do RICMS/02, que estabelece a inaplicabilidade da ST na operação anterior.

Assim, procedente é a acusação fiscal, estando corretas as exigências de ICMS (operação própria), ICMS/ST e das seguintes penalidades:

Lei nº 6.763/75

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

Efeitos de 1º/01/2012 a 30/06/2017 - Acrescido pelo art. 8º e vigência estabelecida pelo art. 17, ambos da Lei nº 19.978, de 28/12/2011:
“XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;”

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

Registra-se que a Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, foi exigida no percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre o ICMS devido na operação própria. Também foi exigida a Multa de Revalidação no percentual de 100% (cem por cento) do valor do ICMS/ST, nos termos do que dispõe o art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, da citada lei.

Sobre o valor total da base de cálculo do ICMS/ST não destacada nas notas fiscais, o Fisco exigiu a Penalidade Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75.

Salienta-se que, em relação às operações de saída de mercadorias, promovidas pela Autuada, destinadas a contribuintes mineiros detentores de regimes especiais, que lhes atribuem a responsabilidade pelo recolhimento do imposto na condição de substituto tributário, o Fisco exigiu o ICMS (operação própria), a respectiva multa de revalidação e a Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75, sobre o valor total da base de cálculo do ICMS não destacada nas notas fiscais.

A Impugnante afirma, ainda, que *“não tomou os créditos do ICMS pois entendeu que o ICMS incidente em toda operação já havia sido pago pelo remetente, quando recolheu o ICMS/ST para Minas Gerais”*.

Assevera que o presente Auto de Infração não observou o princípio da não cumulatividade no cálculo utilizado para apuração do valor do ICMS e ICMS/ST supostamente devidos e que, por esse motivo, a autuação deveria, ao menos, ser retificada.

Requer, assim, que sejam os autos baixados em diligência para que o Fisco verifique *“o referido destaque e recolhimento do ICMS-ST nas remessas de mercadorias recebidas pela Impugnante no período autuado”*.

Contudo, tal verificação não tem o condão de afastar a acusação fiscal em apreço e também não é necessária para o deslinde da presente contenda.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sobre essa alegação defensiva, vale reproduzir o que o Fisco deixou consignado em sua manifestação:

Sobre o direito ao crédito de ICMS referente às operações interestaduais de remessas de mercadorias, poderá a Impugnante, depois de cumpridas as exigências do presente Auto de Infração, efetuar a escrituração nos prazos e nas condições estabelecidos na legislação. Quanto aos valores insuficientes e indevidamente retidos pelos estabelecimentos localizados em outras Unidades da Federação, assiste aos Contribuintes o direito de pleitear a restituição dos valores indevidamente retidos a título de ICMS, desde que observadas as disposições legais aplicáveis à matéria.

Conforme já esclarecido no item II-B desta Manifestação Fiscal, o procedimento a ser observado em relação à apropriação de créditos extemporâneos do imposto encontra-se prescrito nos itens do § 2º, do artigo 67 do RICMS/96. E relativamente ao ICMS/ST pago indevidamente pelo fornecedor, tais valores poderão ser objeto de restituição, mediante requerimento do Contribuinte, nos termos do artigo 92 do RICMS/02.

Quanto às assertivas de que as multas exigidas são abusivas, ferindo os princípios constitucionais da razoabilidade, da proporcionalidade e do não confisco, cumpre registrar o presente trabalho se encontra nos exatos termos da legislação tributária, não cabendo ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 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% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Diógenes Baleeiro Neto. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Renata Pereira Schetini (Revisora), Luiz Geraldo de Oliveira e Thiago Álvares Feital.

Sala das Sessões, 21 de outubro de 2020.

Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator

D