

Acórdão: 23.713/21/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001359721-57
Impugnação: 40.010148946-88
Impugnante: Saúde Indústria e Comércio de Água Mineral e Serviços Ltda
IE: 002664615.00-01
Proc. S. Passivo: Tabajara Francisco Póvoa Neto/Outro(s)
Origem: DFT/Juiz de Fora - 2

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - INTERNA - ÁGUA MINERAL. Constatado que a Autuada deixou de efetuar a retenção e o recolhimento do ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, incidente nas operações internas com água mineral. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, da mesma lei citada, respeitado o limitador previsto no § 2º, inciso I, do mencionado art. 55.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO - INTERNA - ÁGUA MINERAL. Constatado que a Autuada efetuou a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, incidente nas operações internas com água mineral, em decorrência da adoção de base de cálculo do imposto em desacordo com o estabelecido no art. 112 do Anexo XV do RICMS/02 e utilização indevida de redução de base de cálculo. Corretas as exigências referentes à diferença de ICMS/ST apurada, Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da mesma lei citada, respeitado o limitador previsto no § 2º, inciso I, do mencionado art. 55.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação refere-se à constatação de que a Autuada, contribuinte estabelecida no estado de Goiás, promoveu vendas a destinatários mineiros, de mercadorias sujeitas à substituição tributária (água mineral), com retenção a menor ou falta de retenção do ICMS/ST, acarretando recolhimento a menor ou falta de recolhimento do imposto no período de janeiro de 2016 a junho de 2019.

Conforme esclarecimentos do Fisco, a irregularidade de retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST foi apurada em virtude dos seguintes fatores:

- não aplicação do critério de apuração determinado pelo art. 112 do Anexo XV do RICMS/02;

- utilização indevida de redução de base de cálculo de 61,11% (sessenta e um vírgula onze por cento) na apuração do ICMS/ST relativo ao produto “Água Mineral 20 LTS”.

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

O presente trabalho encontra-se instruído por Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF nº 10.000030508.47 (fls. 02/03); Auto de Infração – AI (fls. 04/07); Relatório Fiscal (fls. 08/10); CD contendo os Anexos I, II e V do Auto de Infração (fls. 11); Anexo III – Recolhimentos realizados pelos destinatários (fls. 12/13); Anexo IV – Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário Original (fls. 14/17); Anexo VI – Autorização Provisória e Regime Especial (fls. 18/23); Anexo VII – Portarias SUTRI com os preços médios ponderados a consumidor final (fls. 24/31).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 38/45, acompanhada da mídia digital de fls. 62.

Requer, ao final, o acatamento de sua peça de defesa.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em Manifestação de fls. 70/78, refuta as alegações da Defesa, requerendo, portanto, a procedência do lançamento.

Da Instrução Processual

A Assessoria do CCMG determina a realização da diligência de fls. 83/84, no intuito de que seja concedido ao Sujeito Passivo abertura de vista dos autos “*pelo prazo de 5 (cinco) dias, consoante art. 140, § 1º do mesmo diploma legal citado, para que a Autuada tenha conhecimento e se pronuncie a respeito das informações constantes em manifestação fiscal*”.

Reaberta vista dos autos, a Impugnante comparece às fls. 91/96, enquanto o Fisco apresenta sua Manifestação às fls. 97/102, devidamente assinada às 106/111, mantendo seu posicionamento pela procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 113/128, opina, em preliminar, pela rejeição da nulidade arguida e pelo indeferimento da prova pericial requerida 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.

Das Preliminares

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer o cancelamento do Auto de Infração, ao argumento de que há vícios no lançamento.

Alega que, ao acusar que a Contribuinte “*se utiliza indevidamente da redução de base de cálculo no percentual de 61,11% (sessenta e um vírgula onze por cento)*”, o Fisco não apresenta “*qualquer referência à artigo de Lei ou qualquer fundamento que demonstre o motivo pelo qual o uso da referida redução se deu de maneira indevida*”.

Reforça essa alegação, afirmando que a descrição da conduta praticada é genérica e que na base legal não há dispositivo que faça menção ao motivo pelo qual o uso da redução da base de cálculo teria sido contrário à lei, levando à conclusão de que houve o descumprimento da regra prevista no art. 89, incisos IV e V do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos -RPTA.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas e corretamente indicadas no lançamento.

Ressalta-se que a descrição das irregularidades cometidas pela Autuada se encontra perfeitamente detalhada no Relatório Fiscal Analítico, às fls. 08/09 dos autos.

Assim, todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, não restando quaisquer dúvidas acerca das circunstâncias materiais ou capitulação legal dos fatos narrados.

Induvidoso 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 obstante a perfeita compreensão do trabalho realizado, com a clara demonstração das irregularidades cometidas pela Autuada, o Fisco acrescentou as seguintes informações em sua manifestação fiscal:

Com relação ao item 6.2 das irregularidades apuradas, quando o fisco afirma que a autuada se utilizou de redução indevida de base de cálculo o fez com base nas informações contidas nos arquivos “xml” das Notas Fiscais Eletrônicas (que constam da planilha que compõe o Anexo I).

Em várias de suas notas fiscais, a impugnante informa no campo “Red. Base de Cálculo ST” o percentual de 61,11% o que representa o uso dessa redução na apuração da Base de Cálculo da ST.

Entretanto, considerando que não consta nas informações complementares dos documentos fiscais emitidos pela autuada qualquer justificativa ou citação de dispositivo legal que amparasse a pretensão fruição desse benefício fiscal não havia como o fisco indicar qual normativo estava sendo infringido.

Coube ao fisco tão somente alertar a inexistência de previsão legal de redução de base de cálculo para essas operações e capitular a infringência ao art. 19, inciso I, alínea “b”, itens 1 e 3, concomitante seu § 5º, do Anexo XV do RICMS/02 que estabelece a correta base de cálculo do ICMS/ST que deixou de ser adotada pela impugnante.

Considerando que a Impugnante não teve acesso a tais comentários antes de apresentar sua defesa, a Assessoria do CCMG, no exercício da competência estatuída nos arts. 146 e 147, ambos do RPTA, decidiu retornar os autos à origem, conforme diligência de fls. 83/84, para que fosse concedido ao Sujeito Passivo abertura de vista dos autos, a fim de que a Autuada tivesse conhecimento e se pronunciasse a respeito das informações constantes em manifestação fiscal.

Em aditamento de impugnação, a Defesa refuta a informação do Fisco de que não houve citação nas notas fiscais da fundamentação legal para proceder à redução da base de cálculo do ICMS/ST, com a alegação de que, no campo relativo às informações complementares das notas fiscais, *“sempre faz menção ao fato de que o recolhimento do tributo indicado em cada uma das notas estaria sendo realizado nos termos do Regime Especial por ela mantido junto ao fisco estadual”*.

Reafirma seu entendimento de que o Fisco deveria ter indicado no Auto de Infração a infringência ao item 19.8 do Anexo IV do RICMS/02 e, ao não o fazer, estaria contrariando o disposto nos incisos IV e V do art. 89 do RPTA.

Avoca o princípio da legalidade, argumentando que a Autuada não teria como adivinhar o que teria deixado de observar na legislação vigente em virtude da elaboração do Auto de Infração de maneira incompleta.

Com base nessa tese, requer o cancelamento da exigência fiscal nos termos do art. 111, inciso V do RPTA.

Todavia, novamente, não merecem ser acolhidas as razões da Defesa.

Como bem observado pelo Fisco, a própria Impugnante admite que não cita em seus documentos fiscais o dispositivo legal que ampara a utilização da redução da base de cálculo em suas operações com água em galão de 20L. Apenas menciona que o recolhimento do imposto é realizado nos termos do Regime Especial.

No entanto, o RET concedido à Autuada não autoriza o pretendido benefício fiscal e sequer faz alusão à possibilidade de redução de base de cálculo, conforme se extrai dos documentos constantes do Anexo VI do Auto de Infração (Autorização Provisória e Regime Especial – fls. 18/23).

Portanto, não havendo a informação de que a redução da base de cálculo utilizada pela Autuada se amparava no item 19, alínea “a”, da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, não caberia ao Fisco apontar a sua inaplicabilidade em face das condições impostas pelo subitem 19.8 do mesmo dispositivo legal.

Ademais, como bem lembrado pelo Fisco, de acordo com o estabelecido no art. 92 do RPTA, as incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida:

Art. 92. As incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida.

Pela importância, reitera-se que as infringências constantes do Auto de Infração demonstram claramente os dispositivos legais que deixaram de ser cumpridos pela Autuada para a correta apuração do ICMS/ST devido, não havendo o que se falar em descumprimento aos requisitos disciplinados no art. 89 do RPTA, imprescindíveis para a validade do lançamento, o qual, portanto, não se encontra eivado de qualquer pecha de nulidade.

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, a arguição de nulidade do lançamento.

Do Pedido de Prova Pericial

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, “*nos termos do art. 119, III do RPTA, com a finalidade de revisão da planilha do Anexo I, de modo a adequá-la à redução da base de cálculo no percentual a que faz jus*”.

Para tanto, formula os quesitos de fls. 44.

Segundo a doutrina “*em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispendo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação*” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litúgio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Verifica-se que os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos.

Dessa forma, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas, nos termos do que prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a”, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.^a APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação trata de falta de retenção/recolhimento e retenção/recolhimento a menor de ICMS/ST, nas operações de venda realizadas pela Autuada, localizada no estado de Goiás, com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (água mineral) destinadas a contribuintes mineiros.

O Fisco constatou que a Autuada, inscrita no cadastro de contribuintes de ICMS do estado de Minas Gerais, responsável na condição de sujeito passivo por substituição, mediante regime especial de tributação, pela retenção e recolhimento de ICMS/ST nas referidas operações, deixou de destacar a base de cálculo e respectivo imposto, ou, conforme o caso, destacou a menor, nas notas fiscais emitidas no período de janeiro de 2016 a junho de 2019.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro, prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75, e, também, das Multas Isoladas, capituladas no art. 55, inciso XXXVII, em razão da falta de destaque da base de cálculo do ICMS/ST, ou inciso VII, alínea “c”, quando houve destaque a menor da base de cálculo do imposto prevista na legislação, ambas c/c § 2º, inciso I, do mesmo art. 55, da citada lei.

Todas as notas fiscais objeto de autuação se encontram relacionadas no Anexo I do Auto de Infração (CD de fls. 11), em que foram indicadas as informações destacadas pela empresa nas notas fiscais, os valores apurados pelo Fisco de acordo com a legislação tributária pertinente, constatando, então, a diferença de imposto devida em cada operação.

Em Relatório Fiscal, o Fisco esclarece que a irregularidade de retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST foi apurada em virtude dos seguintes fatores:

- não aplicação do critério de apuração determinado pelo art. 112 do Anexo XV do RICMS/02 para as operações em que o valor da sua operação própria tenha sido superior a 75% (setenta e cinco por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF), divulgado em portarias da Superintendência de Tributação (constantes do Anexo VII do Auto de Infração (fls. 24/31).

Nessa hipótese, o contribuinte deveria ter adotado o cálculo do ICMS/ST com base no art. 19, inciso I, alínea “b”, item “3”, do Anexo XV do RICMS/02 (Margem de Valor Agregado – MVA).

- utilização indevida de redução de base de cálculo de 61,11% (sessenta e um vírgula onze por cento) na apuração do ICMS/ST relativo ao produto “Água Mineral 20 LTS”, conforme informação indicada na coluna “Red. Base Cálculo ST” da planilha relativa ao Anexo I do Auto de Infração.

O Fisco esclarece, também, que “foi refeita a apuração do ICMS/ST adotando-se os critérios estabelecidos no art. 112 do Anexo XV do RICMS/02 e abatendo-se os valores dos tributos destacados”, acrescentando a informação de que “foram abatidos os valores constantes do Termo de Autodenúncia nº 05.000305372.08 de 12/06/2019 cujas operações nele incluídas constam do Anexo V”, que compõe o CD de fls. 11.

Registra, ainda, que o Anexo III do Auto de Infração (fls. 12/13) contém os recolhimentos de ICMS/ST realizados por empresas destinatárias, relativos às operações com exigências apuradas no Anexo I do Auto de Infração, cujos valores “foram abatidos dos exigidos conforme demonstrado no Anexo IV”, de fls. 14/17 dos autos.

No Anexo II do Auto de Infração, que também compõe o CD de fls. 11, o Fisco demonstra, para cada operação, a apuração das Multas Isoladas, capituladas no art. 55, inciso XXXVII, em razão da falta de destaque da base de cálculo do ICMS/ST, ou inciso VII, alínea “c”, quando houve destaque a menor da base de cálculo do imposto, ambas c/c § 2º, inciso I, do mesmo art. 55, da citada lei.

Conforme salientado pelo Fisco, “a empresa autuada é detentora do Regime Especial nº 45.000010472.64 que lhe atribui a responsabilidade, na condição de substituto tributário, pela retenção e recolhimento do ICMS/ST”, cuja responsabilidade já era prevista desde 18/01/16, em virtude da autorização Provisória DGP/SUFIS nº 001/2016 concedida à Contribuinte, conforme documentos constantes do Anexo VI do Auto de Infração (fls. 18/23).

Em sua peça de defesa, a Impugnante alega que o Fisco “se utilizou de alíquota divergente da prevista em Lei para lançar o crédito tributário”.

Contesta a impossibilidade de utilizar, para apuração do ICMS/ST em relação ao produto “Água Mineral 20 Lts”, a redução de base de cálculo de 61,11% (sessenta e um vírgula onze por cento) prevista na legislação, alegando ser detentora de Regime Especial de Tributação (RET nº 45.000010472.64) que estabelece tributação especial para as mercadorias relacionadas no Capítulo 3 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (entre elas água) destinadas a contribuintes de Minas Gerais.

Transcreve parte do art. 3º do RET, para demonstrar o valor a recolher de ICMS devido por substituição tributária, correspondente a:

(...) a diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota vigente nas operações internas sobre a base de cálculo prevista no art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS, observado o disposto no § 5º do mesmo artigo, e o imposto devido pelas operações próprias, deduzindo deste todos os benefícios fiscais concedidos ou que vierem a ser concedidos pelo Estado do domicílio do contribuinte sem aprovação do CONFAZ.

Alega, então, fazer jus à redução de 61,11% (sessenta e um vírgula onze por cento) da base de cálculo, nos termos do item 19, alínea “a”, da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, para o produto descrito no item 59 da Parte 6 do mesmo Anexo.

Assevera que o Anexo I do Auto de Infração foi elaborado erroneamente, ao desconsiderar a redução de alíquota para o “garrafão de 20 litros de água mineral”, que corresponde ao citado item 59 da Parte 6 do Anexo IV do RICMS/02, aplicando a alíquota de 18% (dezoito por cento) para todas as operações.

Acosta, às fls. 62, mídia digital, que contém cópia da planilha referente ao Anexo I do Auto de Infração, destacando “em amarelo” as operações que entende que a alíquota deveria ter sido reduzida.

Nega a aplicação do disposto no subitem 19.8 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, com a justificativa de que “o critério adotado para composição da base de cálculo dos garrafões de 20 litros existentes na planilha foi o PMPF”.

Contudo, ao contrário do entendimento da Defesa, e conforme bem esclarecido pelo Fisco neste processo, a Autuada não faz jus à redução da base de cálculo prevista, à época dos fatos geradores, no item 19, alínea “a”, da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, nas operações com galão de água mineral de 20 litros (item 59 da Parte 6 do Anexo IV do RICMS/02), uma vez que, para fruição desse benefício, o contribuinte deve observar as condições impostas no subitem 19.8, que assim dispõe:

RICMS/02 - Anexo IV - Parte 1

Item 19 - Saída, em operação interna, dos produtos alimentícios:

a) relacionados nos itens 6, 7, 10 a 13, 18 a 23, 25, 28, 29 a 34, 55 a 58 e 62, desde que produzidos no Estado, e nos itens 1, 4, 5, 8, 9, 14 a 17, 24, 26, 27, 35 a 37, 44 a 48, 59 a 61, todos da Parte 6 deste anexo, observado o disposto nas alíneas “c” e “d”:

Efeitos de 1º/01/2016 a 27/12/2019 - Redação dada pelo art. 2º, e vigência estabelecida pelo art. 12, II, ambos do Dec. nº 46.954, de 23/02/2016:

Item 19.8 - A redução da base de cálculo relativa ao produto relacionado no item 59 da Parte 6 deste Anexo aplica-se inclusive às operações sujeitas à substituição tributária e será concedida, mediante regime especial de tributação, ao contribuinte que adote o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) para cálculo do imposto devido a título de substituição tributária nas operações com as mercadorias relacionadas nos itens 1.0 a 8.0 do capítulo 3 da Parte 2 do Anexo XV, e em se tratando de estabelecimento industrial:

(grifou-se).

Observa-se que a aplicabilidade do benefício de redução da base de cálculo é restrita a detentores de regime especial específico para esse fim, por meio do qual serão implementados as obrigações e os controles, e, cumulativamente, nas operações apuradas corretamente pelo PMPF.

Portanto, não basta apurar a base de cálculo por PMPF do item 59 da Parte 6 do Anexo IV do RICMS/02 para que o benefício da redução de base de cálculo seja concedido automaticamente, como quer fazer crer a Impugnante.

Ressalta-se que esse regime especial, previsto no subitem 19.8 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, não deve ser confundido com o Regime Especial de Tributação concedido à Autuada, para que ela tenha a responsabilidade, na condição de substituta tributária, pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes com suas mercadorias destinadas a contribuinte mineiros.

Pela simples leitura tanto da Autorização Provisória DGP/SUFIS nº 001/2016 (fls. 19) quanto do Regime Especial nº 45.000010472-64 (fls. 21/23), inclusive seu art. 3º destacado pela Defesa, verifica-se que não houve autorização para a Autuada utilizar a redução de base de cálculo em questão.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco salienta, também, que, “*mesmo no requerimento feito pela autuada para a concessão de regime especial (fl. 20 do PTA), não consta qualquer pleito com o fim de aplicação de redução de base de cálculo*”.

Vale reproduzir excertos da Consulta de Contribuintes nº 187/14, destacada pelo Fisco em sua manifestação, que se encontra na mesma linha do presente debate, reforçando o posicionamento de que o regime especial específico é condição “*sine qua non*” para a utilização da pretendida redução da base de cálculo. Veja-se:

ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO – ÁGUA MINERAL – A redução de base de cálculo prevista no item 19 da Parte 1 c/c item 59 da Parte 6, ambas do Anexo IV do RICMS/02, aplica-se no cálculo do ICMS devido por substituição tributária e é concedida mediante regime especial de tributação, nos termos do subitem 19.8 da Parte 1 do mesmo Anexo.

(...)

Contudo, nos termos do mesmo subitem 19.8, a redução de base de cálculo é concedida mediante regime especial de tributação ao contribuinte que adote o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) para cálculo do imposto devido a título de substituição tributária nas operações com as mercadorias relacionadas no item 41 da Parte 2 do Anexo XV, havendo ainda outros requisitos se o estabelecimento for industrial.

A Consulente possui regime especial que lhe atribui a responsabilidade, na condição de substituto tributário, pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes com as mercadorias relacionadas no item 41 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 destinadas a contribuintes estabelecidos neste Estado. Entretanto, esse regime especial não prevê a referida redução de base de cálculo, o que a impede de aplicá-la. (Grifou-se).

Ressalta-se que essa mesma consulta também deixa claro que não basta ser detentor de regime especial que determina a obrigação de reter e recolher o ICMS/ST, mas deve haver a previsão expressa concedendo a autorização para se reduzir a base de cálculo, cuja situação se apresenta análoga à presente.

O Fisco destaca, ainda, que o mesmo entendimento encontra-se em decisão do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG consubstanciada no Acórdão nº 20.296/13/2ª:

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – BEBIDAS – ÁGUA MINERAL. CONSTATADO, POR MEIO DE LEVANTAMENTO DAS NOTAS FISCAIS DE SAÍDA EM CONFRONTO COM A APURAÇÃO DA BASE

DE CÁLCULO E IMPOSTO DEVIDO, QUE HOUE O RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST, INCIDENTE NAS OPERAÇÕES DE SAÍDA DE ÁGUA MINERAL. EXIGE-SE ICMS/ST E MULTA DE REVALIDAÇÃO EM DOBRO, NOS TERMOS DO ART. 56, INCISO II C/C § 2º, INCISO I DO MESMO DISPOSITIVO DA LEI Nº 6.763/75.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL – BASE DE CÁLCULO - DESTAQUE A MENOR DO VALOR DO ICMS/ST. CONSTATADA A EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS COM O DESTAQUE A MENOR DO ICMS/ST, EM VIRTUDE DE ADOÇÃO INDEVIDA DE REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. CONTUDO, POR INAPLICÁVEL À ESPÉCIE, AFASTADA A EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 54, INCISO VI DA LEI Nº 6.763/75. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

A REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO, RELATIVA AO PRODUTO RELACIONADO NO ITEM 59 DA PARTE 6 DO ANEXO IV DO RICMS/02, APLICA-SE, INCLUSIVE, ÀS OPERAÇÕES SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E SERÁ CONCEDIDA, MEDIANTE REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO, AO CONTRIBUINTE QUE ADOTE O PREÇO MÉDIO PONDERADO A CONSUMIDOR FINAL (PMPF) PARA CÁLCULO DO IMPOSTO DEVIDO A TÍTULO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NAS OPERAÇÕES COM AS MERCADORIAS RELACIONADAS NO ITEM 41 DA PARTE 2 DO ANEXO XV, E EM SE TRATANDO DE ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL QUE:

(...)

B) ESTEJA REGULAR COM AS OBRIGAÇÕES DEFINIDAS PELA AGÊNCIA NACIONAL DE VIGILÂNCIA SANITÁRIA (ANVISA), QUANTO AO REGISTRO E AOS PADRÕES DE IDENTIDADE E QUALIDADE DAS ÁGUAS DESTINADAS AO CONSUMO HUMANO.

OBSERVA-SE, PORTANTO, QUE A UTILIZAÇÃO DA REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO DA MERCADORIA EM PAUTA É CONDICIONADA E REQUER REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO. CONTUDO, NÃO CONSTA NOS CADASTROS DA SEF/MG A EXISTÊNCIA DE REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO PARA A CONTRIBUINTE, O QUE AFASTA A ALEGADA HIPÓTESE DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Cumpra acrescentar trecho de recente decisão deste Conselho, consolidada no Acórdão nº 22.118/19/2ª, que também se apresenta na mesma linha:

VALE DIZER QUE, AO CASO DOS AUTOS, NÃO SE APLICA A REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO PREVISTA NO ITEM 19 DA PARTE 1 DO ANEXO IV DO RICMS/02, PARA AS SAÍDAS EM OPERAÇÃO INTERNA COM ÁGUA MINERAL OU ÁGUA POTÁVEL OU NATURAL, ENGARRAFADA EM EMBALAGEM COM VOLUME DE 20 LITROS, POIS, NOS TERMOS DO SUBITEM 19.8, A SEGUIR REPRODUZIDO, A REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO É CONCEDIDA MEDIANTE REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO AO CONTRIBUINTE QUE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ADOpte O PREÇO MÉDIO PONDERADO A CONSUMIDOR FINAL (PMPF) PARA CÁLCULO DO IMPOSTO DEVIDO A TÍTULO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NAS OPERAÇÕES COM AS MERCADORIAS RELACIONADAS NO ITEM 41 DA PARTE 2 DO ANEXO XV, HAVENDO AINDA OUTROS REQUISITOS SE O ESTABELECIMENTO FOR INDUSTRIAL.

Importa esclarecer, também, que referido benefício é de redução de base de cálculo, e não de alíquota, ou seja, a possibilidade de aplicação de multiplicador opcional em razão de redução de base de cálculo não se confunde com a alteração da alíquota da operação.

No presente caso, a alíquota interna do produto comercializado pela Autuada (água mineral) é de 18% (dezoito por cento), sendo que a aplicação do multiplicador de “0,07” (zero vírgula zero sete) somente seria facultado para o caso em que fosse concedido o benefício da redução de base de cálculo, que, como já demonstrado, não se configurou.

Dessa forma, conclui-se que a apuração realizada pelo Fisco se encontra em conformidade com a legislação tributária, estando corretas as alíquotas aplicadas bem como a não concessão do benefício de redução da base de cálculo.

Em aditamento de impugnação, a Defesa contesta a necessidade de celebração de regime especial próprio para fruição do benefício fiscal da redução da base de cálculo, previsto no subitem 19.8 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02.

Insiste no entendimento de que, para a solução do impasse, basta obedecer à sistemática de cálculo do ICMS/ST descrita no já citado Regime Especial nº 45.000010472.64.

Reproduz os arts. 1º ao 3º do RET para argumentar que “tanto a alíquota quanto a base de cálculo a serem utilizadas pela impugnante seriam aquelas vigentes nas operações internas da mesma natureza, sendo que, no que diz respeito ao garrafão de água de 20 (vinte) litros, este possui expressa previsão de redução de base de cálculo, consoante item 59 da Parte 6 do Anexo IV do RICMS”.

Todavia, como já expressado anteriormente, da simples leitura tanto da Autorização Provisória DGP/SUFIS nº 001/2016 (fls. 19) quanto do Regime Especial nº 45.000010472-64 (fls. 21/23), extrai-se que não foi tratada nenhuma autorização para a Autuada utilizar-se da redução de base de cálculo em questão.

A orientação de cálculo disposta no art. 3º do RET se refere à regra geral de apuração do ICMS/ST e não faz menção à aplicação de qualquer benefício específico.

Vale lembrar que a pretendida redução de base de cálculo prevista no item 19, alínea “a”, da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02 (legislação vigente à época dos fatos geradores), no que tange ao item 59 da Parte 6 do mesmo Anexo, não é autoaplicável, estando submetida às condicionantes impostas pelo subitem 19.8 do mesmo dispositivo legal.

Desse modo, não poderia a Autuada fazer uso desse benefício sem antes possuir a devida autorização concedida em regime especial de tributação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, considerando que a Contribuinte não atende às condições dispostas no subitem 19.8 mencionado, a base de cálculo a que se refere o art. 3º do seu RET é aquela prevista no art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, sem a possibilidade de aplicação da redução em questão.

Com relação à resposta à Consulta de Contribuintes nº 187/14, a Impugnante afirma que ela menciona requisito específico para fruição do benefício da redução da base de cálculo somente para o item 41 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

No entanto, conforme esclarecimento do Fisco, “em 2014 a redação vigente do mencionado item 41 se referia aos mesmos produtos “água mineral” que hoje se encontram no Capítulo 3 da Parte 2 do Anexo XV”:

Efeitos de 1º/01/2010 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 1º, e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 45.244, de 15/12/2009:

“41. ÁGUA MINERAL OU POTÁVEL ENVASADA

Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária

Reitera-se que, ao contrário do defendido pela Impugnante, a citada Consulta de Contribuintes enquadra-se perfeitamente à situação ora em análise, reforçando o posicionamento de que a legislação tributária determina a necessidade de se possuir regime especial específico a fim de usufruir da redução da base de cálculo prevista no item 19, alínea “a”, da Parte 1 c/c item 59 da Parte 6, ambas do Anexo IV do RICMS/02, não podendo se valer do Regime Especial que lhe atribuiu a responsabilidade como substituto tributário para atender ao subitem 19.8 do mesmo dispositivo legal.

Pelo exposto, verifica-se que não há respaldo legal para a Autuada utilizar-se de qualquer redução de base de cálculo, não fazendo jus, inclusive, à redução da base de cálculo de 61,11% (sessenta e um vírgula onze por cento) prevista na alínea “a” do item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, tendo em vista o não atendimento das condições impostas no subitem 19.8 do mesmo dispositivo legal.

Ressalta-se que, ainda que houvesse regime especial concedido à Autuada para o fim específico de possibilitar a utilização da redução de base de cálculo prevista na alínea “a” do item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, observa-se que existem várias operações objeto de autuação, constantes da planilha que compõe o Anexo I do Auto de Infração, para as quais também não se aplicaria referido benefício, uma vez que o imposto deve ser apurado com base na MVA, em virtude do disposto no art. 112 do Anexo XV do RICMS/02:

RICMS/02 - Anexo XV

CAPÍTULO XVII - DAS OPERAÇÕES COM ÁGUA MINERAL OU POTÁVEL ENVASADA

Art. 112. Na hipótese de operação com mercadoria submetida ao regime de substituição tributária com âmbito de aplicação 3.3 de que trata o capítulo 3 da Parte 2 deste Anexo em que o valor da operação própria praticado pelo remetente,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

compreendidos os valores correspondentes a frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, seja superior a 75% (setenta e cinco por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF), divulgado em portaria da Superintendência de Tributação, o imposto devido por substituição tributária será calculado utilizando-se da base de cálculo estabelecida no art. 19, I, "b", 3, desta Parte.

Assim, segundo tal dispositivo legal, nas operações em que a base de cálculo da operação própria praticada pelo contribuinte for superior a 75% (setenta e cinco por cento) do PMPF, a formação da base de cálculo para a apuração do ICMS/ST deve ser nos termos do art. 19, inciso I, alínea b, item 3 do Anexo XV do RICMS/02, ou seja, utilizando-se a base de cálculo formada pelo preço praticado pelo contribuinte, acrescida do percentual de Margem de Valor Agregado (MVA) estabelecida para a mercadoria, constante da Parte 2 do citado Anexo XV:

RICMS/02 - Anexo XV - Parte 1

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 submetida ao regime de substituição tributária 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, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado - MVA - estabelecido para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º;

Para melhor elucidar a questão, vale reproduzir o seguinte exemplo apresentado pelo Fisco em sua manifestação fiscal:

A título exemplificativo podemos citar a NF-e nº 111738 de 05/10/2018:

CÁLCULO DO IMPOSTO

BASE DE CÁLCULO DO ICMS	6.933,80	VALOR DO ICMS	832,08	BASE DE CÁLCULO DO ICMS SUBST.	2.899,36	VALOR DO ICMS SUBST.	0,00	VALOR TOTAL DOS PRODUTOS	6.933,80		
VALOR DO FRETE	0,00	VALOR DO SEGURO	0,00	DESCONTO	0,00	OUTRAS DESPESAS ACESSÓRIAS	0,00	VALOR TOTAL DO PI	0,00	VALOR TOTAL DA NOTA	6.933,80

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DADOS DO PRODUTOS / SERVIÇOS

CÓDIGO	DESCRIÇÃO DOS PRODUTOS / SERVIÇOS	NCM/EN	CFOP	UNID	QUANT	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL	DEB	DE CÁLCULO ICMS	VALOR ICMS	VALOR IPI	PIS ICMS	ALÍQ. IPI
110	ÁGUA MINERAL 20 LITS. NATIVA (PA)	22011000	10	6910	LN	740	9,37	6.933,80	0	6.933,80	832,06	0	0

Nesta venda, o valor unitário da operação própria é de R\$9,37. O PMPF previsto para a mercadoria era de R\$9,57. Deste modo a operação própria correspondia a 98% do PMPF, relação superior ao limite de 75% estabelecido pelo art. 112 do Anexo XV do RICMS/02. Sendo assim, a apuração da base de cálculo do ICMS/ST deveria ter sido feita adotando-se o item 3 da alínea “b” do inciso I do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02 (MVA) e não o item 1 do mesmo dispositivo (PMPF).

Neste exemplo, mesmo que o contribuinte tivesse regime especial para reduzir a base de cálculo do ICMS/ST, não lhe seria permitido tal redução pois o PMPF não poderia ser adotado para o cálculo do tributo.

Nota-se que, na planilha de apuração do imposto devido (Anexo I do Auto de Infração), o Fisco demonstrou claramente o critério adotado em cada operação objeto de autuação, indicando, na coluna “Critério Adotado (1)”, PMPF ou, conforme o caso, MVA.

Portanto, em perfeita consonância com a legislação tributária pertinente, a apuração do ICMS/ST foi realizada pelo Fisco adotando-se o PMPF, mas sempre observando o disposto no art. 112 do Anexo XV do RICMS/02, que impõe o critério do MVA no caso ali especificado.

Dessa forma, verifica-se que as infrações cometidas pela Autuada restaram devidamente comprovadas, conseqüentemente, legítimas as exigências fiscais de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da mesma lei citada, nas operações em que houve destaque a menor da base de cálculo prevista na legislação, ou inciso XXXVII do mesmo art. 55, nas ocorrências de falta de consignação da base de cálculo prevista na legislação. Veja-se:

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:

(...)

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

(...)

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas "a" e "b" deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

(...)

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 dos impostos, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9 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;

(Grifou-se)

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marco Túlio da Silva e Flávia Sales Campos Vale.

Sala das Sessões, 04 de março de 2021.

**Marcelo Nogueira de Moraes
Relator**

**Geraldo da Silva Datas
Presidente / Revisor**

CS/D

CCMG