

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.334/14/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000209204-64
Impugnação: 40.010135522-28 (Coob.)
Impugnante: Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A (Coob.)
IE: 261195130.22-85
Autuado: Pristine Indústria Brasileira de Bebidas Ltda.
IE: 001091442.00-38
Proc. S. Passivo: Elisa Silva de Assis Ribeiro/Outro(s)
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST - BEBIDAS. Imputação fiscal de falta de recolhimento do ICMS/ST nas operações com refrigerantes *post mix*, constantes do item 1, subitem 1.10 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Razão de defesa insuficiente para descaracterizar a imputação fiscal visto não ter restado comprovado nos autos que a adquirente era consumidora final. Também não podem ser acatados os argumentos da Impugnante no que tange à formação da base de cálculo, uma vez ser a substituição tributária definitiva, devendo ser adotado os parâmetros fixados na legislação. Mantidas as exigências do ICMS/ST apurado, acrescido da Multa de Revalidação prevista no arts. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de falta de retenção e recolhimento e/ou retenção e recolhimento a menor o ICMS devido por substituição tributária, incidente sobre operações com refrigerantes *post mix*, constantes do item 1, subitem 1.10 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinadas a Fiat Automóveis S/A, no período de 1º de novembro a 31 de dezembro de 2008.

Exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, item 1 da Lei n.º 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada a Autuada apresenta, tempestivamente, Impugnação, às fls. 136/156, por procuradoras regularmente constituídas, em síntese, aos argumentos seguintes:

- o lançamento não merece prosperar, pois além de já ter ocorrido a decadência em relação ao período de novembro de 2008, a empresa FIAT Automóveis

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

S.A é de fato a consumidora final dos produtos, razão pela qual não é devido o ICMS/ST nesta operação;

- como tomou ciência do Auto de Infração em 18 de dezembro de 2013 e tendo em vista ser o ICMS um tributo sujeito ao lançamento por homologação e ter havido pagamento antecipado do imposto apurado durante o período autuado, o Fisco dispunha do prazo de 05 (cinco) anos - contados dos fatos geradores mensais - para a constituição dos créditos tributários relativos a pretensos recolhimentos a menor, nos termos do art.150, § 4º do Código Tributário Nacional, estando, portanto, decaído o direito de constituir o crédito tributário relativo ao mês de novembro de 2008;

- cita decisão do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema;

- o art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, com base no qual a Fiscalização a autuou, traz a regra geral para o prazo decadencial do lançamento de tributos, qual seja, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado;

- efetuou antecipadamente recolhimentos de ICMS/ST no período de novembro de 2008, não apurando apenas o recolhimento nas operações destinadas a FIAT Automóveis S.A por entender que o ICMS/ST não era devido nesta operação - como de fato não é -, uma vez que a destinatária era a consumidora final;

- transcreve o acórdão proferido pela Segunda Câmara deste próprio E. Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, o qual somente aplicou o inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional, em face da comprovação da existência de simulação na operação;

- é pessoa jurídica de direito privado possuindo, como atividade preponderante, a comercialização de refrescos, refrigerantes, sucos de frutas, naturais e artificiais, água mineral e outras bebidas alcoólicas ou não alcoólicas e, para desenvolver a sua atividade, comercializa seus produtos a diversos estabelecimentos;

- em alguns casos seus produtos são comercializados diretamente a consumidores finais, como por exemplo, a empresa a FIAT Automóveis S.A. que tem como ramo de atividade a fabricação e comercialização de veículos automotores;

- considerando que o ramo de atividade da destinatária não é a revenda de refrigerantes resta evidente que quando esta efetua a compra dos refrigerantes *post mix* assume o papel de consumidora final, uma vez que os refrigerantes, por óbvio, serão consumidos internamente na empresa;

- cita o art. 222, inciso I da Parte Geral e o art. 12 do Anexo XV, ambos do RICMS/MG;

- como a FIAT Automóveis S.A. não é contribuinte do ICMS em relação a operações de refrigerantes *post mix*, e diante do fato de que os produtos são consumidos internamente pela empresa, não há que se falar em recolhimento do ICMS/ST;

- ao contrário do que alega a Fiscalização é exatamente o fato dos refrigerantes comercializados não poderem ser aplicados nas atividades do objeto social da empresa que torna a FIAT Automóveis S.A. consumidora final na operação;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o fato gerador ICMS/ST não é apenas a “circulação de mercadoria”, mas sim a “operação de circulação de mercadoria”, só ocorrendo a incidência do ICMS quando existe uma operação jurídica que pressupõe o efetivo ato de mercancia;

- cita doutrina e jurisprudência sobre o tema;

- no presente caso, após a aquisição dos refrigerantes *post mix* pelo preço de mercado, a FIAT Automóveis S.A. disponibiliza tais produtos em seu refeitório para serem consumidos pelos seus funcionários, que assim desejarem, em conjunto com a refeição que também é fornecida, sendo evidente que, embora os produtos sejam consumidos pelos funcionários, inexistente revenda ou comercialização, não ocorrendo operação jurídica que pressupõe o efetivo ato de mercancia;

- a maior prova de que não há revenda dos refrigerantes adquiridos para seus funcionários é o fato de que as refeições são fornecidas pela FIAT Automóveis S.A. no âmbito do PAT - Programa de Alimentação do Trabalhador, instituído pela Lei n.º 6.321/76 e regulamentado pelo Decreto n.º 05/91 e pela Portaria n.º 03/02;

- conforme se verifica pelo comprovante de adesão ao programa, obtido no site do Ministério do Trabalho e Emprego - MTE, a FIAT Automóveis S.A. adota a modalidade de “*Administração de Cozinha*”, contratando uma empresa (terceirizada) para produzir os alimentos dentro do seu refeitório;

- o art. 4º da referida Portaria n.º 03/02 define que a participação do trabalhador no PAT fica limitada a 20% (vinte por cento) do seu custo direto;

- uma das vantagens obtidas com a adesão ao programa é que os gastos com a alimentação disponibilizada aos funcionários podem ser deduzidos do Imposto de Renda da pessoa jurídica, pois são considerados como custos operacionais;

- realizando uma interpretação literal da legislação sobre o tema, é possível concluir que o PAT é um programa de coparticipação entre governo, empresa e funcionário, sendo a coparticipação do funcionário limitada a 20% (vinte por cento) do custo direto da refeição;

- no PAT, a FIAT Automóveis S.A. assume todo o encargo da compra dos alimentos e bebidas a serem preparados e fornecidos no refeitório da empresa, não havendo que se falar em pagamento de contraprestação ou reembolso pelas refeições;

- caso seja acolhido o raciocínio da Fiscalização de que a disponibilização de refrigerantes aos funcionários é caracterizada como uma revenda/comercialização de produtos, este entendimento implicaria em exigir de todas as empresas participantes do PAT e de outros programas de assistência do trabalhador, o ICMS sobre o fornecimento de refeições, fardamento, transporte, etc.;

- o fornecimento de refeições aos funcionários não está englobado no campo de incidência do ICMS e o conseqüente o montante de coparticipação paga pelo trabalhador pela utilização do PAT não sofre a incidência do ICMS;

- para aplicação do regime de substituição tributária com a incidência do ICMS/ST, deve haver a presunção de que ocorrerão novas etapas de operação de circulação de mercadoria, com a ocorrência do fato gerador do imposto;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- na eventualidade de restarem afastados todos os argumentos pelos quais se requer o cancelamento integral da exigência fiscal ora impugnada, deve ser ao menos reduzida à multa aplicada em face do seu nítido caráter confiscatório;

- a multa, aplicada em percentual corresponde a 100% (cem por cento) do valor do próprio imposto cobrado, mostra-se totalmente confiscatória, irrazoável e vai de encontro com posicionamento adotado pelo E. Supremo Tribunal Federal – STF;

- considerando que o princípio do não confisco também deve ser aplicado às multas, caso seja mantida a cobrança do imposto cobrado na presente autuação, requer que esta seja, ao menos, reduzida para um percentual proporcional e razoável com a infração supostamente cometida.

Ao final, requer a integral procedência de sua presente impugnação.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco manifesta-se às fls. 217/220, contrariamente ao alegado nas peças de defesa, em síntese, aos argumentos que se seguem:

- a alegação de decadência dos tributos exigidos não procede, eis que, para todas as notas fiscais emitidas relativas à atuação, não houve destaque e nem recolhimento de qualquer parcela do imposto referente, devendo ser aplicada a regra do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional;

- questões dessa natureza já foram pacificadas pelo Conselho de Contribuintes conforme Acórdãos n.ºs 2.143/00/CE e 21.215/13/3ª;

- o Acórdão n.º 21.215/13/3ª do CC/MG, que julgou ação fiscal semelhante referente ao contribuinte Refrigerantes Minas Gerais Ltda., sucedido pela ora Impugnante, abrange todas as questões concernentes ao caso em tela, inclusive sobre aspectos não abordados na presente impugnação, demonstrando magistralmente que a destinatária não poderia, em hipótese alguma, se enquadrar ou ser considerada consumidora final de tais produtos, eis que se destinam a uso humano, e que isso se constitui circulação de mercadorias;

- o argumento de que não seria “*operação*” não procede, porque, o consumo pelos empregados da cliente da Impugnante, significa que houve uma transferência de propriedade, consumidor diferente do fornecedor, o que caracteriza a natureza jurídica da circulação das mercadorias como operação sujeita ao ICMS;

- a incidência de tributação é cristalina, nos termos da legislação, conforme expresso no citado acórdão, que, também, confirma ser o ICMS/ST devido quando da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, mesmo na hipótese de as operações do destinatário se enquadrar no item 15 do Anexo I do RICMS/02;

- nos termos da legislação, não interessa a atividade econômica da destinatária e nem se é contribuinte do imposto, art. 55 do RICMS;

- o caráter confiscatório da penalidade aplicada também não procede, eis que tal se coaduna perfeitamente com a previsão do item II do § 2º do inciso II do art. 56 da Lei n.º 6.763/75.

Ao final, pede que seja julgado procedente o lançamento.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa sobre a imputação fiscal de falta de retenção e recolhimento e/ou retenção e recolhimento a menor o ICMS devido por substituição tributária, incidente sobre operações com refrigerantes *post mix*, constantes do item 1, subitem 1.10 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinadas a Fiat Automóveis S/A, no período de 1º de novembro a 31 de dezembro de 2008.

Exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, item 1 da Lei n.º 6.763/75.

Da Decadência

Inicialmente, cumpre destacar que a Impugnante questiona a ocorrência de decadência relativamente aos fatos gerados do mês de novembro de 2008.

Assim, antes mesmo de se verificar a imputação fiscal, cumpre analisar a alegação defensiva de que se operou a decadência relativamente aos fatos geradores ocorridos no mês de novembro de 2008, nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional que assim determina:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

.....
§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Contudo, afasta-se a suposta violação ao retrotranscrito art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, pois trata-se aqui de lançamento de débito fiscal originário da cobrança decorrente do recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, sendo que, para as operações questionadas pela Fiscalização não houve retenção e destaque do imposto.

O Fisco Estadual busca a cobrança do tributo relativa ao período de 1º de novembro a 31 de dezembro de 2008.

O lançamento por homologação, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, e opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo contribuinte, expressamente a homologa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na modalidade de lançamento por homologação, a apuração dos pressupostos fáticos, da base de cálculo e do pagamento da exação deverá ser efetuada pelo sujeito passivo, prévia, autônoma e independentemente de qualquer iniciativa do Fisco.

Nesta modalidade, o contribuinte, ou o responsável tributário, conforme o caso, deve realizar o pagamento antecipado do tributo, antes de qualquer procedimento administrativo, ficando a extinção do crédito tributário condicionada à futura homologação, expressa ou tácita, pela autoridade competente.

Outra hipótese, entretanto, é aquela em que o sujeito passivo não cumpre, ou cumpre de modo diverso do entendimento do Fisco, com suas obrigações. Assim ocorrendo, a atividade a ser praticada pelo Fisco não poderá ser caracterizada apenas como homologação, já que essa pressupõe a existência de providências adotadas pelo contribuinte passíveis de confirmação pela autoridade administrativa.

Afastando-se a hipótese de homologação e, por conseguinte, aplicando-se as disposições relativas ao lançamento de ofício, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário deve ser calculado com base no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Sobre o assunto muito bem expôs a Dra. Misabel Abreu Machado Derzi ao atualizar a célebre obra “Direito Tributário Brasileiro” do eminente doutrinador Aliomar Baleeiro, em sua 12ª edição (editora Forense – 2013), a saber:

O art. 173 fulmina com a decadência a inércia da Fazenda Pública, que deixa de lançar o tributo. No entanto, as formas de contagem do prazo de decadência nele consignadas se aplicam apenas às hipóteses de lançamento de ofício (art. 149) ou com base em declaração do sujeito passivo (art. 147).

É necessário, nesse ponto, lembrar o que foi dito nos comentários ao art. 150 do CTN. Segundo esse artigo, o lançamento por homologação é ato administrativo, expresso ou tácito, que confirma a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo (cálculo do tributo devido e pagamento antecipado), equiparando-a a ato liquidatário e extinguindo o crédito tributário. Segundo o mesmo dispositivo, a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos para lançar por homologação, contado o prazo da data da ocorrência do fato gerador da obrigação.

Portanto, verifica-se nos autos que não se operou a decadência em relação ao crédito tributário exigido pelo Fisco, oriundo dos fatos geradores ocorridos no citado período tendo em vista que a autuação decorreu especificamente da falta de retenção e recolhimento do imposto sobre as operações. Do exame do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, conclui-se que ocorre, nos termos ali ditados, a homologação ficta ou tácita do imposto que foi efetivamente declarado e pago pelo contribuinte.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em relação ao ICMS que não foi declarado e/ou pago, é incabível o lançamento por homologação, mas o lançamento direto nos termos do art. 149, inciso V do Código Tributário Nacional.

Nesta hipótese, que é exatamente a constante dos autos, tem a Fazenda o direito de constituir o crédito correspondente no prazo decadencial previsto no art. 173 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

A inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação por parte do sujeito passivo enseja a prática do lançamento de ofício ou revisão do lançamento, previsto no art. 149 do Código Tributário Nacional. Inaplicável se torna, assim, a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, própria para homologação tácita do pagamento.

Importa observar que a regra do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional é menos favorável à Fazenda Pública do que a regra do art. 173 do mesmo diploma legal. Desta forma, a aplicação dessas regras só pode ser vista considerando-se que a regra do art. 150, § 4º visa, exatamente, consagrar o dever tributário cumprido pelo contribuinte que realizou o pagamento do imposto, enquanto que a regra do art. 173 dilata o prazo considerando aquele contribuinte que não realizou o pagamento do tributo.

O objeto da autuação lançada pelo Fisco pelo Auto de Infração ora analisado trata-se de um “Lançamento de Ofício”, pois não houve nenhuma participação da Defendente, sendo que as informações constantes na peça fiscal foram levantadas pelo Fisco.

Assim, no caso dos autos, repita-se pela importância, o prazo para a Fazenda rever o lançamento é o prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional podendo, dentro deste interregno que a lei lhe concede, postular créditos que porventura entenda existentes.

O citado dispositivo prevalece à previsão de homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte a que alude o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, quanto ao montante não contemplado na apuração, posteriormente verificado

pelo Fisco, e devidamente lançado de ofício, nos termos do art. 149, inciso V, do mesmo diploma legal.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no mês de novembro de 2008, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 1º de janeiro de 2009, findando-se em 31 de dezembro de 2013.

Desta forma, os fatos geradores evidenciados no feito, relativos ao período questionado, ver-se-iam atingidos pela decadência somente a partir de 1º de janeiro de 2014.

Tendo a Autuada sido regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 18 de dezembro de 2013 (fl. 04), claro está que a constituição do crédito tributário, relativamente ao mês de novembro de 2008, deu-se dentro do prazo decadencial, não se tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de constituí-lo.

É idêntico o entendimento deste Conselho de Contribuintes sobre a matéria como se encontra demonstrado em diversas decisões inclusive naquelas citadas pelo Fisco em sua manifestação (Acórdãos nºs 2.143/01/CE, 21.215/13/3ª).

Diante do acima exposto, a arguição de decadência levantada em preliminar pela Impugnante, não deve prevalecer pelo que, passa-se a analisar as demais questões que permeiam os presentes autos.

Do Mérito propriamente dito

A Impugnante, com atividade de fabricação de refrigerantes é responsável pela retenção e recolhimento do imposto devido nas operações subsequentes, nos termos do item 1, subitem 1.10 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

O levantamento do crédito tributário foi efetuado pelo Fisco mediante conferência de arquivos magnéticos, livros e documentos fiscais da Impugnante.

A alegação da Impugnante de que a adquirente das mercadorias, objeto da autuação, é consumidora final que fornece alimentos a seus empregados (aí incluídos refrigerantes, água, etc), inclusive amparada pelo PAT – Programa de Alimentação do Trabalhador, não pode ser acatada.

É que o fornecimento de refeições por empresas a seus empregados, diretamente ou por intermédio de terceiros, ainda que mediante pagamento de valores simbólicos ou incentivado por programa social trabalhista, constitui operação de circulação de mercadoria alcançada pela incidência do ICMS.

Verifica-se na legislação do Programa de Alimentação do Trabalhador, citada pela própria Autuada, qual seja, a Lei n.º 6.321/76, o Decreto n.º 05/91 e Portaria n.º 03/02, que o fornecimento de alimentação pode ser cobrado. E, ainda, que há repasse dos valores arcados pela empresa por meio de desoneração tributária.

Não é possível, também, acatar a tese de defesa de que deveria haver limitação da exigência a 20% (vinte por cento) do valor da alimentação, de acordo com os limites impostos pelo PAT – Programa de Alimentação do Trabalhador, pois não é

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

possível apurar se tal limite representa o valor final de custo da alimentação, em face do benefício fiscal federal que deve ser computado no custo e, também, porque a legislação estadual pertinente à substituição tributária determina que os valores recolhidos são definitivos, a menos que a operação não se realize.

Alega ainda a Impugnante que o lançamento seria insubsistente por ter sido realizado com base em mera presunção, sem qualquer suporte fático/probatório que justificasse a cobrança do ICMS/ST.

Contudo, também em relação a esta questão não assiste razão à Impugnante, pois o material trazido aos autos pelo Fisco mostra exatamente o contrário, ou seja, que a adquirente das mercadorias pratica efetiva e habitualmente a venda de seus produtos, quase todos sujeitos a substituição tributária.

Neste sentido, importante observar a planilha constante do Anexo 01 do Auto de Infração que demonstra as operações realizadas com as notas fiscais emitidas no período (fls. 17/1907). Além disto, no Anexo 02 do Auto de Infração (fls. 21/22) há uma demonstração dos valores cobrados pelas refeições.

Some-se, ainda, que a Impugnante já foi autuada por esta mesma razão, como demonstram os Acórdãos n.ºs 17.728/07/2ª e 21.215/13/3ª deste Egrégio Conselho de Contribuintes. Neste sentido, veja-se a ementa do Acórdão n.º 17.728/07/2ª, uma vez que o Acórdão n.º 21.215/13/3ª já foi citado nos autos pelo Fisco:

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – BEBIDAS – FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO – CONSTATADA SAÍDA DE MERCADORIAS ORIGINÁRIAS DE ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL SEDIADO NESTE ESTADO SEM A RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST. INFRAÇÃO AO DISPOSTO NO ART. 156 DO ANEXO IX DO RICMS/96. EXIGÊNCIAS DE ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO CONFORME ART. 56 § 2º DA LEI 6763/75. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELO FISCO. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.

.....
A contínua venda dos produtos à Fiat Automóveis S/A, que se destinam exclusivamente ao uso humano, demonstra simultaneamente duas ocorrências evidentes:

1) a destinatária não poderia em hipótese alguma se enquadrar, ou ser considerada enquadrada, na condição de consumidora final de tais produtos, por estar afastada qualquer possibilidade de eles serem aplicados nas atividades de seu objeto social, que como afirmado pela própria Impugnante, não pertence ao ramo alimentício;

e

2) os produtos da remetente somente poderiam ser destinados ao consumo dos empregados da destinatária, o que, por si só, constitui-se uma circulação de mercadorias.

Destaque-se, ainda, que os conceitos de consumidor final, seja aquele apresentado pela Impugnante constante do inciso III do art. 222 da Parte Geral do 21.334/14/3ª

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02 ou aquele trazido pelo Código de Defesa do Consumidor – Lei n.º 8.078/90 (“Consumidor é toda pessoa física ou jurídica que adquire ou utiliza produto ou serviço como destinatário final”), sempre se amparam no fato de que o consumidor final é aquela pessoa, física ou jurídica, que adquire um produto e nela se encerra a destinação do bem.

Não é este o caso da pessoa jurídica a quem as notas fiscais objeto da autuação estão direcionadas.

Não pode ser acatado o argumento de que afastaria a incidência do ICMS devido por substituição tributária o fato de que a venda de refrigerantes é uma atividade totalmente estranha ao objeto social da destinatária. O fato da atividade não estar inserida entre aquelas listadas no contrato social de uma empresa não é suficiente para descaracterizar qualquer incidência tributária. Veja-se que a incidência do ICMS não está ligada ao contrato a atividade, mas à operação de circulação de mercadorias.

Frise-se, pela importância, que o ICMS incide sobre a circulação das mercadorias, a teor do art. 55, Parte Geral do RICMS/02:

Art. 55. Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço descrita como fato gerador do imposto.

§ 1º A condição de contribuinte independe de estar a pessoa constituída ou registrada, bastando que pratique com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial a operação ou a prestação referidas no caput deste artigo.

§ 2º Entende-se por habitualidade, para fins de tributação, a prática de operações que importem em circulação de mercadorias ou de prestações de serviços de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, a qual, pela sua repetição, induz à presunção de que tal prática constitui atividade própria de contribuinte regular.

A incidência de tributação por substituição tributária está clara no item 1, subitem 1.10 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Pelas razões já expostas, também não é possível acatar a alegação de que não há operação subsequente com os refrigerantes *post mix*, uma vez estar claramente demonstrado nos autos que tais mercadorias são repassadas para os empregados da destinatária constante das notas fiscais.

Assim, estando a remetente enquadrada na condição de contribuinte substituto, e as operações autuadas sujeitas ao regime de substituição tributária, não há afronta aos arts. 128 do Código Tributário Nacional e 150, § 7º da Constituição Federal, e ao art. 145 da Constituição Federal, porque, sendo devido o imposto, caberia à Impugnante cumprir as determinações legais a que se submete forçosamente, ciente de que as operações com a destinatária ainda não encerraria a circulação de seus produtos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em relação ao alegado caráter confiscatório da multa, inicialmente cabe considerar que o inciso IV do art. 150 da Constituição Federal veda expressamente a utilização de tributo com efeito de confisco, nada dizendo a respeito das penalidades.

Verifica-se que a multa foi exigida na forma da legislação tributária estadual, sendo cobrada conforme a natureza da infração cometida. A multa de revalidação refere-se a descumprimento de obrigação principal exigida em razão do não recolhimento do imposto devido no todo ou em parte.

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

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

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

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

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

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

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

EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A multa de revalidação aplicada, com previsão legal expressa na Lei Estadual nº 6.763/75, decorre unicamente da ausência de recolhimento tempestivo do tributo, constituindo instrumento que a lei coloca à disposição do Fisco, quando o contribuinte é compelido a pagar o tributo, porque não o fizera voluntariamente,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a tempo e modo. (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

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

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

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

Não se verifica aqui a arguição de confisco na atual cobrança, porquanto o presente Auto de Infração foi lavrado observando o estrito cumprimento das normas tributárias mineiras às quais se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento a teor do art. 182 da Lei n.º 6.763/75, que assim determina:

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;

II - a aplicação da equidade.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Gilberto José Ayres Moreira e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Orias Batista Freitas e René de Oliveira e Sousa Júnior.

Sala das Sessões, 01 de abril de 2014.

José Luiz Drumond
Presidente / Revisor

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora

CC/MG