

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.748/15/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000223556-16
Impugnação: 40.010136744-12
Impugnante: Natura Cosméticos S/A
IE: 503058237.00-15
Proc. S. Passivo: Daniel Lacasa Maya/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO – MARKETING DIRETO. Constatada a retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST, devido pela Autuada, estabelecida em outra unidade da Federação, na condição de substituta tributária, nas remessas interestaduais para contribuintes mineiros, por força do Convênio ICMS nº 45/99 (alterado pelo Convênio nº 06/06), bem como da legislação do Estado de Minas Gerais, especificamente no Capítulo XII do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea "c", todos da Lei nº 6.763/75, c/c o art. 106, inciso II, alínea "c" do Código Tributário Nacional. Infração caracterizada.

Lançamento precedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, incidente nas operações de marketing porta-a-porta, destinadas a revendedores situados neste Estado, no período de 01/06/10 a 21/11/13, em razão da composição a menor da base de cálculo do ICMS/ST.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea "c", todos da Lei nº 6.763/75, c/c o art. 106, inciso II, alínea "c" do Código Tributário Nacional.

Instruem os presentes autos, o Relatório Fiscal de fls. 8/18 e o CD-R de fls. 177, contendo os arquivos de cálculos dos valores de ST autuados utilizando a MVA na composição da base de cálculo (amostragem no Anexo 1 de fls. 20/63), cálculo dos valores autuados utilizando o preço do catálogo na composição da base de cálculo (amostragem no Anexo 2 de fls. 65/137) e Tabelas fornecidas pela Natura (tabelas de preços e calendário dos ciclos), e arquivos contendo a forma de tributação dos produtos (MVA ou Preço do Catálogo).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 185/321. E acosta documentos de fls. 401/925; contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 979/1064.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 1067/1096, opina, no mérito, pela procedência do lançamento.

Em sessão realizada em 10/06/15, acorda a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pelo Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves, nos termos da Portaria nº 04, de 16/02/01, marcando-se extrapauta para o dia 30/06/15, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Eduardo de Souza Assis (Relator), Guilherme Henrique Baeta da Costa (Revisor) e Cindy Andrade Morais, que julgavam procedente o lançamento, nos termos da parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Daniel Lacasa Maya e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. José Antônio Santos Rodrigues.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão.

Conforme relatado, a autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, incidente nas operações de marketing porta-a-porta, destinadas a revendedores situados neste Estado, no período de 01/06/10 a 21/11/13.

Constatou-se que a Autuada, estabelecida no Estado de São Paulo, adotou a MVA de 20% (vinte por cento) nas remessas de cosméticos para revendedores mineiros, prevista no Regime Especial nº 45.000005652-02 (nº anterior 16.000092211-46), que contempla apenas os estabelecimentos da Natura Cosméticos S/A de Matias Barbosa/MG (IE 503.058237-0350) e de Uberlândia/MG (IE 702.058237-0265 e IE 503.058237-0430).

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea "c", todos da Lei nº 6.763/75, c/c o art. 106, inciso II, alínea "c" do Código Tributário Nacional.

Cabe registrar que a Autuada, substituta tributária por força do Convênio de ICMS nº 45/99 e do art. 64 do Anexo XV do RICMS/02, inscrito no cadastro de contribuintes de Minas Gerais, tem como atividade principal o comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria (CNAE-F 46.46.0/01).

Destaca a Fiscalização que o citado Regime Especial nº 45.000005652-02 (nº anterior 16.000092211-46) e suas alterações (cópias de fls. 159/176), desde a data de sua implantação em 2003, nunca contemplou o estabelecimento autuado.

Ainda assim, a Autuada fez constar em suas notas fiscais de saída, até 2009, o número do citado Regime, utilizando-se da Margem de Valor Agregado (MVA) para a composição da base de cálculo do ICMS/ST. A partir de 2010, deixou de constar na nota fiscal o nº do Regime Especial, mas continuou adotando a MVA no cálculo do ICMS/ST.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registre-se que a autuação tem como período inicial 01/06/10, em razão de que as operações anteriores a esta data, praticadas com a MVA de 20% (vinte por cento), foram convalidadas até 31/05/10, com base no inciso I do art. 3º da Lei nº 18.550 de 03/12/09.

No presente caso, as operações relativas a Vendas por Sistema de Marketing Porta-a-porta a Consumidor Final são regidas pelo Convênio ICMS nº 45/99 (alterado pelo Convênio ICMS nº 06/06) bem como a legislação do Estado de Minas Gerais, especificamente no Capítulo XII do Anexo XV do RICMS/02.

A apuração dos valores de ICMS/ST recolhidos a menor teve como base as tabelas de preços constantes dos catálogos de vendas fornecidos pela Autuada, por ciclos de vendas.

Para as mercadorias que não constavam nas tabelas de preços fornecidas pelo Sujeito Passivo, foi adotada a base de cálculo prevista no inciso I do art. 65 do Anexo XV do RICMS/02, qual seja a aplicação da Margem de Valor Agregado (MVA) prevista na Parte 2 do Anexo XV, ou ainda, na falta destes, as previstas no inciso II do mesmo art. 65.

A base de cálculo do ICMS/ST é o preço de venda a consumidor final constante do catálogo ou lista de preço emitido pelo remetente, acrescido do valor do frete. É o que dispõe o art. 65 do Anexo XV do RICMS/02, em consonância com o art. 13 da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.763/75

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 21. Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos, poderá o regulamento estabelecer como base de cálculo esse preço.

RICMS/02 - Anexo XV

Art. 65. A base de cálculo do imposto relativo às operações com mercadorias destinadas a venda porta-a-porta ou em banca de jornal será o preço de venda a consumidor final constante de catálogo ou lista de preço emitido pelo remetente, acrescido do valor do frete, quando não incluído no preço da mercadoria. (Grifou-se).

Cabe contextualizar a discussão dos autos.

A Impugnante, Natura Cosméticos (matriz), sediada em Itapeverica da Serra/SP, firmou Protocolo de Intenções, denominado como Acordo (fls. 461/462), com o Estado de Minas Gerais, em 10/06/03, com o seguinte objetivo:

Cláusula Primeira: o presente acordo, doravante denominado simplesmente Acordo, tem por objetivo estabelecer as condições que possibilitem o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

desenvolvimento das atividades comerciais da NATURA nas filiais instaladas no ESTADO.

Com fundamento no citado Acordo foi concedido à Natura Cosméticos S/A o Regime Especial PTA nº 45.00005652-02 (nº anterior 16.000092211-46), em 12/09/03, para autorizar a redução da margem de valor agregado (MVA) dos produtos remetidos para revendedores não inscritos neste Estado, que efetuem vendas porta-a-porta a consumidor final.

Fica claro que a finalidade do Acordo celebrado entre o Estado de Minas Gerais e a Natura Cosméticos S/A é “*estabelecer as condições que possibilitem o desenvolvimento das atividades comerciais da NATURA nas filiais instaladas no ESTADO.*” (fls. 461 – verso).

Verifica-se que o texto do Acordo define o contorno e o limite do que se pretendia propiciar, o desenvolvimento das atividades dos estabelecimentos mineiros.

Assim, o regime especial não pode ir além do que foi acordado entre as partes, tendo a Autoridade Administrativa o dever jurídico de atender com perfeição a finalidade do que foi acordado, sob pena de não haver salvaguarda legal para os atos dele decorrentes.

Importa esclarecer que o compromisso estabelecido para a Natura no Acordo previa o abastecimento parcial do Estado de Minas Gerais pelas filiais mineiras. Reproduz-se abaixo o teor da cláusula definidora do compromisso da Natura:

Cláusula Segunda: Para consecução dos objetivos deste ACORDO, compromete-se a NATURA a garantir que a distribuição dos produtos do seu comércio para os Estados do Rio de Janeiro, Espírito Santo, todos Estados da Região Nordeste, parte do Estado de Minas e parte das Regiões Norte e Centro Oeste, seja realizada pelas filiais localizadas nos municípios de Uberlândia e Matias Barbosa (...).

Constata-se que a Impugnante (estabelecimento matriz), acordou com o Estado de Minas Gerais que a distribuição de produtos para as regiões ali elencadas fosse realizada pelos estabelecimentos localizados neste Estado. Esse era o objetivo do Acordo, promover o desenvolvimento das atividades comerciais da Natura nas filiais instaladas no Estado.

Assim, para alcançar tal objetivo, a contrapartida do Estado foi proporcionar, mediante regime especial de tributação, a redução da MVA aplicável na composição da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, para 20% (vinte por cento), aplicável aos estabelecimentos da Natura localizados nos municípios de Uberlândia e Matias Barbosa.

O dispositivo legal que fundamentou a concessão do regime especial foi o art. 308 do Anexo IX do RICMS/02 (vigente naquela ocasião), alterado posteriormente, passando a constar do art. 65, § 3º do Anexo XV do mesmo RICMS/02, a seguir transcrito:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 3º Em se tratando de sujeito passivo por substituição signatário de protocolo firmado com o Estado, relativamente às mercadorias destinadas à venda porta-a-porta, as margens de valor agregado (MVAs) a que se referem os incisos I e II do § 1º deste artigo poderão ser reduzidas até o percentual de 20% (vinte por cento), mediante regime especial concedido pela Superintendência de Tributação, no qual serão definidas as condições para a sua utilização.

Efeitos de 1º/12/2005 a 27/04/2010 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

§ 3º A margem de valor agregado (MVA) a que se refere o inciso II do § 1º deste artigo poderá ser reduzida até o percentual de 20% (vinte por cento), mediante regime especial concedido pela Superintendência de Tributação, no qual serão definidas as condições para a sua utilização.

Como bem destacou a Impugnante, os regimes especiais deverão atender aos requisitos formais, contidos no art. 29 da Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais (CLTA/MG), vigente à época da concessão do regime, notadamente o inciso XI, que dispõe:

Art. 29 - O pedido de regime especial será feito pelo contribuinte mediante requerimento protocolizado na Administração Fazendária (AF) a que estiver circunscrito, em 2 (duas) vias, e conterá:

(...)

XI - a identificação completa dos estabelecimentos nos quais se pretenda utilizar o regime especial;

A Impugnante alega que figuram como signatários do Acordo os estabelecimentos matriz (CNPJ nº 71.673.990/0001-77) e as filiais localizadas em Matias Cardoso e Uberlândia, para os quais se pretendia a adoção da sistemática específica de tributação, com utilização da MVA.

Informa que, em 17/07/03, quando submeteu o pedido de regime especial, indicou a si (matriz) e os estabelecimentos mineiros como partes (designados unicamente como Natura), em cumprimento ao art. 29 da CLTA. E que, tal como foi solicitado, foi concedido o Regime Especial (fls. 473/475), sem ressalva quanto à filial abrangida.

Destaca a Impugnante que tal Regime Especial foi sucessivamente renovado em 03/05/04, 18/02/05 e 14/06/05 (documentos de fls. 483/499), sem alterações substanciais e sem mencionar que o estabelecimento matriz não estaria abrangido por suas regras.

A Fiscalização informa que, no Acordo celebrado com o Estado de Minas Gerais assinou, representando a Natura Cosméticos, o então Presidente Executivo Sr.

Guilherme Peirão Leal, conforme fls. 461 dos autos, o qual possuía poderes de administração para representar a sociedade perante os poderes públicos.

Destaca que os extratos do Estatuto e deliberação da diretoria da Natura (para criação das filiais mineiras), copiados às fls. 1025/1029 da Manifestação fiscal, comprovam a subordinação administrativa e gerencial das filiais mineiras à Sociedade Natura Cosméticos S/A, permitindo afirmar que a Matriz, atuou no Acordo somente como representante da Sociedade em relação às unidades mineiras.

Afirma que, por outro lado, como o objetivo do Acordo era fomentar as atividades econômicas das filiais mineiras, e isso se faria pelo benefício fiscal que seria concedido pelo regime especial, resta claro que estas deveriam ser signatárias do Acordo e, somente elas, poderiam ser abrangidas por tal tratamento diferenciado, não havendo como o regime extrapolar os limites estabelecidos pelo Acordo na Cláusula Primeira definidora dos objetivos pretendidos.

A Autuada alega que, apenas a partir de 22/02/07 é que houve indicação no Regime Especial dos estabelecimentos mineiros, o que seria um defeito sanável.

No entanto, o que se verifica é que tal alteração, no momento da renovação do Regime Especial, identificando os estabelecimentos abrangidos pelo tratamento tributário ali descrito, torna claro, o que já estava subentendido no regime vigente.

É equivocado o entendimento da Impugnante de que, como não houve pronunciamento das autoridades administrativas no sentido de que a Impugnante não estaria abrangida pelo Regime Especial, nas reformulações posteriores e alteração de ofício pela SEFAZ/MG para observação da MVA de 30% (trinta por cento), estaria esta abarcada pelo referido Regime.

Verifica-se que a Impugnante tinha ciência de que seu estabelecimento matriz não estava abrangido pelo Regime Especial, conforme demonstram os documentos acostados por ela às fls. 523, datado de 05/09/08, solicitando a retificação do Regime Especial para inclusão da Matriz (CNPJ nº 71.673.990/0001-77) e de fls. 545/546, de 03/11/10, no qual, além da inclusão da Matriz no Regime Especial, solicita a convalidação das operações de vendas realizadas pelo estabelecimento matriz, utilizando-se a MVA de 20% (vinte por cento), desde a data da concessão do regime especial.

Vale reproduzir o argumento contido no parecer da Diretoria de Gestão de Projetos da Superintendência de Fiscalização (DGP/SUFIS), exarado, em 26/09/11, por ocasião de pedido de renovação do Regime Especial e de extensão deste tratamento ao estabelecimento matriz paulista, ora Impugnante. Confira-se:

O protocolo de intenções firmado entre o contribuinte e o Estado (folhas 28 a 31 do PTA) estabelece em suas cláusulas pétreas que o mesmo "tem por objetivo estabelecer as condições que possibilitem o desenvolvimento das atividades comerciais da NATURA nas filiais instaladas no ESTADO". Neste sentido, definitivamente não se recomenda a admissão no regime de estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pois tal deliberação importará

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

automaticamente na desnecessidade de se operar com estabelecimentos dentro do Estado, promovendo a perda dos empregos aqui gerados e da receita decorrente do ICMS operação própria devido em decorrência da agregação realizada pela empresa entre a transferência da mercadoria e sua venda no mercado.” (Destacou-se)

Registre-se que o Parecer da mesma DGP/SUFIS, exarado em 17/10/13 (fls. 565/568), recomenda a convalidação das operações de venda promovidas pelo estabelecimento paulista, com a utilização da MVA de 20% (vinte por cento), com base no inciso I do art. 3º da Lei nº 18.550/09, regulamentado pelo Decreto nº 45.353/10.

No entanto, opina pelo indeferimento do pedido de extensão do benefício ao estabelecimento matriz, em razão de este não estar contemplado no Protocolo de Intenções.

Assim, o Regime Especial nº 45.00005652-02 (fls. 569/572), que alterou a MVA a ser utilizada nas vendas de marketing porta-a-porta para 30% (trinta por cento), manteve como estabelecimentos beneficiados pelo regime apenas os mineiros e convalidou a utilização da margem de valor agregado (MVA) de 20% (vinte por cento) na apuração do ICMS/ST nas operações de venda de mercadorias, pelo sistema de marketing direto, realizadas até 31/05/10, pelo estabelecimento matriz da Natura Cosméticos S/A (CNPJ 71.673.990/0001-77).

Cabe registrar que a Impugnante protocolou em 20/01/14 Recurso Hierárquico (fls. 574/614), requerendo a convalidação do recolhimento do ICMS/ST por parte do estabelecimento matriz paulista, no período posterior a 31/05/10, recurso este que foi indeferido pelo Subsecretário da Receita Estadual de Minas Gerais, em 05/05/14 (fls. 617/621).

Assim, resta superada a discussão acerca da aplicação da MVA de 20% (vinte por cento) nas operações de vendas realizadas pelo sistema de marketing porta-a-porta, destinadas a revendedores situados neste Estado, promovidas pela Autuada, no período de 01/09/10 a 21/11/13, visto que esta não se encontra amparada pelo Regime Especial nº 45.00005652-02.

Quanto ao parecer do Professor de Direito da Fundação Getúlio Vargas, acostado pela Autuada às fls. 401/459, o qual conclui que a matriz paulista estaria admitida como envolvido no Acordo firmado entre o Estado de Minas Gerais e a Natura, este não tem aplicação na esfera tributária.

A convalidação dos procedimentos adotados pela Autuada, no período anterior a 01/06/10, tem amparo na legislação tributária. Veja-se:

LEI Nº 18.550, DE 3 DE DEZEMBRO DE 2009

(MG de 04/12/2009)

Art. 3º Ficam convalidadas, nos termos e condições previstos em regulamento, em relação às operações realizadas até 31 de maio de 2010:

I - nas operações de venda de mercadorias utilizando o sistema de marketing direto

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

promovidas por contribuinte signatário de protocolo firmado com o Estado, a utilização, na retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, do percentual de margem de valor agregado previsto no protocolo;

DECRETO N° 45.353, DE 27 DE ABRIL DE 2010

(MG de 28/04/2010)

Art. 2º Fica convalidada a utilização da margem de valor agregado (MVA) de 20% (vinte por cento) na apuração do ICMS devido por substituição tributária pelo responsável signatário de protocolo com o Estado, nas operações de venda de mercadorias pelo sistema de marketing direto, realizadas até 31 de maio de 2010, desde que cumpridas às obrigações assumidas no protocolo.

Quanto à alegação de que foi fiscalizada em 2012, não tendo sido apontado nenhuma irregularidade quanto às operações do estabelecimento matriz paulista, não tem o condão de afastar a exigência fiscal.

Tal fiscalização é prerrogativa legal do Fisco, e o fato de tal análise não ter resultado em autuação naquele momento, não significa atestado de inexistência de irregularidade. Ademais, a Fiscalização somente solicitou informações, não tendo colocado, naquele momento, a Impugnante sob ação fiscal de auditoria, mediante a lavratura de Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF).

De fato, o único AIAF emitido para a Impugnante foi o que deu início à presente autuação (fls. 2).

Noutra toada, a Impugnante sustenta que, caso se pudesse considerar que ela não estava abrangida no aludido Acordo, esta nova interpretação não poderia ser aplicada retroativamente.

Argui que, dentre as várias regras que garantem a segurança jurídica, há de se destacar duas de fundamental importância: o art. 146 do Código Tributário Nacional - CTN e o art. 2º, inciso XIII da Lei nº 9.784 de 29/01/99, que colocam o administrado a salvo da adoção retroativa de novas interpretações.

Entende que, se reconheceu a boa-fé da Impugnante, e a necessidade de convalidação das operações com base nos imperativos de confiança e ética de conduta das partes, então o caso já não seria discutir a convalidação versada na Lei Estadual nº 21.016/13, mas a própria inexigibilidade de qualquer tributo retroativamente, na forma do art. 146 do CTN e do art. 2º, inciso XIII da Lei nº 9.784/99. Portanto, e também sob esta ótica, não prosperaria o Auto de Infração lavrado.

No entanto, não tem razão a Impugnante.

Não houve mudança de critério jurídico, conforme alegado pela Impugnante.

O preceituado art. 146 do CTN assim dispõe:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

(Grifou-se).

A doutrina leciona que ocorre mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta.

Nas palavras do professor Kyoshi Harada:

Adotado um critério jurídico de interpretação pelo fisco ao longo do tempo para fiscalizar as atividades de determinado contribuinte concluindo pela regularidade de sua situação fiscal, não pode o mesmo fisco rever as atividades do passado para exigir tributos e aplicar sanções a pretexto de que a administração alterou seu entendimento acerca da matéria.

Nesse sentido, importante a transcrição dos ensinamentos do ilustre tributarista Hugo de Brito Machado a respeito da matéria (Curso de Direito Tributário, 28ª Edição, 2006, Malheiros, pág. 203):

Mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja sutil.

Há erro de direito quando o lançamento é feito ilegalmente, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. O lançamento vale dizer, a decisão da autoridade administrativa, situa-se, neste caso, fora da moldura ou quadro de interpretação que a Ciência do direito oferece. Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, **substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta.** Também há mudança de critério jurídico, quando a autoridade administrativa, **tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um critério tributário de valor diverso, geralmente mais elevado.** (Grifos acrescidos).

O que ocorre, no caso dos autos, é apenas a constatação de que a Autuada adotou procedimento incorreto quanto à apuração da base de cálculo do ICMS/ST, desde a instituição do regime especial, visto que seu estabelecimento matriz não estava contemplado pelo tratamento tributário nele previsto.

O fato de tal constatação ter ocorrido posteriormente não caracteriza a mudança de critério jurídico.

Do mesmo modo, não se configura mudança de interpretação a convalidação dos procedimentos adotados por ela, nos termos da lei que o permitiu.

Ao contrário, fica claro que o modo de apuração adotado pela Impugnante era equivocado. Tanto que não foi deferido o seu pedido de inclusão do estabelecimento matriz no referido Regime Especial.

Não é demais lembrar que foi a partir do questionamento feito pela Natura em 2010, que o Fisco se manifestou expressamente, no sentido de afirmar a não inclusão da Impugnante no Regime Especial, não havendo neste ato, nenhuma inovação. Não é o caso, portanto, de se falar em quebra de segurança jurídica.

Esclareça-se que não havia entendimento tácito comum entre a SEF/MG e a Impugnante de que as operações destas estavam ao abrigo do Regime Especial, uma vez que restava claro, no Acordo estabelecido entre as partes, que o objetivo deste foi “estabelecer as condições que possibilitem o desenvolvimento das atividades comerciais da NATURA nas filiais instaladas no ESTADO”.

Cabe destacar que, foi justamente porque as filiais mineiras cumpriram o acordado, é que os pareceres foram favoráveis às sucessivas prorrogações da validade do Regime Especial. Já o abastecimento de parte do mercado mineiro por São Paulo, não foi objeto do Acordo, mas sim, simples deliberação logística do grupo Natura.

O Direito Tributário, através do instituto da decadência, estabelece prazo para o Fisco efetuar o lançamento de crédito tributário. A não identificação de que a Matriz estava se utilizando dos benefícios do Regime Especial, sem dele fazer parte, não homologa a irregularidade decorrente desta prática, que foi o pagamento a menor do ICMS/ST devido nas operações destinadas pela Impugnante a Minas Gerais. Não existe aceitação tácita de prática de contribuinte que resulte em prejuízo aos cofres públicos. O que pode ocorrer é a perda do direito do Fisco de lançar o crédito dela decorrente, por decurso do prazo, ou seja, pela decadência, o que não ocorreu no caso dos autos.

A Impugnante defende que, ainda que pudesse prevalecer a cobrança de algum valor em face do estabelecimento paulista, o pretense crédito tributário jamais poderia considerar os valores veiculados na Revista Natura, como pretende o Fisco Mineiro, com suposto arrimo no art. 65 do Anexo XV do RICMS/02, pois, justamente em função da boa-fé da Impugnante, reconhecida pela Superintendência de Tributação ao examinar o pedido de reconsideração, editou-se lei no Estado de Minas Gerais conferindo à Impugnante e, eventualmente, outras empresas que estivessem na mesma situação jurídica, a possibilidade de “convalidar” os pagamentos de ICMS/ST.

Esclarece que a aludida convalidação estava condicionada a que o contribuinte recolhesse o valor correspondente à diferença de carga tributária correspondente ao somatório do ICMS próprio e do ICMS/ST que seria devido por um estabelecimento mineiro relativamente às mesmas operações, em comparação com o valor efetivamente recolhido, reproduzindo o dispositivo referido, art. 27 da Lei Estadual n° 21.016, de 20/12/13.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cabe esclarecer que a citada Lei nº 21.016/13 trouxe no seu art. 27 a possibilidade de se convalidar as operações de venda de mercadorias utilizando o sistema de marketing direto promovidas por contribuinte, de outro Estado, signatário de protocolo firmado com Minas Gerais, praticadas em desacordo com os termos do art. 65 do Anexo XV do RICMS/02. Veja-se:

LEI Nº 21.016, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2013
(MG de 21/12/2013)

Art. 27. Fica convalidada, no prazo, na forma e nas condições previstos em regulamento, em relação aos fatos geradores realizados até a data de publicação desta Lei, exceto se alcançados pela convalidação de que trata o art. 3º da Lei nº 18.550, de 3 de dezembro de 2009, alterado pelo art. 5º da Lei nº 19.098, de 6 de agosto de 2010, nas operações de venda de mercadorias utilizando o sistema de marketing direto promovidas por contribuinte signatário de protocolo firmado com o Estado, a não utilização, na retenção e no recolhimento do ICMS devido por substituição tributária por estabelecimentos do contribuinte situados em outro estado, do preço de venda a consumidor final constante de catálogo ou lista de preço emitido pelo remetente, acrescido do valor do frete, quando não incluído no preço da mercadoria, nos termos do art. 65 da Parte 1 do Anexo XV do Regulamento do ICMS. (Ver o Decreto nº 46.393/2013)

Parágrafo único. O disposto neste artigo:

I - implica a remissão dos créditos tributários, formalizados ou não, até a data de publicação desta Lei;

II - não autoriza a restituição de importâncias eventualmente recolhidas;

III - fica condicionado a que o contribuinte promova o recolhimento do ICMS resultante da diferença positiva, se houver, entre:

a) o valor do imposto que seria devido por estabelecimento situado neste Estado a título de operação própria acrescido do imposto por substituição tributária devido a este Estado, utilizando as margens de valor agregado previstas no protocolo ou no regime especial, conforme os respectivos períodos de aplicação;

b) o valor do imposto recolhido em favor deste Estado, a título de substituição tributária, no mesmo período de aplicação.

No entanto, não é correto afirmar que o legislador pretendeu beneficiar os contribuintes de boa fé. A citada lei é objetiva e impessoal, e se aplica qualquer contribuinte que se enquadre na situação nela prevista e cumpra com suas condicionantes, independentemente de ter agido ou não com boa-fé. Até porque não haveria como o legislador identificar a existência de boa-fé nas situações concretas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, é fundamental esclarecer que a Impugnante não se valeu desta oportunidade oferecida pelo legislador mineiro. Não houve manifestação da Impugnante no sentido de aderir a esta convalidação, e nem o recolhimento da diferença prevista no inciso III do art. 27 supratranscrito.

Também não se aplica ao caso concreto, como quer a Impugnante, a convalidação prevista no art. 66 da Lei Estadual nº 14.184/02. Confira-se:

Art. 66. Na hipótese de a decisão não acarretar lesão do interesse público nem prejuízo para terceiros, os atos que apresentarem defeito sanável serão convalidados pela Administração.

Como já amplamente explicitado, não houve qualquer erro formal por parte da SEF/MG, mas, ao contrário, a ausência de indicação da Impugnante no Regime Especial demonstra claramente que ela nunca esteve contemplada neste.

Incabível, portanto, a aplicação da convalidação pretendida, prevista no art. 66 da Lei Estadual nº 14.184/02.

Também não procede o argumento da Impugnante de que não se poderia prevalecer a utilização dos valores de referência da Revista Natura, como base de cálculo do ICMS/ST, por ausência de previsão no Protocolo de ICMS nº 36/09.

O citado Protocolo de ICMS nº 36/09, dispõe sobre a substituição tributária nas operações com cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador.

No entanto, as operações relativas a Vendas por Sistema de Marketing Porta-a-porta a Consumidor Final são regidas pelo Convênio ICMS nº 45/99 (alterado pelo Convênio ICMS nº 06/06) bem como a legislação do Estado de Minas Gerais, especificamente no Capítulo XII do Anexo XV do RICMS/02 a seguir transcritos. Confira-se:

CONVÊNIO ICMS nº 45/99

Alterado pelo Conv. ICMS 06/06.

Autoriza os Estados e o Distrito Federal a estabelecer o regime de substituição tributária nas operações interestaduais que destinem mercadorias a revendedores que efetuem venda porta-a-porta.

Cláusula primeira. Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados, nas operações interestaduais que destinem mercadorias a revendedores, localizados em seus territórios, que efetuem venda porta-a-porta a consumidor final, promovidas por empresas que se utilizem do sistema de marketing direto para comercialização dos seus produtos, a atribuir ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido nas subseqüentes saídas realizadas pelo revendedor.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º O disposto no "caput" aplica-se também às saídas interestaduais que destinem mercadorias a contribuinte inscrito.

§ 2º O disposto no caput e no parágrafo anterior aplica-se também nas hipóteses em que o revendedor, em lugar de efetuar a venda porta-a-porta, o faça em banca de jornal e revista.

Cláusula segunda. As regras relativas à operacionalização da sistemática de que trata a cláusula anterior serão fixadas pela unidade federada de destino da mercadoria.

Cláusula terceira. A base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, será o valor correspondente ao preço de venda ao consumidor, constante de tabela estabelecida por órgão competente ou, na falta desta, o preço sugerido pelo fabricante ou remetente, assim entendido aquele constante em catálogo ou lista de preços de sua emissão, acrescido em ambos os casos, do valor do frete quando não incluído no preço.

Parágrafo único. Na falta dos valores de que trata o "caput", a base de cálculo será aquela definida na legislação da unidade da Federação de destino das mercadorias. (Grifou-se).

RICMS/02 - Parte 1 do Anexo XV

Art. 64. O estabelecimento que utilizar o sistema de marketing direto para comercialização de seus produtos é responsável pela retenção e pelo recolhimento do imposto devido nas saídas subseqüentes realizadas por:

I - contribuinte inscrito e situado neste Estado que distribua a mercadoria a revendedores não inscritos neste Estado, para venda porta-a-porta a consumidor final;

II - revendedor não-inscrito neste Estado que efetua venda porta-a-porta a consumidor final;

III - revendedor que efetua venda em banca de jornal ou de revista. (Grifou-se).

Da leitura dos dispositivos legais supracitados verifica-se que o estabelecimento que utiliza o sistema de *marketing* direto para comercialização de seus produtos é contribuinte substituto tributário, responsável pela retenção/recolhimento do imposto nas operações de saída que destine mercadorias a contribuinte inscrito neste Estado, que distribua os produtos a revendedores não inscritos, para venda porta-a-porta a consumidor final, bem como a revendedor não inscrito que efetue venda porta-a-porta a consumidor final.

Ressalte-se que tais disposições legais se aplicam não somente aos cosméticos, mas a todas as mercadorias vendidas por meio do marketing direto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse caso, a base de cálculo do ICMS/ST é o preço de venda a consumidor final constante do catálogo ou lista de preço emitido pelo remetente, acrescido do valor do frete. É o que dispõe o art. 65 do Anexo XV do RICMS/02:

RICMS/02 - Anexo XV

Art. 65. A base de cálculo do imposto relativo às operações com mercadorias destinadas a venda porta-a-porta ou em banca de jornal será o preço de venda a consumidor final constante de catálogo ou lista de preço emitido pelo remetente, acrescido do valor do frete, quando não incluído no preço da mercadoria.

No mesmo art. 65, em seus §§ 1º e 2º, é facultado ao Contribuinte adotar fórmula de composição da base de cálculo diversa do *caput*. Assim, poderia adotar como base de cálculo do ICMS/ST o preço por ele praticado acrescido de outras despesas (frete, seguro, impostos e outros encargos), adicionado do percentual de margem de valor agregado (MVA), previstos nos incisos I e II do §1º, desde que tal opção fosse formalizada mediante comunicação prévia à Diretoria de Gestão e Projetos da Superintendência de Fiscalização, o que não se verificou no caso dos autos. Confirmam-se os dispositivos neste sentido:

§ 1º Em substituição à base de cálculo prevista no *caput* deste artigo, por opção do sujeito passivo por substituição, poderá ser adotado como base de cálculo o preço por ele praticado acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante:

I - do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo; e

II - relativamente às mercadorias não relacionadas na deste Anexo, dos seguintes percentuais de margem de valor agregado (MVA):

a) 30% (trinta por cento), quando se tratar de bebidas lácteas classificadas nas posições 0401, 0402, 0403 e 0404 da NBM/SH;

b) 32% (trinta e dois por cento), quando se tratar de artigos de plástico e embalagens, classificados nas posições 3922, 3923, 3924 e 3926 da NBM/SH;

c) 42% (quarenta e dois por cento), quando se tratar de produtos alimentícios concentrados e proteínas e substâncias protéicas texturizadas, exceto os produtos classificados na posição 2936 da NBM/SH;

d) 50% (cinquenta por cento), quando se tratar de:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1. Artefatos de joalheria e de ourivesaria, classificados nas posições 7113, 7114, 7115 e 7116 da NBM/SH;
2. produtos de limpeza classificados nas posições 3401 e 3402 da NBM/SH;
3. fitas audiovisuais, ainda que acompanhadas de livros e revistas, classificadas na posição 8524.5 da NBM/SH;
4. artigos do vestuário classificados nas posições 6107, 6108, 6109, 6112, 6115, 6207, 6208, 6211 e 6212 da NBM/SH;
5. derivados de provitaminas e de vitaminas classificados na posição 2936 da NBM/SH;”;

e) 30% (trinta por cento), quando se tratar de produtos não relacionados nas alíneas anteriores.

§ 2º A opção de que trata o § 1º será formalizada mediante comunicação prévia à Administração Fazendária a que o contribuinte estiver circunscrito ou à , se estabelecido em outra unidade da Federação.

Oportuno lembrar que a Autuada solicitou o regime especial para adoção da MVA de 20% (vinte por cento) nas vendas porta-a-porta destinadas ao Estado de Minas Gerais (previstas no Convênio ICMS nº 45/99). No entanto, neste momento, quer fazer valer as disposições do Protocolo de ICMS nº 36/09, incluídas no Anexo XV do RICMS/02, por meio do Decreto nº 45.138/09.

Não se sustenta o argumento da Impugnante de que o Protocolo firmado entre os Estados de Minas Gerais e São Paulo faz presumir que estes tenham acordado em afastar as normas contidas no Convênio ICMS nº 45/99, do qual já eram signatários.

A Autuada argumenta que, por força do art. 101 do CTN, prevalecem as normas previstas no protocolo em detrimento das fixadas pelo Convênio.

Conforme se verifica, não tem amparo legal tal argumento.

Cabe destacar que, a teor do disposto na Cláusula Oitava do 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”, o sujeito passivo por substituição deverá observar as normas da legislação da Unidade da Federação de destino da mercadoria.

O Anexo XV do RICMS/02 trata da responsabilidade em sua Seção II (arts. 12 e seguintes), na qual pretendem a Impugnante enquadrar as operações por ela realizadas com os cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador (item 24 da Parte 2 do Anexo XV).

No entanto, tais regras não se aplicam às vendas por sistema de marketing porta-a-porta a consumidor final, conforme disposto no art. 17 do citado Anexo. Veja-se:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 17. A responsabilidade prevista nesta Subseção não se aplica às operações relativas a:

(...)

II - vendas por sistema de marketing porta-a-porta a consumidor final, disciplinadas no Capítulo XII do Título II desta Parte; (Grifou-se)

De acordo com o dispositivo legal supratranscrito, as vendas realizadas pelo sistema de marketing porta-a-porta a consumidor final, estão disciplinadas no Capítulo XII do Título II desta Parte, qual seja, art. 64 a 66 do Anexo XV do RICMS/02.

Assim, não há como acatar o pleito da Impugnante, por falta de previsão legal.

A Impugnante argui que o preço a consumidor não se confunde com o preço sugerido, de acordo com a própria dicção do Convênio ICMS nº 45/99.

Nem mesmo a alusão ao Direito Concorrencial, que distingue a vinculação do preço ao mercado de consumo e a mera indicação ao revendedor, não lhe socorre. Afirma que, conforme se pode depreender do seguinte Despacho proferido no âmbito do Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), “um produtor pode sugerir preços aos comerciantes e nenhuma violação resultará se os comerciantes decidirem por conta própria seguir os preços sugeridos” (Requerimento nº 08700.001913/2009-12, Despacho CCAM nº 6/09, de 07/10/2009).

Alega que, no caso da Impugnante, é indubitável que as referidas publicações não constituem “preço a consumidor final”. Destaca que constam das próprias revistas que os preços ali consignados são apenas indicações oferecidas às consultoras, que são livres para revender os produtos pelos preços que melhor lhes atendam.

Entende que, ainda que se considerasse, em tese, possível a fixação de base de cálculo da substituição tributária do ICMS com fundamento em tais publicações (catálogos), evidentemente, há de se considerar as previsões da Lei Complementar nº 87/96 e do próprio Regulamento Mineiro, que limitam a adoção de tais publicações.

Não prosperam tais argumentos conforme se verá.

Cabe destacar-se que a base de cálculo da substituição tributária é o valor que presumidamente o produto irá alcançar ao chegar ao mercado, realizando o objetivo de que o ICMS incida em toda a cadeia de consumo.

Nesse sentido, vale citar os ensinamentos de Marco Aurélio Greco, também citada pelo STJ nas decisões supracitadas, segundo o qual "o interesse arrecadatório do Fisco é o de receber o ICMS sobre o ciclo econômico inteiro – portanto, sobre o preço de ponta, na última operação realizada com aquela mercadoria, o consumidor final. É este o preço que vai definir o interesse arrecadatório do Estado" (*in Substituição Tributária - Antecipação do Fato Gerador*, 2ª edição, Malheiros, p. 111).

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

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

(...)

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

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

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

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

(...)

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

(Grifou-se)

A Lei nº 6.763/75, por sua vez, tratando de base de cálculo da ST, no § 21 do art. 13, traz a possibilidade do regulamento estabelecer, se existir, o preço final a consumidor sugerido pelo fabricante, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos, como base de cálculo:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 21. Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos, poderá o regulamento estabelecer como base de cálculo esse preço.

É em consonância com tais dispositivos que o art. 65 do Anexo XV do RICMS/02, estabeleceu que “a base de cálculo do imposto relativo às operações com mercadorias destinadas a venda porta-a-porta ou em banca de jornal será o preço de venda a consumidor final constante de catálogo ou lista de preço emitido pelo remetente, acrescido do valor do frete, quando não incluído no preço da mercadoria”.

Cabe trazer as anotações do Fisco acerca dos preços sugeridos na Revista Natura, transcrito da Manifestação Fiscal:

A Natura Cosméticos, como já analisado, é um grupo econômico composto por vários estabelecimentos, inclusive fabricantes. Como se pode observar, no catálogo anexado aos autos pela Impugnante, às fls. 642, todos os produtos que constam na Revista Natura pertencem à sua linha de venda, possuindo quase

todos, com exceção talvez somente da linha “Crer Para Ver”, em sua embalagem a logomarca da Natura.

O consumidor final para escolher e encomendar o produto Natura se vale da Revista Natura, que é disponibilizada pelas distribuidoras para os revendedores/consultores, e que também é colocada à disposição em formato eletrônico, no site do grupo Natura, que pode ser verificado no endereço ou . Ou seja, o catálogo dos produtos com os seus respectivos preços não é disponibilizado pela Impugnante somente, mas pelo grupo todo, que compreende, inclusive, o seu estabelecimento sede, em Cajamar, SP, CNPJ 00.190373/0001-72, que possui CNAE (código nacional de atividade econômica) de fabricação de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal. Assim, a Revista Natura não é editada por cada unidade de forma isolada, mas sim pelo grupo, incluindo aí o estabelecimento fabricante, que, inclusive, é a sede de todo o grupo, conforme informação do próprio site da Natura: (...)

Conclui-se, assim, evidentemente, que os preços constantes no catálogo de produtos denominado Revista Natura, são estabelecidos pelo grupo como um todo, incluindo a sede que é fabricante, portanto, tanto como preço ao consumidor ou sugestão de preços, partem estes do grupo Natura, não havendo conflito com a Lei Complementar 87/96 e nem com a Lei mineira 6.763/75.

Por outro lado, a Impugnante afirma que, não sendo o estabelecimento autuado fabricante ou importador dos produtos que comercializa, não seria possível a adoção dos valores do catálogo emitidos pela empresa revendedora, como base de cálculo do ICMS/ST, em face das normas contidas no art. 8º, § 3º da LC nº 87/96, que alude exclusivamente ao importador e ao fabricante.

Afirma a Fiscalização que realmente, a Impugnante não fabrica os produtos que revende, mas que também não revende produtos adquiridos de qualquer terceiro, pelo contrário, ela faz parte de um grupo que trabalha com produtos exclusivos, fabricados, na sua maioria, por suas unidades fabris. Isto equivale dizer que a Impugnante não é uma empresa que comercializa os produtos que quiser, ela revende somente os produtos da marca Natura, facilmente identificável no manuseio da Revista Natura.

O fato de a empresa ser distribuidora dos produtos e não o fabricante não afasta a adoção do preço sugerido pelo fabricante. Cabe mais uma vez lembrar que o art. 65 faz referência ao “o preço de venda a consumidor final constante de catálogo ou lista de preço emitido pelo remetente”.

Tal entendimento está externado no parecer do Procurador de Justiça, Walter Camejo Filho, constante de voto do julgamento da Apelação Cível nº

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

70041512302, da primeira Câmara Cível, da Comarca de Porto Alegre, da Avon Cosméticos. Confira-se:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. MARGEM DO VALOR AGREGADO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

MÉRITO. SENTENÇA MANTIDA. A LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR Nº 87/96 DISPÕE DE FORMA EXPRESSA COM RELAÇÃO A BASE DE CÁLCULO PARA FINS DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, ESTANDO NÍTIDO NO SEU PARÁGRAFO 3º DO ART. 8º QUE 'EXISTINDO PREÇO FINAL A CONSUMIDOR SUGERIDO PELO FABRICANTE OU IMPORTADOR, PODERÁ A LEI ESTABELECEER COMO BASE DE CÁLCULO ESTE PREÇO' , BEM COMO OCORRE A MESMA SITUAÇÃO NO ART. 34 DA LEI ESTADUAL Nº 8.820/89.

(...)

OUTROSSIM, O EMPREGO DO TERMO FABRICANTE EM RELAÇÃO AO PREÇO FINAL SUGERIDO NÃO TEM O CONDÃO DE AFASTAR A APLICAÇÃO DESTA BASE DE CÁLCULO EM RELAÇÃO A APELANTE, UMA VEZ QUE A MESMA COMERCIALIZA PRODUTOS PRÓPRIOS, NÃO SENDO MERA COMERCIANTE COMO ALEGA.”(...)

Esse entendimento é também adotado por este Conselho de Contribuintes, conforme consubstanciado no Acórdão nº 20.628/14/2ª, confirmado pelo Acórdão nº 4.396/15/CE:

ACÓRDÃO: 4.396/15/CE RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000198875-64

RECURSO DE REVISÃO: 40.060137792-43,
40.060137476-43

ORIGEM: DGP/SUFIS - NCONEXT - SP

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO - MARKETING DIRETO. CONSTATADA A RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PELA AUTUADA, CONTRIBUINTE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO POR FORÇA DO CONVÊNIO N.º 45/99 (COM A REDAÇÃO DADA PELO CONVÊNIO N.º 06/06) NAS REMESSAS INTERESTADUAIS EFETUADAS A REVENDADORES NÃO INSCRITOS EM MINAS GERAIS QUE EFETUAM VENDA PELO SISTEMA DE MARKETING PORTA A PORTA A CONSUMIDOR FINAL. IRREGULARIDADE CARACTERIZADA NOS TERMOS DO MENCIONADO CONVÊNIO E DOS ARTS. 64 A 66 DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II c/c O § 2º, INCISO I E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO VII, ALÍNEA “C”, TODOS DA LEI Nº 6.763/75. RESTABELECIDO A PARCELA DA MULTA ISOLADA EXCLUÍDA PELA CÂMARA A QUO. REFORMADA A DECISÃO ANTERIOR.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RECURSO DE REVISÃO 40.060137476-43 CONHECIDO E NÃO PROVIDO À UNANIMIDADE. RECURSO DE REVISÃO 40.060137792-43 CONHECIDO À UNANIMIDADE E PROVIDO POR MAIORIA DE VOTOS.

DO MÉRITO

(...)

NOS EXATOS TERMOS DA CLÁUSULA TERCEIRA DO CONVÊNIO ICMS N.º 45/99 DISPÕE O ART. 65 DO REGULAMENTO MINEIRO QUE A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO RELATIVO ÀS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS DESTINADAS A VENDA PORTA-A-PORTA OU EM BANCA DE JORNAL SERÁ O PREÇO DE VENDA A CONSUMIDOR FINAL CONSTANTE DE CATÁLOGO OU LISTA DE PREÇO EMITIDO PELO REMETENTE, ACRESCIDO DO VALOR DO FRETE, QUANDO NÃO INCLUÍDO NO PREÇO DA MERCADORIA.

ASSIM, NÃO SOCORRE A RECORRENTE/AUTUADA O ARGUMENTO POR ELA TRAZIDO DE QUE NÃO É A FABRICANTE OU IMPORTADORA DOS PRODUTOS QUE COMERCIALIZA, COM INTUITO DE AFASTAR A UTILIZAÇÃO DOS PREÇOS LISTADOS NOS CATÁLOGOS HERBALIFE COMO BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST ORA EXIGIDO, UMA VEZ QUE CONSTA NA LEGISLAÇÃO RETROMENCIONADA QUE O CATÁLOGO PODERÁ SER AQUELE EMITIDO PELO REMETENTE DAS MERCADORIAS.

ADEMAIS, DA ANÁLISE DOS RÓTULOS DOS PRODUTOS COMERCIALIZADOS PELA RECORRENTE/AUTUADA (FLS. 626/673), DEPREENDE-SE QUE A HERBALIFE É PROPRIETÁRIA DA FORMULAÇÃO DOS PRODUTOS, MAS QUE A INDUSTRIALIZAÇÃO DE ALGUNS DELES É FEITA POR OUTROS ESTABELECIMENTOS NO BRASIL E EM OUTROS PAÍSES E QUE A DISTRIBUIÇÃO É EXCLUSIVA DA EMPRESA AUTUADA.

(...) (DESTACOU-SE)

Noutra frente, a Impugnante alega que, de acordo com o critério previsto no § 1º do art. 65 do Anexo XV do RICMS/02, é facultado ao contribuinte, por opção formalizada mediante comunicação prévia à SEF/MG, calcular o ICMS/ST devido nas operações com revendedores que atuam na sistemática de venda direta, mediante a utilização da MVA.

Afirma que, mesmo que se pudesse entender que os requerimentos da Impugnante não fossem hábeis para habilitá-la a fruir do regime especial, ao menos, admita-se que, por tais petições, formalizou inequivocamente o seu interesse em calcular o tributo por MVA, em detrimento da utilização do preço sugerido.

Pondera que, a se entender que a Impugnante não faria jus a fruir do regime especial, ao menos se deve compreender tal requerimento sob a perspectiva de que o contribuinte efetivamente optou por calcular o tributo por MVA, de forma consentânea com sua manifestação de vontade.

Destaca que já em 17/07/03, protocolou petição pleiteando o cálculo do tributo mediante aplicação de MVA.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No entanto, deve-se fazer distinção entre o pedido da Impugnante, efetivado em 17/07/03 e a faculdade estabelecida no § 1º do art. 65 do Anexo XV do RICMS/02.

O requerimento formalizado pela Impugnante, constante de fls. 464/471 se fundamenta no Acordo firmado entre o Estado de Minas Gerais e a Natura, com fulcro no § 9º do art. 308 do Anexo IX do RICMS/02, vigente à época, transcrito no § 3º do art. 65 do Anexo XV do mesmo Regulamento a partir de 01/12/05:

Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2005 - Redação original:

"Art. 308. O estabelecimento, localizado neste ou em outro Estado, que utilize o sistema de marketing direto para comercialização de seus produtos, nas remessas de mercadorias a revendedores não inscritos neste Estado que efetuem venda porta-a-porta exclusivamente a consumidor final, é responsável, na condição de substituto, pela retenção e recolhimento do imposto devido nas saídas subseqüentes realizadas pelo revendedor.

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se, também:

I - à saída, em operação interna ou interestadual, que destine mercadorias a contribuinte do imposto, inscrito e localizado neste Estado, que distribua os produtos exclusivamente a revendedores não inscritos, para venda porta-a-porta neste Estado;

II - na hipótese em que o revendedor, em lugar de efetuar a venda porta-a-porta, o faça em banca de jornal ou de revista.

§ 2º A base de cálculo do imposto, para o efeito do caput deste artigo e do parágrafo anterior, é:

I - o valor correspondente ao preço de venda a consumidor final, constante de tabela estabelecida por órgão competente, ou, na sua falta, em catálogo ou listas de preços emitidos pelo remetente, acrescido, em qualquer hipótese, do valor do frete, quando não incluído no preço da mercadoria;

II - por opção do contribuinte substituto, o preço por ele praticado, incluídos os valores do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), do frete e das demais despesas cobradas ou debitadas ao destinatário, acrescido do valor resultante da aplicação dos seguintes percentuais:

(...)

d) 50% (cinquenta por cento), quando se tratar de:

d.1) perfumes, cosméticos e produtos de toucador, classificados nas posições 3301, 3303, 3304, 3305 e 3307 da NBM/SH (com o sistema de classificação adotado a partir de 1º de janeiro de 1997);

(...)

Efeitos de 12/09/2003 a 30/11/2005 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do :

"§8º O percentual a que se refere a alínea "d" do inciso II do §2º poderá ser reduzido até o percentual de 20% (vinte por cento), nas operações promovidas na forma do caput deste artigo, observado o disposto no parágrafo seguinte."

Efeitos de 12/09/2003 a 30/11/2005 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do :

"§9º A redução do percentual a que se refere o parágrafo anterior será autorizada mediante regime especial concedido pela Superintendência de Legislação Tributária - SLT, da Secretaria de Estado de Fazenda, no qual serão definidas as condições para a sua utilização."

Efeitos de 1º/12/2005 a 27/04/2010 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do :

"§ 3º A margem de valor agregado (MVA) a que se refere o inciso II do § 1º deste artigo poderá ser reduzida até o percentual de 20% (vinte por cento), mediante regime especial concedido pela Superintendência de Tributação, no qual serão definidas as condições para a sua utilização."

A redução prevista nos dispositivos supratranscritos se dará mediante o pedido de regime especial, no qual serão definidas as condições para sua utilização.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Já o disposto no § 1º do art. 65, trata da substituição da forma de cálculo do ICMS/ST (preço do catálogo) pelas MVAs estabelecidas para a mercadoria constante da Parte 2 do Anexo XV e na sua falta os percentuais estabelecidos no inciso II do art. 65. Veja-se:

Art. 65. A base de cálculo do imposto relativo às operações com mercadorias destinadas a venda porta-a-porta ou em banca de jornal será o preço de venda a consumidor final constante de catálogo ou lista de preço emitido pelo remetente, acrescido do valor do frete, quando não incluído no preço da mercadoria.

§ 1º Em substituição à base de cálculo prevista no caput deste artigo, por opção do sujeito passivo por substituição, poderá ser adotado como base de cálculo o preço por ele praticado acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante:

I - do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo; e

II - relativamente às mercadorias não relacionadas na Parte 2 deste Anexo, dos seguintes percentuais de margem de valor agregado (MVA):

Efeitos de 1º/12/2005 a 04/05/2011 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do :

“§ 2º A opção de que trata o parágrafo anterior será formalizada mediante comunicação prévia à Administração Fazendária a que o contribuinte estiver circunscrito ou à Diretoria de Gestão e Projetos da Superintendência de Fiscalização, em Belo Horizonte, na Rua da Bahia, nº 1.826, 4º andar, Bairro de Lourdes, CEP 30160-011, se estabelecido em outra unidade da Federação.”

Portanto, não se confunde o pedido de Regime Especial protocolado pela Impugnante, com a comunicação prévia à Diretoria de Gestão de Projetos da Superintendência de Fiscalização da SEF/MG.

Verifica-se que tal comunicação se aplicaria, no presente caso, para a adoção das MVAs da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em substituição ao preço de catálogo e não para a utilização da MVA reduzida a 20% (vinte por cento), que depende da concessão do regime especial.

Frise-se que o regime especial foi concedido às filiais mineiras.

A Impugnante argui que deve-se adotar, na formação da base de cálculo do ICMS/ST, as “MVAs nominais”, na forma do § 1º do art. 65 do Anexo XV do RICMS/02, em detrimento dos ajustes de que trata o § 5º do referido dispositivo, pois, referido “ajuste” corresponde à equalização da carga tributária entre as operações internas e interestaduais, que, relativamente à venda direta, somente se tomou exigível a partir do Decreto Estadual (MG) nº 46.389, de 27/12/13.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De fato o § 5º do art. 65 do Anexo XV do RICMS/02, realmente, entrou em vigor a partir de 28/12/13, quando veio esclarecer que as MVAs previstas nos incisos I e II do § 1º do mesmo artigo, teriam que ser ajustadas nos termos dos §§ 5º a 8º do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02.

§ 5º Considera-se margem de valor agregado original para apuração da base de cálculo relativa à substituição tributária, os valores dos percentuais estabelecidos para as mercadorias nos incisos I e II do § 1º, os quais devem ser ajustados nos termos dos §§ 5º a 8º do art. 19 desta Parte, quando for o caso.

Informa a Fiscalização que, na presente autuação, quando a Impugnante não forneceu o preço de catálogo do produto, aplicou-se, subsidiariamente, o disposto no inciso I do §1º do já citado art. 65, que traz a possibilidade de utilização das MVAs estabelecidas para a mercadoria na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, para composição da base de cálculo da ST.

Assim, utilizou-se o mesmo critério de ajuste de MVA, uma vez que as operações eram interestaduais, e para aplicação das MVAs previstas na Parte 2 do Anexo XV, manda o art. 19, inciso I, alínea “b.3”, observar o disposto nos §§5º a 8º, mais precisamente, para o caso em tela, o § 5º.

Veja-se o que dispõe o art. 19 do Anexo XV do RICMS/02:

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

I - em relação às operações subsequentes:

- a) tratando-se de mercadoria cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, o preço estabelecido;
- b) tratando-se de mercadoria que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

(...)

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

Efeitos de 1º/01/2009 a 31/07/2009 - Redação dada pelo art. 1º, IX, e vigência estabelecida pelo art. 3º, III, “c”, ambos do :

“§ 5º Nas operações interestaduais com as mercadorias relacionadas nos itens 11, 14, 15, 18 a 24 e 29 a 41, da Parte 2 deste Anexo, quando a alíquota interna for superior à interestadual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de margem de valor agregado

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(MVA), esta será ajustada à alíquota interestadual aplicável, observada a fórmula “MVA ajustada = $\{[(1 + MVA - ST \text{ original}) \times (1 - ALQ \text{ inter}) / (1 - ALQ \text{ intra})] - 1\} \times 100$ ”, onde:”

Cabe destacar que a adoção da "MVA Ajustada" na apuração da base de cálculo do ICMS/ST relativamente às operações interestaduais, visa equalizar o montante do imposto e, conseqüentemente, o preço final de mercadoria adquirida internamente com o preço de fornecedores de outros Estados. E, já vem sendo adotada na legislação mineira desde 01/01/09, em relação a diversas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

Correta, portanto, a aplicação da MVA Ajustada nos casos em que a Fiscalização adotou, subsidiariamente, a MVA da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em consonância com o inciso I do art. 65 do mesmo Anexo, visto que já estava prevista nas operações interestaduais com as mercadorias listadas nos itens da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, notadamente o item 24 (cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador), desde 1º/01/09.

Assim, restam corretas as exigências do ICMS/ST, bem como da multa de revalidação em dobro, nos termos do art. 56, inciso II c/c § 2º da Lei nº 6.763/75.

Com o intuito de afastar a incidência dos juros de mora e das multas aplicadas na autuação, a Impugnante afirma que, com base nos elementos já apontados quanto à boa-fé da Impugnante e das diversas inclinações da própria Administração Tributária quanto à correção dos procedimentos por ela adotados, inclusive a fiscalização levada a efeito no ano de 2012, estaria caracterizada a prática reiterada, nos termos do art. 100, inciso III, parágrafo único do CTN.

No entanto, tal entendimento é equivocado.

Primeiro, porque a Administração Tributária não admitiu que o estabelecimento matriz estivesse albergado pelo Regime Especial, em nenhum momento. Segundo porque, como já explicitado, a fiscalização que alega a Autuada ter ocorrido em 2012, se resume ao pedido de informações referente à tabelas, listas e catálogos de preços praticados pela Natura. Sequer foi emitido Auto de Início de Ação Fiscal, constando o objeto da fiscalização.

O fato de ter sido renovado o Regime Especial, em consonância com o Protocolo de Intenções firmado entre a Natura e o Estado de Minas Gerais (abrangendo os estabelecimentos mineiros), não configura prática reiterada no tocante à admissão de que o estabelecimento matriz encontrava-se amparado por tal regime.

Ao contrário, quando questionado pela Natura em 2010, o Fisco se manifestou expressamente, no sentido de afirmar a não inclusão da Impugnante no Regime Especial.

Os atos administrativos praticados no processo do Regime Especial foram decorrentes da provocação dos envolvidos ou por necessidades legais, tais como: prorrogações de validade, inclusão e exclusão de unidades mineiras, adaptação ao advento da Nota Fiscal eletrônica (NF-e) e alteração da MVA prevista no Regime para 30% (trinta por cento), esta por ofício, atendendo decisão do Conselho de Política

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tributária (CPT), válida para todo o segmento econômico ao qual pertencem as unidades mineiras da Natura Cosméticos.

Verifica-se que a prática de tais atos não guarda qualquer relação com o previsto no art. 100, inciso III, parágrafo único do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

(...)

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Quanto ao pedido de afastamento das multas, com base no inciso II do art. 112 do Código Tributário Nacional, este não se revela possível, uma vez que não restou nenhuma dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, nem tampouco quanto à natureza ou graduação das penalidades exigidas.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz que foram imputadas duas penalidades para o mesmo fato.

As penalidades aplicadas decorrem de infrações distintas, pelo que não se confundem. Enquanto a multa de revalidação constitui sanção pelo descumprimento de obrigação principal (pagamento a menor do imposto), a multa isolada tem como pressuposto o descumprimento de obrigação acessória, no caso, consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação tributária.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 – COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Está demonstrado que a Autuada não cumpriu a obrigação acessória a que estava obrigada, ou seja, consignou base de cálculo do ICMS diversa da prevista na legislação, em suas notas fiscais de saída.

Até 31/12/11, determinava o art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, a cobrança da multa por consignar base de cálculo diversa da prevista na legislação no montante de 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada.

Efeitos de 1º/11/2003 a 31/12/2011 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/2003:

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada.

A partir de 01/01/12, com a redação dada pela Lei nº 19.978/11, passou-se a exigir o percentual a 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada, incluindo as alíneas “a”, “b” e “c” ao respectivo inciso, deixando claro todas as condutas abrangidas dentro do tipo que possui como núcleo “por consignar”.

A seguir, transcreve-se a redação atual da alínea “c” do referido inciso:

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

Destaca-se que a vigência do dispositivo retro se deu a partir de 01/01/12, a Fiscalização aplicou a denominada retroatividade benigna, a teor do disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, reduzindo a multa isolada ao percentual de 20% (vinte por cento), uma vez que a penalidade em questão passou a ser menos severa que aquela prevista à época dos fatos.

Restou demonstrado que a Autuada não cumpriu a obrigação acessória a que estava obrigada, ou seja, consignou como base de cálculo do ICMS/ST valor inferior ao valor previsto na legislação. Portanto, correto o procedimento adotado pelo Fisco de exigir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75.

A penalidade possui caráter objetivo e como tal, havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, tem-se por configurado o ilícito, atendendo a previsão constante do art. 136 do Código Tributário Nacional, que diz que “*salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato*”.

Nas lições do Professor Sacha Calmon Navarro Coelho em sua obra Teoria e Prática das Multas Tributárias, 2ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 55:

“Não faz sentido indagar se o contribuinte deixou de emitir uma fatura fiscal por dolo ou culpa (negligência, imperícia ou imprudência). De qualquer modo a lei foi lesada. De resto se se pudesse alegar que o contribuinte deixou de agir por desconhecer a lei, por estar obnubilado ou por ter-se dela esquecido, destruído estaria todo o sistema de proteção jurídica da Fazenda Pública.”

Portanto, a alegada boa-fé da Impugnante não tem efeitos para exclusão ou redução das multas.

No tocante ao pedido de aplicação do permissivo legal, nos termos do § 3º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, cumpre registrar que o benefício não pode ser aplicado ao caso presente, em razão da vedação constante no § 5º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, visto que a infração resultou em falta de pagamento do imposto.

Por fim, é imperioso afirmar que a aplicação das penalidades foi efetivada na medida prevista na legislação tributária deste Estado, não competindo ao órgão julgador administrativo negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA.

Quanto aos juros de mora calculados sobre a multa de revalidação, alega a Autuada que o termo inicial não poderia ser a data do vencimento dos tributos.

Alega que o vencimento da multa de revalidação não coincide com o do vencimento para pagamento do tributo, e, que somente surge no mundo jurídico a partir do lançamento de ofício, e não com o mero inadimplemento.

No entanto, tal afirmativa não tem amparo legal.

O art. 113 do CTN afirma que “*a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dele decorrente*”, bem como que “*a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária*”.

O art. 139 do mesmo diploma legal diz que “*o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza dela*”.

O que se depreende da análise conjunta dos dispositivos é que quis o legislador do CTN estabelecer um regime jurídico único, que abrangesse tanto a cobrança de tributos quanto de suas penalidades pecuniárias. Desse modo, o conceito

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de crédito tributário é mais amplo que o de tributo, englobando também as penalidades pecuniárias, sendo que essas, ou já possuem natureza de obrigação principal (multa de mora), ou convertem-se em obrigação principal (multa isolada).

Tal entendimento vem encontrando ressonância na jurisprudência, nos termos dos Embargos de Declaração em Apelação Cível nº 0002717-14.2010.4.03.6111/SP do TRF da 3ª Região, relatado pela Desembargadora Maria Cecília Pereira de Mello:

5. OS JUROS DE MORA INCIDEM COMO FORMA DE COMPENSAR A DEMORA NO PAGAMENTO DO TRIBUTO, DEMORA ESTA QUE, UMA VEZ VERIFICADA, GERA A APLICAÇÃO DE MULTA PUNITIVA, A QUAL PASSA A INTEGRAR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ASSIM, EM CASO DE ATRASO NO PAGAMENTO DA DÍVIDA, OS JUROS DEVEM INCIDIR SOBRE A TOTALIDADE DO CRÉDITO, INCLUSIVE SOBRE A MULTA.

6. O ART. 161 DO CTN AUTORIZA A EXIGÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE O CRÉDITO NÃO INTEGRALMENTE PAGO NO VENCIMENTO, E, CONSOANTE JÁ DEMONSTRADO ANTERIORMENTE, O CRÉDITO TRIBUTÁRIO DECORRE DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, ESTANDO NELA INCLUÍDOS TANTO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO COMO O DA PENALIDADE DECORRENTE DO SEU NÃO PONTUAL PAGAMENTO. (GRIFOU-SE)

Nesse diapasão, incabível a alegação da Impugnante de que a multa de mora não compõe o crédito tributário e que, por consequência, não estaria sujeita aos juros de mora.

Portanto, correto o procedimento fiscal levado a efeito nos autos, uma vez estando os fatos subsumidos às normas regentes, por mais que pesem as alegações contrárias.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 10/06/15. ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Guilherme Henrique Baeta da Costa (Revisor) e Cindy Andrade Morais.

Sala das Sessões, 30 de junho de 2015.

Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente

Eduardo de Souza Assis
Relator

D