

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 22.463/17/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000427522-71  
Impugnação: 40.010140410-31  
Impugnante: Inproveter Indústria Produtos Veterinários Ltda  
IE: 074556004.00-18  
Proc. S. Passivo: Ricardo Alves Moreira/Outro(s)  
Origem: DF/Divinópolis

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO – PROTOCOLO/CONVÊNIO.** Constatado que a Impugnante, contribuinte substituto tributário por força do art. 22, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, reteve e recolheu a menor ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, incidente nas operações internas, em decorrência de estar a apuração da base de cálculo do imposto em desacordo com o estabelecido no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 1 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a acusação fiscal de retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST devido na saída de rações pet, no período de julho de 2012 a dezembro de 2015, em virtude da adoção de base de cálculo do imposto em desacordo com o estabelecido no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 1 do Anexo XV do RICMS/02, que prevê a utilização do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF), uma vez que foi utilizado o critério da margem de valor agregado (MVA), prevista no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, também do Anexo XV do RICMS/02.

Exige-se, a propósito, ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro, prevista no art. 56, inciso II, § 2º, I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, “c”, ambos da Lei 6.763/75.

Instruem o Auto de Infração, dentre outros, os seguintes documentos:

- Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fl. 06);
- relatório intitulado “*Diferenças cálculo do ICMS-ST pela não aplicação do PMPF na base de cálculo – ST / Totais por período de apuração*” (fls. 08/09);

- mídia eletrônica (CD) contendo arquivos em formato “PDF” e “XLS” dos anexos do Auto de Infração (Anexo I: “*Demonstrativo Dif. Cálculos ST - por item de notas fiscais*” e Anexo II: “*Demonstrativo Dif. Cálculos ST - totais por período*”);

- Demonstrativo das diferenças do cálculo do ICMS-ST em virtude da não aplicação do PMPF para formação da base de cálculo da ST (fls. 11/131);

- cópias reprográficas de telas extraídas do sitio da ora Impugnante na internet, contendo informação acerca dos produtos por ela comercializados (fls. 132/153);

- cópias reprográficas das Portarias SUTRI nº 184/2012, 230/2012, 277/2013, 328/2013, 352/2014, 367/2014, 430/2014, 469/2015 e 528/2016 (fls. 154/182);

- correspondência expedida pela ora Impugnante, dirigida à Delegacia Fiscal de Divinópolis (MG), contendo as justificativas pertinentes ao procedimento adotado pela empresa, no tocante à base de cálculo da ST (fls. 183/195);

- cópias reprográficas, por amostragem, de notas fiscais emitidas pela Autuada (fls. 199/325).

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 332/433, no âmbito da qual argumenta, em síntese, o que se segue.

### **Das preliminares**

De início, a Impugnante argui a nulidade do lançamento com base no disposto nos arts. 142, 145, 146 e 149 do Código Tributário Nacional (CTN), bem assim no art. 37 da Constituição da República (CR/88).

Nesta perspectiva, argumenta que a empresa fora anteriormente autuada, no âmbito do PTA nº 01.000342220-04, oportunidade em que a Fiscalização avaliou a matéria pertinente ao imposto devido por substituição tributária, relativamente ao mesmo período ora autuado, exigindo-lhe, a princípio, o ICMS-ST apurado com base no critério da margem de valor agregado (MVA).

Registra, ainda, que referido PTA foi objeto de posterior alteração por parte do Fisco, ocasião em que foram retiradas do feito fiscal as exigências de ICMS-ST e correspondente multa de revalidação.

Isto posto, entende que o presente trabalho fiscal, por se referir à mesma matéria anteriormente autuada e tendo em vista a alteração veiculada no tocante à sistemática de apuração da base de cálculo da substituição tributária, caracterizaria mudança de critério jurídico, a que se refere o art. 146 do CTN.

Demais disso, argumenta que, a teor do disposto nos arts. 145 e 149 do referido Código, inexistente suporte legal para a alteração de ofício do crédito tributário, eis que a situação dos autos, a seu ver, não se amolda a nenhuma das hipóteses descritas nos citados dispositivos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A propósito do tema, cita doutrina e jurisprudência que reputa assentes com o seu entendimento.

Na sequência, pugna pela nulidade do lançamento por entender caracterizada a violação ao disposto no art. 70 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA) c/c art. 142 e 196 do CTN e art. 37 da CR/88.

Neste particular, pondera que, a despeito do esgotamento prazo de vigência do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), assinalado no § 3º do art. 70 do RPTA (noventa dias), a Fiscalização não a intimou quanto à prorrogação dos trabalhos fiscais e tampouco foram apresentados, a seu ver, quaisquer fatos que evidenciassem a sua continuidade.

Ainda em sede preliminar, a Impugnante requer também que a nulidade do lançamento seja reconhecida em face da ausência de fundamentação do Auto de Infração.

Segundo entende a Impugnante, a Fiscalização teria efetuado a classificação dos produtos por ela fabricados (conforme as categorias estipuladas na Portaria SUTRI nº 184/2012, a saber: *básica, standard, premium e super premium*) sem, contudo, indicar os elementos comprobatórios mediante os quais foi empreendida a mencionada categorização.

A título de exemplo, cita o produto “*ração cão brother*”, classificado pela Fiscalização na categoria *premium*, sem que tenha sido aferida o percentual de digestibilidade ou mesmo realizado os exames laboratoriais e demais testes químicos que justificassem tal classificação.

Também aqui, cita doutrina e jurisprudência para corroborar sua argumentação.

### Do mérito

Quanto ao mérito propriamente dito, pugna pela ilegalidade cobrança do ICMS-ST com esteio na Portaria SUTRI nº 184/2012 e nas que lhe sucederam, por entender violados os comandos contidos nos arts. 146, 150 e 155 da CR/88, art. 97, 142 e 148 do CTN, art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, art. 13 da Lei nº 6.763/75 e art. 19, inciso I, item 3 e §§ 3º e 4º da Parte 1 do Anexo XV do Regulamento do ICMS.

Com referência a este ponto, registra o seu entendimento no sentido de que aplica-se às operações em questão o critério da margem de valor agregado, haja vista que a inovação legislativa veiculada pelas Portarias SUTRI, a seu ver, não poderiam ser estendidas aos produtos por ela comercializadas.

Para justificar sua posição, argumenta que a edição das mencionadas Portarias foi precedida de tratativas firmadas entre a SEF e a Associação Brasileira da Indústria de Produtos para Animais de Estimação (ABINPET), entidade da qual não fazia parte, a exemplo de diversas outras empresas do setor, razão pela qual não foram expressamente mencionadas nos atos normativos em questão.

Assim sendo, assevera também a sua discordância em relação à categorização proposta no âmbito das Portarias SUTRI, eis que, a despeito de terem sido sugeridos pela ABINPET, não seriam usualmente aplicados pelas empresas que operam neste setor e tampouco pelo Ministério da Agricultura.

Em seguida, passa a discorrer acerca da legislação de regência da matéria, mais especificamente no tocante às regras de composição da base de cálculo da ST, para concluir que o RICMS acabou por inverter o caráter subsidiário do PMPF e a ordem estabelecida no art. 8º da Lei Complementar nº 87/96 e art. 13 da Lei nº 6.763/75, em descompasso, segundo entende, com os ditames do Protocolo ICMS nº 26/2004.

Ainda com referência a este aspecto, assinala que a opção, efetuada no âmbito das Portarias SUTRI, de discriminar PMPF *por fabricante* e não *por produto* restringe-se ao segmento de rações para cães e gatos, opção esta que desconSIDERARIA as características particulares (ou peculiaridades) das respectivas mercadorias, fato que, a seu ver, viola as disposições constantes do art. 19 (Parte 1) do Anexo XV do RICMS.

Questiona ainda o levantamento de preços que precedeu a edição das citadas Portarias, concluindo que este não representaria a realidade do setor de fabricação de rações PET. Neste ponto da sua peça de defesa, traz um comparativo entre os preços médios relacionados aos fabricantes expressamente identificados nas Portarias SUTRI e o preço determinado sob o título “outros fabricantes”, rubrica na qual se encaixa.

Isto posto, entende estar caracterizada, *in casu*, a figura da *pauta fiscal*, em relação à qual colaciona diversos excertos jurisprudenciais.

Após abordar também a presente questão sob a ótica do princípio da legalidade, argumenta, com fulcro no art. 97 do CTN e art. 150 da CR/88, que as Portarias SUTRI não poderiam impor base de cálculo diversa daquela prevista no RICMS, calcada no critério da margem de valor agregado, que reputa aplicável às suas operações, razão pela qual foi adotada pela empresa.

Demais disso, argumenta também, que os critérios utilizados no âmbito das referidas Portarias não correspondem ao rol de exames obrigatórios impostos pelo Ministério da Agricultura para os fabricantes de rações PET. Em reforço às suas afirmações, transcreve consulta formulada ao citado Ministério acerca do tema da classificação dos produtos destinados à alimentação de animais de companhia (PET).

Na sequência, manifesta-se pela ilegalidade que entende haver na classificação do produto “ração cão brother” na categoria *premium*, pugna no sentido do direito à dedução do ICMS incidente na operação própria, exigido no Auto de Infração nº 01.000342220-04 (com fulcro no princípio constitucional da não cumulatividade), e assevera ainda que as Portarias editadas pela SUTRI não observaram os princípios da anterioridade e da noventena.

Feito isto, a Impugnante argui a ilegalidade da exigência da multa de revalidação e da multa isolada cominadas, bem assim dos juros moratórios exigidos no presente lançamento.

Aduz, a propósito, que inúmeros procedimentos fiscais foram empreendidos na empresa, sem que tivesse sido feita qualquer ressalva em relação à base de cálculo da ST por ela apurada, o que, no seu entender, legitimaria a conduta adotada.

Destarte, invoca a aplicação do art. 100 do CTN para afastar a cobrança das penalidades e dos juros exigidos na peça fiscal.

Ainda no que pertine às penalidades e aos juros moratórios, entende caracterizada a ilegalidade da sua exigência em face da manifesta dúvida quanto à capitulação do fato gerador da obrigação tributária, valendo-se, para tanto, da norma contida no art. 112 do CTN, bem como o caráter confiscatório e desproporcional das sanções aplicadas.

Por fim, pede pelo cancelamento do Auto de Infração ou, subsidiariamente, pela sua reformulação de sorte a adequá-lo às correções acima indicadas. Com fundamento no art. 138 do RPTA, a Impugnante requer a intimação de representante da Secretaria de Fazenda para que sejam apresentados os levantamentos/pesquisas de preço utilizados para a aferição do PMPF.

#### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização comparece aos autos e, em manifestação fiscal de fls. 1.116/1.128, refuta as alegações da Impugnante.

De início, refuta a alegação de que teria havido mudança de critério jurídico esclarecendo que houve um erro no lançamento original, objeto do PTA nº 01.000342220-04, o qual foi corrigido no presente lançamento.

Neste ponto, cita a distinção, efetuada por parte da doutrina, acerca do conceito de *erro de direito* vis a vis o conceito de *mudança de critério jurídico*.

Com referência à alegação de nulidade por falta de prorrogação do AIAF, refuta a tese da Autuada com base no disposto no art. 70, § 3º, do RPTA, que prevê a renovação automática do referido Auto em decorrência de fatos que evidenciem a continuidade dos trabalhos, desde que justificável em razão da extensão ou complexidade das tarefas de fiscalização.

Pondera, ademais, que o efeito do esgotamento do prazo assinalado no referido dispositivo seria apenas de devolver ao sujeito passivo o direito a denúncia espontânea que, se não exercido, ensejaria a lavratura do Auto de Infração, sem a necessidade de novo Auto de Início de Ação Fiscal, a teor do que dispõe o § 4º do referido art. 70 do RPTA.

Quanto ao enquadramento da ração “Cão Brother” na categoria *premium*, esclarece que tal se deu em função do fato de que consta esta classificação na própria embalagem do produto, conforme fls. 132 a 135 dos autos, e, ainda, pelo fato de que os preços do referido produto seriam de fato superiores aos das demais rações pet.

Quanto às demais rações, a Fiscalização ressalta que as considerou na classificação de menor valor nas tabelas de PMPF, ou seja, como “básica”, procedimento este que beneficiou a Impugnante.

Afirma também que, desde o advento da Portaria SUTRI nº 528/2016, a Impugnante solicitou a inclusão dos seus produtos no texto normativo e o fez categorizando os mesmos nas classificações “básica”, “standard” e “premium” para cães e a tipo “standard” para gatos, o que denota que a empresa efetivamente opera com produtos diferenciados, nos termos indicados nas Portarias SUTRI.

A Fiscalização refuta também a alegação de falta de descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão do Auto de Infração (AI), ressaltando que tal descrição encontra-se expressa no relatório do referido AI.

Com referência ao mérito do lançamento, contradiz a Impugnante no que pertine à alegada incompatibilidade das Portarias SUTRI em face da legislação de regência do ICMS, asseverando que as mesmas não objetivaram prevalecer sobre as outras normas, mas, a estas se submetem, motivo pelo qual afirma não conhecer questionamento quantos à legalidade destes normativos, seja no âmbito administrativo, seja no âmbito judicial.

Quantos ao questionamento da Impugnante acerca da participação da Associação Brasileira da Indústria de Produtos para Animais de Estimação (ABINPET) no processo de elaboração das Portarias de que se cuida, registra que o *“fato de não pertencer à referida Entidade à época (atualmente a Impugnante é associada) em nada compromete a aplicabilidade das Portarias ao caso vertente”*.

Ainda neste particular, destaca quer *“caso a Impugnante tivesse questionado à época da primeira Portaria o porquê do seu nome não ter figurado, sem dúvida alguma receberia todas as informações para proceder a sua inclusão e passaria a não mais ter que se enquadrar na linha de “outros fabricantes”. Mas não o fez.”*

No tocante ao alegado descabimento na utilização, pelo legislador estadual, do critério do PMPF, aduz que, de acordo com a ordem imposta pelo RICMS, o PMPF é justamente o primeiro a ser considerado na formação da base de cálculo para fins de substituição tributária, caso estas não tenham o preço fixado por órgão público competente, o que denota a harmonização da legislação mineira com a LC87/96, bem como com a Lei 6.763/75, que tratam da mesma forma a questão.

A propósito da alegação de ilegalidade decorrente da não dedução dos valores exigidos no AI nº 01.000342220.04, a título de ICMS-operação própria, pondera que outra não poderia ser a conduta, haja vista tratar-se de processo ainda pendente de decisão definitiva na via administrativa.

Ao final, após refutar as afirmações da Impugnante acerca da ilegalidade quanto às penalidades cominadas e aos juros exigidos, pede pela procedência do lançamento.

#### **Do parecer da Assessoria**

O processo vem à análise da Assessoria do CC/MG que, no âmbito do parecer de fls. 1.133/1.148, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência do lançamento.

**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, salvo pequenas alterações.

**Da Preliminar**

**Da Nulidade do Auto de Infração**

A defesa da Autuada alega a nulidade do Auto de Infração sob o argumento de que a Fiscalização, ao alterar os valores originalmente exigidos no Auto de Infração nº 01.000342220-04, operou mudança de critério jurídico, em afronta ao art. 146 do Código Tributário Nacional (CTN).

Entretanto, tais argumentos não merecem prosperar.

O mencionado art. 146 do CTN assim dispõe:

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

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 transcrever os 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.

Ainda, em relação aos efeitos do erro em sentido amplo (de direito ou de fato) sobre o lançamento, Hugo de Brito Machado menciona que *“divergindo de opiniões de tributaristas ilustres, admitimos a revisão do lançamento em face de erro, quer de fato, quer de direito. É esta a conclusão a que conduz o princípio da legalidade, (...). A vontade da administração não tem qualquer relevância em seu delineamento. O lançamento, como norma concreta, há de ser feito de acordo com a norma abstrata contida na lei. Ocorrendo erro na sua feitura, quer no conhecimento dos fatos, quer no conhecimento das normas aplicáveis, o lançamento pode, e mais que isto, o lançamento deve ser revisto”*. (Hugo de Brito MACHADO, Curso de Direito Tributário, p. 124)

Este entendimento é compartilhado por Eurico Marcos Diniz de Santi que assim escreve:

Portanto, tanto, um como outro enfermam o ato-norma de vício de legalidade ainda que o erro seja de fato não se pode olvidar que a validade da norma é conferida pela suficiência do fato jurídico que lhe serviu de fonte material. Assim, há potencial ilegalidade do ‘ato-norma’ ante os casos de ‘erro de fato’ ou ‘erro de direito’. Como a Administração pauta-se pelo princípio da ‘estrita legalidade’, cinge-se no dever de invalidar ou se possível convalidar o ato-norma administrativo que se apresenta nessa situação.

(Eurico Marcos Diniz SANTI, Lançamento tributário, p. 266-267.)

O que ocorreu, no caso dos autos, foi a simples reformulação da planilha apresentada no Auto de Infração anterior, que se encontrava equivocada quanto à determinação da base de cálculo do ICMS/ST, tendo ocorrido a perfeita adequação à legislação tributária do estado de Minas Gerais.

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

Assim sendo, não há óbice à reformulação do lançamento efetuada pela Fiscalização, até porque é seu dever tomar as medidas necessárias à adequação do lançamento à norma legal, por ser a atividade administrativa vinculada e obrigatória, como prescreve o art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento

administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A alegação de falta de descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão do Auto de Infração também não procede.

O relatório do Auto de Infração e os Anexos I e II descrevem, de forma clara e precisa, a irregularidade detectada pelo Fisco e que motivou a sua lavratura.

Requer a Impugnante a nulidade do Auto de Infração também pelo fato da auditoria ter se estendido além do prazo de 90 (noventa) dias, previsto no art. 70, §3º, do RPTA:

Art. 70. O Auto de Início de Ação Fiscal será utilizado para solicitar do sujeito passivo a apresentação de livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, com indicação do período e do objeto da fiscalização a ser efetuada.

[...]

§ 3º O Auto terá validade por 90 (noventa) dias, podendo ser prorrogado por uma vez e por até igual período, pela autoridade fiscal, ou, automaticamente, por fatos que evidenciem a continuidade dos trabalhos, desde que justificável em razão da extensão ou complexidade das tarefas de fiscalização.

Informa que foi intimada do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) em 12/01/16.

Assevera, como visto, que na forma do mencionado art. 70, § 3º, do RPTA, teriam os agentes fiscais 90 (noventa) dias para concluírem seus trabalhos e, se for o caso, efetuar o lançamento tributário, nos termos do art. 142 do CTN.

Ressalta que, encerrado este prazo, não foi intimada quanto à prorrogação da ação fiscal e tampouco foram apresentados quaisquer fatos que evidenciem a continuidade dos trabalhos, constituindo, ainda, flagrante vulneração ao comando do art. 196 CTN.

Salienta-se que não há no processo informação sobre a data em que foi intimada do AI.

Mesmo admitindo-se que o Auto de Infração tenha sido formalizado depois de já transcorrido o prazo de 90 (noventa) dias, este fato não acarreta a nulidade do lançamento, a teor do disposto no art. 70, § 4º, do RPTA, *verbis*:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 70. (...)

§ 4º Esgotado o prazo previsto no parágrafo anterior, é devolvido ao sujeito passivo o direito a denúncia espontânea, o qual, entretanto, não exercido, ensejará a lavratura de AI, independentemente de formalização de novo início de ação fiscal.

A redação do § 4º é absolutamente clara ao estabelecer que, ultrapassado o prazo de 90 (noventa) dias do início da ação fiscal (ou cento e oitenta dias, conforme o caso) é devolvido ao sujeito passivo o direito à denúncia espontânea. Porém, se tal direito não for exercido, como ocorreu no caso dos autos, a lavratura do Auto de Infração independe de formalização de novo AIAF.

Além dos mais, o esgotamento do prazo previsto não causa prejuízo ao contribuinte. Ao contrário, esgotado o prazo do AIAF, não mais estará sob ação fiscal, sendo-lhe devolvido o direito à denúncia espontânea.

Ressalte-se, por fim, que o presente lançamento foi lavrado com todos os requisitos formais previstos no Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, contendo a descrição clara e precisa do fato que motivou a autuação, a indicação dos dispositivos legais tidos como infringidos e dos art.s relativos às penalidades aplicadas.

A Defesa afirma que o Auto de Infração deve ser considerado nulo, pois ao se negar à Impugnante os fundamentos nos quais os Auditores Fiscais se arrimam para classificar as razões por ele fabricadas em básicas e *premium*, configura-se cerceamento de defesa. Esta questão se confunde com o mérito e assim será tratada.

Assim, rejeitam-se as prefaciais arguidas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST devido na saída de rações pet, no período de julho de 2012 a dezembro de 2015, em virtude da adoção de base de cálculo do imposto em desacordo com o estabelecido no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 1 do Anexo XV do RICMS/02, que prevê a utilização do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF), uma vez que foi utilizado o critério da margem de valor agregado (MVA), prevista no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, também do Anexo XV do RICMS/02.

Exige-se, a propósito, ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro, prevista no art. 56, inciso II, § 2º, I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, “c”, ambos da Lei 6.763/75.

Inicialmente, necessário se faz esclarecer alguns pontos deste PTA.

A Impugnante teve anteriormente lavrado contra si o AI nº 01.000342220-04, cuja cópia foi anexada aos autos (fls. 450/622).

Dentre outras acusações, foi autuado por ter recolhido ICMS/ST a menor mediante operações simuladas, em que teria apresentado valor de operação própria inferior ao real, sobre a qual fez incidir a MVA relativa ao produto (rações *pet*).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para encontrar o valor correto da base de cálculo da substituição tributária a Fiscalização buscou, naquele processo, o valor real da operação e sobre ele aplicou a MVA do produto, em todo o período fiscalizado (janeiro de 2011 a julho de 2015).

Porém, após a impugnação apresentada, identificou que, a partir de julho de 2012, a base de cálculo do ICMS/ST das rações *pet* passou a ser determinada pelo critério do Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF), haja vista o advento da Portaria SUTRI nº 184, de 29 de junho de 2012, com vigência a partir de 1º de julho de 2012.

Diante disto, a Fiscalização reformulou o crédito tributário daquele Auto de Infração, com a exclusão parcial de exigências do ICMS-ST e respectiva multa de revalidação, referentes aos períodos de apuração julho de 2012 a julho de 2015.

Assim, ao invés de reformular o crédito tributário exigido no âmbito daquele PTA, a Fiscalização optou por cobrar a diferença no Auto de Infração, ora sob análise.

Feitas estas considerações, passa-se ao mérito propriamente dito.

A Impugnante alega que as Portarias por meio das quais são divulgados os preços médios ponderados a consumidor final (PMPF), utilizado para cálculo do ICMS devido por substituição tributária nas operações com rações secas tipo *pet*, não se aplicam ao caso vertente, e ainda que assim não se entendesse, seriam tais Portarias ilegais, não prevalecendo ante outras normas hierarquicamente superiores.

Questiona ainda o critério de classificação de preço adotado para a ração nas referidas Portarias.

Aduz, consoante relatado, que o RICMS/02, em seu Anexo XV, teria invertido o caráter subsidiário do PMPF e a ordem estabelecida no art. 8º da Lei Complementar nº 87/96 e art. 13 da Lei Estadual nº 6.763/75, determinando sua prevalência em face da MVA.

Assevera também que o PMPF vinculado ao item intitulado “outros produtos” não teria qualquer conexão com os preços médios avaliados pelo mercado.

Enfatiza que apenas a partir da Portaria SUTRI nº 352, de 28/03/14, se permitiu ao contribuinte solicitar o cálculo do PMPF para produtos não listados no Anexo.

Cita diversas irregularidades na forma adotada para a elaboração das referidas Portarias, concluindo que estas se revestiriam da figura de “pauta fiscal”.

Porém, não assiste razão à Impugnante.

As Portarias elaboradas pela SEF encontram guarida na Lei Complementar nº 87/96 (art. 8º, § 6º), na Lei Estadual nº 6.763/75 (art. 13, § 29) e no RICMS (Anexo XV, art.19, inciso I, alínea “b”, item nº 1). Confira-se:

### Lei Complementar Federal 87/96:

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

(...)

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo.

Lei Estadual 6.763/75:

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

(...)

§ 19. A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

1. em relação a operação ou prestação antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou da prestação praticado pelo contribuinte substituído;

2. em relação a operação ou prestação subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou da 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 ao adquirente ou ao tomador de serviço;

c) a margem de valor agregado, nela incluída a parcela referente ao lucro e o montante do próprio imposto, relativa a operação ou prestação subsequentes, que será estabelecida em regulamento, com base em preço usualmente praticado no mercado considerado, obtido por levantamento, ainda que por amostragem, ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidade representativa do respectivo setor, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

(...)

§ 29. Em substituição ao disposto no item 2 do § 19 deste artigo, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou a sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas na alínea "c" do mesmo item.

Regulamento do ICMS:

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

(...)

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

“I - em relação às operações subseqüentes:

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:”

1. o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) divulgado em portaria da Superintendência de Tributação;

2. o preço final a consumidor sugerido ou divulgado pelo industrial, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos aprovado em portaria da Superintendência de Tributação; ou

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 submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º;

Efeitos de 12/08/2011 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 5º, III, ambos do Dec. nº 45.688, de 11/08/2011:

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

Efeitos de 30/09/2009 a 11/08/2011 - Redação dada pelo art. 1º, I, e vigência estabelecida pelo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

art. 4º, III, ambos do Dec. nº 45.186, de 29/09/2009:

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

Ao contrário do alegado, as referidas Portarias não objetivaram prevalecer sobre as outras normas, eis que a estas se submetem.

A Impugnante alegou ter sido prejudicada quando da elaboração da primeira Portaria por não pertencer à Associação Brasileira da Indústria de Produtos para Animais de Estimação (ABINPET), entidade representativa do setor, procurada pela SEF à época para participar dos trabalhos de pesquisa de preços, conforme previsto na Legislação retro referida, principalmente nos §§ 4º e 6º do art. 8º da LC 87/96. *In verbis*:

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

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo.

A SEF/MG usou da faculdade estabelecida na norma, buscando na ABINPET, única entidade representativa do setor de rações pet então existente, informações e elementos para a elaboração das Portarias.

O fato de não pertencer à referida entidade à época (atualmente a Impugnante é associada) em nada compromete a aplicabilidade das Portarias ao caso vertente. Isto porque os anexos das Portarias listaram os preços das rações por fabricante, incluindo no final os preços destinados às rações dos demais fabricantes, sob a denominação “Outros Fabricantes”, os quais a Impugnante deveria considerar e não o fez.

A cópia da ata da reunião realizada pela ABINPET com os associados em 15/02/12, anexada pela Impugnante aos autos (fl. 641), já alertava que aqueles que não indicassem, *“dentro do prazo estipulado pela SEFAZ-MG, os produtos para publicação da pesquisa”*, deveriam aplicar o PMPF “outros”.

Salienta-se, por oportuno, que ao longo do tempo, diversos outros fabricantes tiveram seus preços incluídos, conforme se observa nas várias Portarias que sucederam a primeira.

Esclareça-se, por oportuno, que a Impugnante requereu a sua inclusão somente em 2016, a partir da Portaria nº 528, de 17/02/16, portanto, depois que o Fisco iniciou a verificação das obrigações relativas à substituição tributária e descobriu a incorreção do procedimento até então adotado.

No Anexo da Portaria, vê-se claramente que a Impugnante possui rações pet classificadas em três tipos: “básica”, “standard” e “premium” para cães e a tipo “standard” para gatos.

A afirmação de que a definição de “premium”, inserida na embalagem se deu por *“mero apelo de marketing, sem qualquer fim que não o comercial ou para atração do público, visando a estimulá-lo a adquirir um produto diferenciado daqueles concorrentes e encontrados no mercado”* somente corrobora o entendimento do Fisco de que a ração “Cão Brother” efetivamente é uma ração diferenciada em relação à “básica”.

Portanto, não houve qualquer ilegalidade no enquadramento adotado pela Fiscalização para a ração “Cão Brother”.

Erroneamente conclui a Impugnante de que as Portarias não revogaram as disposições do RICMS que *“impõem a aferição do ICMS-ST com fincas na MVA”*.

Ao contrário, o art. 19, inciso I, alínea “b”, do Anexo XV impõe a observância de uma ordem, na qual o PMPF precede a utilização da MVA.

Alega a Impugnante a ilegalidade do cálculo do crédito tributário por não terem sido deduzidos, a título de ICMS-operação própria, os valores de ICMS exigidos no AI nº 01.000342220.04.

Cumpra esclarecer que o Sujeito Passivo impugnou os valores apontados pelo Fisco no mencionado Auto de Infração, o qual encontra-se no Conselho de Contribuintes para julgamento.

Assim, não poderia o Fisco deduzir nos cálculos deste Auto de Infração, os valores que foram contestados pela própria Impugnante naquele Auto de Infração.

Conforme se pode constatar de tudo o que foi apresentado até o momento, a Impugnante aduz a inconstitucionalidade e ilegalidade das Portarias SUTRI em razão de diversos fatores, inclusive pelo suposto não atendimento dos princípios da anterioridade e da noventena.

Contudo, não cabe a esse Conselho de Contribuintes a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo (no presente caso, as referidas Portarias), por força do art. 110 do RPTA.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Defesa sustenta, ainda, a ilegalidade da cobrança de juros e multas de revalidação e isolada e pugna pela aplicação do art. 112 do CTN.

Também aqui, não assiste razão à Autuada.

Quanto a este último, conforme legislação transcrita acima e em que pese o erro inicial da Fiscalização, não resta caracterizada a dúvida ensejadora da aplicação do citado dispositivo, eis que restrita à lei tributária que define infrações ou lhe comina penalidades.

Demais disso, extirpe de dúvidas que, para fins de formação da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária até junho de 2012 se aplicava o critério da margem de valor agregado (MVA) e, a partir de julho de 2012, se aplica o PMPF, veiculado nas Portarias SUTRI regularmente publicadas.

Assim, não é cabível ao presente caso a aplicação do disposto no art. 112 do CTN, como pretende a Impugnante.

A alegação de que as sanções cobradas estariam em patamares confiscatórios, não merecem prosperar.

Importa frisar que o Auditor Fiscal, como servidor público que é, está adstrito ao princípio da legalidade, não lhe cabendo contestar ou deixar de aplicar norma regularmente estabelecida pelo Poder Legislativo.

Acrescente-se que não há que se falar em violação ao princípio do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade, em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, aplicada nos exatos termos determinados pela Lei nº 6.763/75, a qual este Conselho de Contribuintes está adstrito em seu julgamento, a teor do art. 110 do RPTA:

Art. 110. 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 resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

II- a aplicação de equidade.

Logo, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando o crédito tributário regularmente formalizado, tem-se, por conseguinte, como legítimas as exigências constantes do Auto de Infração.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir requerimento de juntada de documento protocolado no CC/MG em 17/01/2017 sob o nº 16.861, o qual será posteriormente devolvido ao Procurador da Autuada. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Ângelo Valladares e Souza e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Joana Faria

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Salomé. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor), Ivana Maria de Almeida e Vander Francisco Costa.

**Sala das Sessões, 06 de abril de 2017.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior  
Presidente / Relator**

CC/MIG