

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.063/18/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000979163-21  
Impugnação: 40.010145923-04, 40.010145924-87 (Coob.), 40.010145925-50 (Coob.)  
Impugnante: Froneri Brasil Industrial de Sorvetes e Congelados Ltda.  
IE: 002890791.00-57  
Froneri Brasil Distribuidora de Sorvetes e Congelados Ltda.  
(Coob.)  
IE: 002817741.00-08  
Froneri Brasil Distribuidora de Sorvetes e Congelados Ltda.  
(Coob.)  
CNPJ: 25.036392/0001-70  
Proc. S. Passivo: Vinícius Jucá Alves/Outro(s)  
Origem: DF/Uberaba

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - EMPRESA SUCESSORA - CORRETA A ELEIÇÃO.** Comprovado nos autos que a empresa coobrigada é sucessora da empresa autuada. Correta, portanto, a sua eleição para o polo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 132 do CTN.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - DESTINATÁRIO - CORRETA A ELEIÇÃO.** Correta a eleição da destinatária das mercadorias para o polo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, em razão do disposto no art. 22, §§ 18 e 21 da Lei nº 6.763/75.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – BASE DE CÁLCULO - SORVETES.** Constatada a retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST, devido pela Autuada, estabelecida no estado do Rio de Janeiro, na qualidade de substituto tributário, nos termos do disposto no Protocolo ICMS nº 20/05, em relação às operações relativas às remessas de mercadorias relacionadas no Capítulo 23 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (sorvetes), destinadas a contribuintes mineiros, em razão da apuração incorreta da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, prevista no art. 19, inciso I, alínea “b” do Anexo XV do RICMS/02, c/c o art. 52 do mesmo diploma legal. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS/ST, no período de outubro de 2016 a junho de 2017, em razão da utilização de preço inferior ao sugerido pelo fabricante, na apuração da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, para a mercadoria, ou seja, em desacordo com o disposto no art. 19, inciso I, alínea “b” do Anexo XV do RICMS/02, c/c o art. 52 do mesmo diploma legal.

Exigências de ICMS/ST, da Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75.

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 182/199. Acosta os documentos de fls. 200/271.

Alega, preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração, visto que baseado na presunção equivocada de que as tabelas de preço sugerido teriam sido entregues a Sefaz/SP, após o início da industrialização dos sorvetes da marca Nestlé pela Froneri.

Afirma que as Portarias CAT nº 92/2016 e 25/2017 não foram baseadas em valores informados e, sim, em valores arbitrados pela Sefaz/SP, com base no art. 43 do Regulamento do ICMS do estado de São Paulo – RICMS/SP (Decreto nº 45.490/00), que transcreve, aplicável somente às operações internas do referido estado.

Entende que a nulidade decorre do vício material, uma vez que a Autoridade Fiscal mineira utiliza como base de cálculo do ICMS/ST os valores arbitrados pela Fiscalização paulista em Portarias da Secretaria de Fazenda daquele estado, retirando do Auto de Infração a tipicidade tributária necessária para caracterizar o lançamento e não há, segundo a Impugnante, no Protocolo ICMS nº 20/05, específico de sorvetes e, tampouco na legislação mineira, qualquer disposição que dê guarida à pretensão de utilizar, como base de cálculo do ICMS/ST, os valores arbitrados por Portaria de outro estado.

Contesta a metodologia utilizada para definição do Preço Sugerido pelo Fabricante (Item 7.3 do Relatório Fiscal), visto que não há como existir uma metodologia para definir o preço sugerido pelo fabricante, justamente porque se o preço é sugerido pelo fabricante não pode ser definido por terceiro.

Assevera que a utilização da Margem de Valor Agregado em substituição ao preço sugerido é uma opção do contribuinte, não havendo no Protocolo ICMS nº 20/05 a obrigação de utilização do preço final sugerido pelo fabricante como base de cálculo do ICMS/ST.

Alega que a metodologia utilizada pela Fiscalização apresenta um critério confuso, subjetivo e arbitrário, que beira o absurdo, sem respeitar o princípio da legalidade estrita.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entende que, como não há previsão no Protocolo ICMS nº 20/05, de base de cálculo conforme o feito fiscal, há incorreção da regra matriz de incidência no que concerne à base de cálculo, representando um vício material insanável, devendo o Auto de Infração ser declarado nulo.

No tocante ao mérito, sustenta a Impugnante que seguiu à risca o que determina a legislação competente em relação à base de cálculo do ICMS/ST, notadamente o Protocolo ICMS nº 20/05.

Cita e transcreve artigos da Lei Complementar nº 87/96 que dispõe sobre a adoção do regime de substituição tributária, mediante a realização de convênios e protocolos celebrados entre os estados nas operações interestaduais (art. 9º e art. 100).

Destaca o Protocolo ICMS nº 20/05, celebrado entre os estados de Minas Gerais e Rio de Janeiro (dentre outros), que prevê, em sua cláusula segunda, nas saídas interestaduais que a base de cálculo do ICMS/ST será i) o preço máximo ou único de venda a ser praticado pelo contribuinte substituído, arbitrado pela autoridade administrativa – “pauta fiscal”, ou ii) o preço final a consumidor sugerido pelo fabricante – “preço sugerido”. Estando previsto no § 1º da Cláusula segunda, na ausência destes, a base de cálculo será o preço praticado pelo remetente (incluindo frete, seguros, imposto, contribuições e outros encargos transferíveis), aplicando-se a MVA sobre este valor.

Entende que, mesmo se houvesse amparo na legislação mineira para a pretensão fiscal, as operações questionadas estão sob o amparo do Protocolo ICMS nº 20/05, que deve prevalecer, visto que esta é a norma mais específica e se sobrepõe ao Regulamento do ICMS, nesse caso.

Pleiteia que seja notificado o estado de São Paulo para esclarecer que as Portarias nºs 92/2016 e 25/2017 foram elaboradas com base nos preços arbitrados por aquele estado, pois, nesse período a Impugnante não informou preços sugeridos naquele estado.

Por fim, alega ser confiscatória a aplicação das multas de revalidação e isolada, além de não ser razoável, nem proporcional.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 277/294, refuta as alegações da Defesa, sob os seguintes argumentos, em síntese.

Informa que a empresa Froneri Brasil Distribuidor de Sorvetes e Congelado (coobrigado 1), tem como atividade econômica a “Fabricação de sorvetes e outros gelados comestíveis” - CNAE 10538/00, e incorporou o industrial carioca, estando localizado no mesmo endereço do Autuado. Portanto, está no polo passivo da autuação, com fulcro no art. 1.116 do Código Civil (Lei nº 10.406/02) e o art. 132 do CTN.

Já o coobrigado 2, Froneri Brasil Distribuidor de Sorvetes e Congelados Ltda, que tem como atividade econômica o “Comércio atacadista de sorvetes” - CNAE 46371/06, está localizado em Minas Gerais e também é responsável pelo imposto

devido a este estado a título de substituição tributária, conforme art. 15 do Anexo XV do RICMS/02. Este recebeu sorvetes e picolés da Autuada com retenção do ICMS devido por substituição tributária em valor inferior ao correto e não efetuou o recolhimento complementar do imposto devido a Minas Gerais.

Aduz que a Impugnante autuada, no período de outubro de 2016 a junho de 2017, recolheu o ICMS devido por substituição tributária em valor inferior ao correto à Minas Gerais, pois utilizou, para apuração da base de cálculo do ICMS/ST, a Margem de Valor Agregado, em substituição ao Preço Sugerido pelo Fabricante.

A existência de preço sugerido é comprovada por meio do Anexo 13 do Auto de Infração, no qual foram juntadas as telas de sites da *internet* (da própria Nestlé e de terceiro) com informações acerca do preço sugerido para vários produtos.

Contesta as afirmações da Impugnante quanto ao fato de o estado de São Paulo arbitrar o preço sugerido pelo fabricante, aduzindo que art. 43 do Decreto nº 45.490/00 – RICMS/SP, mencionado pela Impugnante, trata das regras gerais da substituição tributária que variam conforme o tipo de produto comercializado internamente. Já o *caput* do art. 296 do mesmo Decreto, detalha a regra relacionada especificamente aos sorvetes de qualquer espécie, que transcreve.

Assevera que no art. 296, que trata da base de cálculo para os “sorvetes de qualquer espécie”, há somente a previsão de base de cálculo determinada a partir de preço único ou máximo de venda a ser praticado pelo contribuinte substituído; preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador; ou percentual de margem de valor agregado a que se refere o art. 41. O art. 43 não foi sequer mencionado, pois o “preço médio ponderado a consumidor final” não pode ser utilizado para o cálculo da substituição tributária de sorvetes de qualquer espécie.

Cita a Portaria CAT nº 123 de 15/12/17, redigida conforme o art. 313 – D do Decreto nº 45.490/00 – RICMS/SP, que, em sua ementa menciona expressamente a utilização do preço final ao consumidor.

Salienta que, no caso das bebidas elencadas na Portaria CAT nº 123 de 15/12/17, um único Preço Médio Ponderado a consumidor final – PMPF, por tipo de produto é definido para todos os fabricantes. Já nas Portarias CAT consideradas neste Auto de Infração, há um preço sugerido por cada fabricante, informado diretamente à Sefaz/SP ou por intermédio da Sicongel - Sindicato da Indústria Alimentar de Congelados, Supercongelados, Sorvetes, Concentrados e Liofilizados no Estado de São Paulo, conforme o parágrafo único do art. 41 do RICMS/SP.

Aduz que, no preâmbulo da Portaria CAT nº 92/16, mencionado pela Impugnante, o legislador é enfático ao descrever o que está contido no pedido formulado pela Sicongel, “no qual consta indicação de preços sugeridos para determinação da base de cálculo do ICMS nas operações com sorvetes”.

Aduz que seria estranho se, em uma Portaria CAT que trata de Preços Sugeridos pelos Fabricantes de sorvetes e picolés, a Secretaria de Estado de Fazenda de São Paulo arbitrasse o preço médio ponderado a consumidor final somente para um dos industriais, sem nenhuma justificativa ou informação específica de como levantou esse preço ou qual instituto de pesquisa foi responsável pela apuração.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aduz que, ainda que os preços fossem mesmo arbitrados pela Sefaz/SP, ainda teriam diversos ajustes no Auto de Infração ora discutido, conforme os Anexos 6 e 8, para adequação da realidade de São Paulo (Portarias CAT) à de Minas Gerais (última tabela entregue pelo Grupo à Secretaria de Fazenda de Minas Gerais). Ao contrário do que alega a Impugnante, os preços publicados em Portarias CAT pela Sefaz/SP não são obscuros, são a fonte de pesquisa mais coerente e pública possível, já que essa publicação acompanha a variação dos valores de mercado quando são publicadas de forma sazonal, através de portarias amplamente divulgadas em diversos veículos de comunicação, inclusive no Diário Oficial do Estado de São Paulo.

No tocante ao questionamento da Impugnante quanto à metodologia adotada para apuração da base de cálculo do ICMS/ST, o Fisco esclarece que o arbitramento, utilizando-se das Tabelas CAT publicadas pelo estado de São Paulo como parâmetro (com os ajustes mencionados anteriormente), só foi realizado tendo em vista a existência de preços sugeridos (provas no Anexo 13), que não foram entregues pela Autuada para a Secretaria de Fazenda de Minas Gerais, mesmo após intimação.

Assevera que a legislação tributária é muito clara ao estabelecer que não é uma opção dada ao contribuinte utilizar o preço sugerido ou a Margem de Valor Agregado, mas sim, uma exigência que seja considerada a ordem estabelecida. Deve ser utilizada a MVA somente se realmente não existir o Preço Sugerido pelo Fabricante, conforme previsto principalmente no Protocolo ICMS nº 20/05, Cláusula Segunda, § 1º.

Reafirma que não há dúvidas quanto à existência do preço sugerido pelo fabricante, conforme se verifica do site institucional da Nestlé que descreve como preço sugerido os valores definidos pelo fabricante para cada linha de produto. Salienta que a Froneri é a única fabricante dos sorvetes e picolés Nestlé.

Também evidencia a existência da Tabela de Preço Sugerido o fato de outra unidade do grupo, localizada em Franca/SP, utilizar os valores sugeridos (Anexo 12 - Comparação entre o cálculo do ICMS/ST calculado conforme a MVA ajustada prevista no Anexo XV do Decreto nº 43.080/02 e o ICMS/ST destacado nas Notas Fiscais da FRONERI de Franca/SP), bem como o Coobrigado 2 (Froneri Brasil Distribuidor de Sorvetes e Congelados Ltda), após a incorporação do Autuado pelo Coobrigado 1 (Anexo 11 - Itens de Notas Fiscais/DANFES emitidos pelo Coobrigado 2 no período de janeiro e fevereiro de 2018, considerando o Preço Sugerido pelo Fabricante para o cálculo do ICMS/ST devido a Minas Gerais).

O Anexo 12 traz alguns exemplos de Notas Fiscais/Danfes emitidos pela unidade Froneri paulista, em operações de saída destinadas a contribuintes mineiros nos meses de outubro e novembro de 2016. Foi demonstrado que vários itens existentes nos Anexos 10 e 11 apresentaram a base de cálculo do ICMS/ST calculada a partir do preço sugerido pelo fabricante.

Ressalta o Fisco que a Autuada, nas operações realizadas com o destinatário Coobrigado 2, ainda reduz drasticamente o valor considerado para cálculo do ICMS/ST devido a Minas Gerais, o que demonstra o motivo de utilizar a MVA para cálculo do

ICMS/ST. Como o Autuado (remetente) e o Coobrigado 2 (destinatário) pertencem a um mesmo grupo empresarial, com quadro societário idêntico e mesmo contador cadastrado, apesar das operações ocorrerem sob a natureza fiscal de venda, o preço de saída das mercadorias é controlado pelas empresas, não espelhando o preço real de uma venda para outro cliente qualquer. Assim, nesta situação em especial, a utilização de Margem de Valor Agregado - MVA, ao invés do preço sugerido, conforme determinado na legislação, mostrou-se ainda mais prejudicial ao estado, visto que a agregação foi aplicada sob um preço menor, resultando em uma base de cálculo de substituição tributária distante do preço final cobrado ao consumidor.

Esclarece que, diante disso e com respaldo no art. 51 da Lei nº 6.763/75 arbitrou o valor do preço sugerido pelo Fabricante, em total consonância com o princípio da legalidade estrita, visto que a Impugnante não prestou as informações corretas e verdadeiras do preço sugerido que possui, mesmo após diversas tentativas da Fiscalização mineira.

Alega que, em alternativa à solicitação de notificação da Sefaz/SP, que se mostra incongruente, a Impugnante poderia apresentar notas e cupons fiscais de venda no varejo destinadas ao consumidor final, em uma amostragem consistente, comprovando que o valor considerado pela Fiscalização para cobrança do ICMS/ST não está condizente com a realidade.

Traz exemplo, às fls. 290/291, da Nota Fiscal nº 2.819, emitida pela Impugnante, que possui o destaque do imposto devido por substituição tributária na suposta “venda” a outra unidade do mesmo Grupo Econômico, o valor considerado para cálculo do imposto devido a Minas Gerais por substituição tributária foi de R\$1,40 (um real e quarenta centavos) a unidade e, com a Margem de valor Agregado Ajustada de 82,44% (oitenta e dois vírgula quarenta e quatro por cento), chegou a R\$2,69 (dois reais e sessenta e nove centavos). Esse valor representa quase um terço do valor sugerido pelo fabricante, usualmente praticado no mercado final, conforme tela transcrita do site da marca Nestlé, retirada na época da coleta de informações para o Auto de Infração, disponível do Anexo 13.

No tocante à técnica utilizada no trabalho fiscal, a qual a Impugnante alega que o Fisco utilizou critério confuso, responde que esta não apresentou nenhuma dúvida específica, demonstrando que entendeu a totalidade das informações.

Por fim, sustenta que as multas isolada e de revalidação exigidas estão disciplinadas pela legislação tributária vigente, tanto na forma quanto no conteúdo, e encontram-se regularmente capituladas no Auto de Infração.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

#### **Do Parecer da Assessoria do CCMG**

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 300/319, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas. 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**

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão da identificação de vícios no lançamento decorrentes da existência de erros materiais não sanáveis.

Alega que a Fiscalização teria utilizado como base de cálculo do ICMS/ST os valores arbitrados pela Fiscalização paulista em Portarias da Secretaria de Fazenda daquele estado, retirando do Auto de Infração a tipicidade tributária necessária para caracterizar o lançamento, visto que não haveria no Protocolo ICMS nº 20/05, nem na legislação mineira, qualquer disposição que dê guarida à pretensão de utilizar, como base de cálculo do ICMS/ST, os valores arbitrados por Portaria de outro estado.

Entretanto não lhe cabe razão.

De acordo com o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização. O lançamento pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário, apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade cabível.

Verifica-se que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

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

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa, devendo ser rejeitada, dessa forma, a arguição de nulidade do lançamento.

As questões acerca da metodologia adotada para apuração da base de cálculo, bem como a correta aplicação da legislação contida no Protocolo ICMS nº 20/05 e no art. 19, inciso I, alínea “b” do Anexo XV do RICMS/02, confundem-se com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

**Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS/ST, no período de outubro de 2016 a junho de 2017, em razão da utilização de preço inferior ao sugerido pelo fabricante, na apuração da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, para a mercadoria, ou seja, em desacordo com o disposto no art. art. 19, inciso I, alínea “b” do Anexo XV do RICMS/02, c/c o art. 52 do mesmo diploma legal, nas operações destinadas a distribuidor mineiro.

Exigências de ICMS/ST da Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75.

Foram incluídos como coobrigados o estabelecimento mineiro Froneri Brasil Distribuidora de Sorvetes e Congelados Ltda (I.E.: 002.817.741-0008) e a incorporadora da Autuada, Froneri Brasil Distribuidora de Sorvetes Congelados Ltda (CNPJ 25.036.392/0001-70, também localizada no Rio de Janeiro.

O estabelecimento mineiro destinatário das mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV é também responsável pelo imposto devido a este estado a título de substituição tributária, conforme art. 15 do Anexo XV do RICMS/02:

Art. 15. O estabelecimento destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

Já a empresa que sucedeu a Autuada foi corretamente incluída no polo passivo da obrigação tributária, como Coobrigada, nos termos do art. 132 do CTN:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Os documentos relativos à incorporação encontram-se acostados às fls. 163/174 dos autos.

Instruem os autos, além de outros documentos, o Auto de Início de Ação Fiscal nº 10.000023629-77 (fls. 19/20), o Relatório Fiscal/Contábil de fls. 07/12, o CDR de fls. 13, contendo os anexos 1 a 15, dentre os quais as seguintes planilhas referentes à apuração do crédito tributário: Anexo 9 – Operações do Autuado destinadas ao Coobrigado 2 e Anexo 15 – Consolidação das Multas de Revalidação e Isolada.

Cabe inicialmente contextualizar o trabalho fiscal, conforme descrito no Relatório de fls.07/12 dos autos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Empresa fabricante de sorvetes e picolés Nestlé Brasil Ltda, comunicou à Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais, mediante correspondência, de 30/09/16 (Anexo 4), o encerramento de suas atividades a partir daquela data. Na oportunidade informou que, a partir de 01/10/16, os produtos da marca “Nestlé” e “Garoto” passariam a ser fabricados pela empresa Froneri Brasil Industrial de Sorvetes e Congelados Ltda. (CNPJ 25.036392/0001-09), no mesmo endereço da Nestlé. E que, portanto, deixaria de apresentar a sugestão de preço final a consumidor para cálculo do ICMS/ST.

A empresa Froneri Brasil Industrial de Sorvetes e Congelados Ltda. (CNPJ 25.036392/0001-09), foi sucedida por incorporação pela empresa Froneri Brasil Distribuidora de Sorvetes e Congelados Ltda. (CNPJ 25.036392/0001-70), e desde a sua criação, nunca encaminhou Tabela de Preço Sugerido pelo Fabricante para Minas Gerais. A última Tabela de Preço Sugerido enviada para Minas Gerais pela Nestlé encontra-se acostada aos autos, no Anexo 6, constante do CDR de fls.13.

A responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária em relação às remessas das mercadorias ora autuadas (sorvetes), destinadas a estabelecimento de contribuinte localizado neste estado, decorre do disposto na Cláusula primeira do Protocolo ICMS nº 20/05, celebrado entre os estados de Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro e São Paulo, e no art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02:

### Protocolo ICMS nº 020/05

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com sorvetes de qualquer espécie e com preparados para fabricação de sorvete em máquina, realizadas entre estabelecimentos localizados em seus territórios, fica atribuída ao estabelecimento industrial ou importador, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nos termos e condições deste protocolo, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas subseqüentes saídas, realizadas por estabelecimento atacadista ou varejista.

### RICMS/02

Anexo XV

Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subseqüentes.

Intimada pelo Fisco a apresentar a “Tabela de Preço Sugerido” para os sorvetes Nestlé por ela fabricados, bem como o enquadramento dos produtos na referida tabela (fls. 35/40), a Autuada Froneri Brasil Industrial de Sorvetes e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Congelados Ltda, localizada no estado do Rio de Janeiro, se manifestou dizendo que não publica tabela de preços sugeridos e que o cálculo do ICMS/ST incidente sobre os produtos que opera foi calculado com base na Margem de Valor Agregado (MVA), até junho de 2017 (fls.44).

Entretanto, como demonstrou a Fiscalização, as tabelas de preço sugerido ao consumidor foram entregues à Secretaria de Estado de Fazenda do Estado de São Paulo, tendo sido publicadas em Portarias CAT, amplamente divulgadas e conhecidas pelo Setor, com a menção expressa ao nome do industrial/fabricante (Froneri/Nestlé), quais sejam: a Portaria CAT-SP nº 92/16, vigente no período de 01/09/16 a 31/03/16 (fls. 61/67) e a Portaria CAT-SP nº 25/17, vigente no período de 01/04/17 a 31/08/17 (fls.68/74).

Assim sendo, ao adotar a MVA para cálculo do ICMS/ST, a Autuada agiu em desacordo com o disposto na Cláusula segunda do Protocolo ICMS nº 20/15, que estabelece a utilização da MVA somente nos casos em que inexista o preço máximo ou único de venda a ser praticado pelo contribuinte substituído, fixado por autoridade competente ou, na falta deste, o preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador.

A Impugnante sustenta que é equivocada a presunção do Fisco de que as tabelas de preço sugerido teriam sido entregues a Sefaz/SP, após o início da industrialização dos sorvetes da marca Nestlé pela Froneri. Afirma que as Portarias CAT nº 92/16 e 25/17 não foram baseadas em valores informados e, sim, em valores arbitrados pela Sefaz/SP, com base no art. 43 do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo – RICMS/SP (Decreto nº 45.490/00), aplicável somente às operações internas do referido estado.

Entretanto tal argumento não merece guarida.

Primeiro cabe esclarecer que os produtos fabricados e comercializados pela Autuada são os sorvetes da marca Nestlé, em relação aos quais, até fevereiro de 2016, a Nestlé enviava à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais a “Tabela de preço sugerido pelo fabricante”, os quais eram utilizados como base de cálculo do ICMS/ST devido nas operações subsequentes destinadas ao estado de Minas Gerais.

A empresa Froneri Brasil pertence ao mesmo grupo econômico da Nestlé, conforme informado em seu site institucional (Anexo 6), que ora transcreve:

*“Sorvetes Nestle ® , marca da joint venture Froneri, formada pelas empresas Nestlé e R&R, apresenta as novidades que complementarão seu portfólio de sorvetes a partir deste ano.(...)”*

Destaque-se ainda o comunicado enviado pela Nestlé que expressamente afirma que “a partir de 1º de outubro de 2016, os produtos das marcas “NESTLE” e “GAROTO” passarão a ser fabricados pela FRONERI BRASIL INDUSTRIAL DE SORVETES LTDA, inscrita no CNPJ/MF nº 25.036392/0001-09 (...)”.

Ou seja, não restam dúvidas que os sorvetes produzidos e comercializados pela Autuada e sua sucessora, ora coobrigada, são os mesmos produtos produzidos pela Nestlé até 30/09/16.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, a Autuada, ao ser intimada pelo Fisco para apresentar a Tabela de Preço Sugerido para os sorvetes Nestlé fabricados e comercializados pela Froneri, respondeu que não publica tabela de preços sugeridos.

Tal afirmativa se revela inverídica, uma vez que no mesmo site institucional, publicação de novembro de 2016, sobre os lançamentos de verão, consta da ficha técnica dos produtos, os seus preços sugeridos. Confira-se às fls. 310/311 do PTA.

Também comprova a existência da “Tabela de Preços Sugeridos” a planilha contida no Anexo 12, elaborada pelo Fisco, com informações obtidas das notas fiscais emitidas pela filial (CNPJ 25.036.392/0006-84), localizada em Franca/SP, destinadas a contribuintes mineiros, nos meses de outubro e novembro de 2016, nas quais foi adotada como base de cálculo o Preço Sugerido pelo Fabricante, cópias das Danfes acostadas no mesmo anexo.

Destaque-se, ainda, que a distribuidora mineira (Froneri Brasil Distribuidor de Sorvetes e Congelados Ltda), após a incorporação da Autuada Froneri Brasil Industrial de Sorvetes e Congelados Ltda. (CNPJ 25.036392/0001-70), adotou como base de cálculo do ICMS/ST, o Preço Sugerido pelo Fabricante, conforme restou demonstrado pelo Fisco na planilha Anexo 11, no período de janeiro e fevereiro de 2018. Anexa as cópias das Danfes utilizadas no demonstrativo.

Ademais, é público e notório que os produtos elencados nos autos são disponibilizados para o consumo no varejo com tabela de preços fornecidas pelo industrializador, no caso, a Autuada. Basta verificar acopladas nos balcões frigoríficos dos vários estabelecimentos varejistas espalhados pelas cidades mineiras, que comercializam os produtos da marca, a existência da tabela de preços a ser paga pelo consumidor. E são estes os valores que devem ser utilizados para o cálculo da parcela relativa à substituição tributária dos sorvetes, ou seja, o preço de venda no varejo disponibilizado nos pontos de vendas/consumo.

Portanto, não resta dúvidas quanto à existência da “Tabela de Preços Sugeridos pelo Fabricante”, no período autuado.

Cabe destacar que é equivocado o entendimento da Impugnante de que a utilização da Margem de Valor Agregado em substituição ao preço sugerido é uma opção do contribuinte, não havendo no Protocolo ICMS nº 20/05 a obrigação de utilização do preço final sugerido pelo fabricante como base de cálculo do ICMS/ST.

O Protocolo de ICMS nº 20/05 que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com sorvetes e com preparados para fabricação de sorvete em máquina, celebrado entre os estados de Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro e São Paulo, estabelece em sua Clausula Segunda:

Protocolo ICMS N° 20/05

Cláusula segunda O imposto a ser retido pelo sujeito passivo por substituição será calculado mediante a aplicação da alíquota vigente para as operações internas, no Estado de destinação da mercadoria, sobre o preço máximo ou único de venda a ser praticado pelo contribuinte

substituído, fixado por autoridade competente ou, na falta deste, o preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, deduzindo-se o imposto devido pelas suas próprias operações. (Grifou-se).

§ 1º **Inexistindo o valor de que trata o caput**, a base de cálculo corresponderá ao montante formado pelo preço praticado pelo remetente, incluídos os valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições 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 ajustada ("MVA Ajustada"), calculado segundo a fórmula:

(...)Grifou-se.

Constata-se que o Protocolo ICMS nº 20/05, é claro ao dispor que se aplica o disposto no § primeiro da Cláusula Segunda, somente, em caso de inexistência de “preço máximo ou único de venda a ser praticado pelo contribuinte substituído” ou, na falta deste, “o preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador”, o que não é o caso da Autuada, como já foi sobejamente demonstrado.

Na legislação mineira, a base de cálculo do ICMS/ST encontra-se disciplinada no art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

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 submetida ao regime de substituição tributária cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, o preço estabelecido;

b) tratando-se de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária 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;

***Efeitos de 1º/02/2017 a 31/12/2017 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 47.127, de 17/01/2017:***

***“2. - o preço final a consumidor sugerido ou divulgado pelo industrial, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos; ou”***

***Efeitos de 1º/12/2005 a 31/01/2017 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:***

“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;

(...)Grifou-se.

Especificamente em relação às operações com Sorvetes e Preparados para Fabricação de Sorvetes em Máquinas, dispõe o Capítulo V do Anexo XV do RICMS/02:

***Efeitos de 1º/01/2016 a 31/01/2017 - Redação dada pelo art. 1º, e vigência estabelecida pelo art. 19, III, ambos do Dec. nº 46.931, de 30/12/2015:***

“CAPÍTULO V

DAS OPERAÇÕES COM SORVETES E PREPARADOS PARA A FABRICAÇÃO DE SORVETES EM MÁQUINAS

Art. 52. Para os efeitos de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária nas operações subsequentes com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária de que trata o capítulo 23 da Parte 2 deste Anexo, o preço sugerido pelo fabricante não está sujeito à aprovação em portaria da Superintendência de Tributação.”

Denota-se do disposto no art. 19, inciso I, alínea “b” do Anexo XV, retrotranscrito que, deverá ser observada a seguinte ordem para a adoção da base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária, nas operações subsequentes: 1) preço médio ponderado a consumidor final (PMPF), 2) o preço final a consumidor sugerido ou divulgado pelo industrial, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos; e por último 3) o preço praticado pelo remetente acrescido dos acréscimos elencados, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA).

Portanto, ao contrário do alegado pela Impugnante as operações questionadas estão sob o amparo do Protocolo ICMS nº 20/05, que deve prevalecer, visto que este é norma mais específica e se sobrepõe ao Regulamento do ICMS, uma

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

vez que o RICMS/02 está em perfeita consonância com o instrumento elaborado pelos estados signatários.

No tocante à metodologia utilizada pela Fiscalização para arbitrar “preço sugerido”, descreve-se a seguir os procedimentos adotados pelo Fisco, bem como as planilhas elaboradas para a referida apuração.

O Anexo 6 apresenta o comparativo entre os preços sugeridos apresentados pela Nestlé, em fevereiro de 2016 (tabela enviada a SEF/MG em fev/2016), a Tabela CAT/SP nº 43/2016, em vigor a partir de 01/04/16, o qual demonstra que os preços sugeridos em Minas Gerais, são em sua maioria, os mesmos relacionados na Tabela CAT/SP, ocorrendo pequenas variações, em poucos itens.

O percentual de variação entre o preço sugerido constante na última Tabela entregue à Minas Gerais pela Nestlé com o preço sugerido publicado na Tabela CAT/SP foi considerado nas demais Tabelas publicadas posteriormente, item a item, para adequação do preço vigente em São Paulo à realidade de Minas Gerais, conforme Anexo 8.

O Anexo 7, apresenta o enquadramento de cada item comercializado pela Impugnante na Tabela de Preço Sugerido, informado pela própria empresa, por e-mail.

O Anexo 8, apresenta o demonstrativo de aplicação do percentual definido no Anexo 6 para comparação entre a última Tabela de Preço Sugerido apresentada pelo Grupo Econômico à SEF/MG, em fevereiro de 2016 e as Tabelas CAT, publicadas em SP e vigentes em data posteriores, quando a Impugnante se recusou a apresentar suas Tabelas de Preço Sugerido. Foram observados os seguintes critérios:

- quando o item não foi localizado na Tabela de MG entregue à SEF/MG mas existe na Tabela/Portaria CAT SP nº 43/2016, foi utilizado o preço sugerido na Tabela CAT/SP com o abatimento de 28,57% (vinte e oito vírgula cinquenta e sete por cento), valor correspondente à maior diferença percentual na comparação entre os preços sugeridos na Tabela entregue à MG e os da Tabela CAT SP nº 43/16;

- quando o item apresentou divergência entre a Tabela mineira e Tabela CAT/SP, adotou-se o preço sugerido em Minas até a vigência do próximo preço sugerido na Tabela CAT/SP, quando passou-se a utilizar o preço sugerido na Tabela CAT/SP, com abatimento da mesma diferença percentual observada na comparação entre os preços sugeridos da Tabela CAT SP 43/16 x Tabela de MG entregue à SEF/MG;

- quando determinado item não apresenta preço sugerido em alguma das tabelas, considerou-se o último preço sugerido anterior, que só será substituído pelo próximo preço sugerido encontrado para o mesmo item, em data posterior.

No Anexo 9 estão relacionadas as operações autuadas, quais sejam as saídas da Froneri Industrial, localizada no Rio de Janeiro com destino à Froneri Distribuidora, localizada em Contagem/MG.

Foram considerados, no cálculo do ICMS/ST devido a Minas Gerais, os valores apurados no Anexo 8, como preço sugerido, e exigida a diferença retida a menor pela Autuada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Constata-se, portanto, que não procede o argumento da Impugnante de que a metodologia adotada pelo Fisco apresenta critério confuso, subjetivo e arbitrário, que beira o absurdo, sem respeitar o princípio da legalidade estrita.

A Impugnante contesta a metodologia utilizada para Definição do Preço Sugerido pelo Fabricante (Item 7.3 do Relatório Fiscal), por entender que não há como existir uma metodologia para definir o preço sugerido pelo fabricante, justamente porque se o preço é sugerido pelo fabricante não pode ser definido por terceiro.

Entretanto, o arbitramento decorre de previsão legal, e foi adotado pelo Fisco tendo em vista a existência de preços sugeridos, conforme restou comprovado, que não foram entregues pela Autuada para a Secretaria de Fazenda de Minas Gerais, mesmo após intimação.

Tratam os arts. 53 e 54 do RICMS/02, sobre o arbitramento do valor da operação ou prestação pelo Fisco quando não forem exibidos à Fiscalização os elementos necessários à comprovação do valor da operação ou prestação, ou em qualquer hipótese em que sejam omissos ou não mereçam fé a declaração, o esclarecimento prestado ou o documento expedido pelo sujeito passivo. Confira-se:

### RICMS/02

Art. 53. O valor da operação ou da prestação será arbitrado pelo Fisco, quando:

I - não forem exibidos à fiscalização os elementos necessários à comprovação do valor da operação ou da prestação, inclusive nos casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais;

(...)

VI - em qualquer outra hipótese em que sejam omissos ou não mereçam fé a declaração, o esclarecimento prestado ou o documento expedido pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado.

Art. 54. Para o efeito de arbitramento de que trata o artigo anterior, o Fisco adotará os seguintes parâmetros:

(...)

II - o preço corrente da mercadoria, ou de sua similar, ou da prestação, na praça do contribuinte fiscalizado ou no local da autuação;

(...)

IX - o valor médio das operações ou das prestações realizadas no período de apuração ou, na falta deste, no período imediatamente anterior, na hipótese dos incisos I, IV e V do artigo anterior;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º O valor arbitrado pelo Fisco poderá ser contestado pelo contribuinte, mediante exibição de documentos que comprovem suas alegações.

§ 4º Na impossibilidade de aplicação dos valores previstos no caput deste artigo será adotado o valor que mais se aproximar dos referidos parâmetros. (Grifou-se).

Como se vê, a metodologia adotada pelo Fisco para apuração da base de cálculo do ICMS/ST encontra-se de acordo com a legislação tributária. O § 4º do art. 54, supratranscrito prevê que, caso não seja possível seguir os parâmetros mencionados no *caput*, será adotado “o valor que mais se aproximar dos referidos parâmetros para arbitramento”.

No caso dos autos, o preço sugerido pelo fabricante Nestlé/Froneri, constantes das Portarias CAT/SP, com os ajustes já demonstrados, aproxima-se do parâmetro “preço corrente da mercadoria, ou de sua similar, ou da prestação, na praça do contribuinte fiscalizado ou no local da autuação”, aproximando-se o máximo possível do preço da mercadoria no final da cadeia econômica.

No tocante aos questionamentos da Impugnante quanto às Portarias CAT/SP nºs 92/16 e 25/17, que seriam elaboradas com base em valores arbitrados pela Sefaz/SP, conforme art. 43 do Regulamento do ICMS daquele estado (RICMS/SP - Decreto nº 45.490/00), e não nas informações apresentadas pela Autuada, confunde-se a Impugnante.

O Decreto nº 45.490/00 – RICMS/SP traz, nos seus arts 40-A a 43, mencionado pela Impugnante, as regras gerais da substituição tributária, estando as “Operações com Sorvetes”, detalhadas em seus arts. 295 e art. 296, do Livro II – Da Sujeição Passiva por substituição, da Suspensão, do Diferimento e do Pagamento, do mesmo Decreto.

Destaca o Fisco que os dispositivos da legislação paulista, também preveem nas operações para os sorvetes de qualquer espécie, que a base de cálculo determinada a partir de preço único ou máximo de venda a ser praticado pelo contribuinte substituído; preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador; ou percentual de margem de valor agregado a que se refere o art. 41. O art. 43 não foi sequer mencionado, pois o “preço médio ponderado a consumidor final” não pode ser utilizado para o cálculo da substituição tributária de sorvetes de qualquer espécie.

O estado de São Paulo, também signatário do Protocolo de ICMS nº 20/05, observa em sua legislação interna, os seus ditames, como estabelece o Cláusula quarta do referido Protocolo:

**Cláusula quarta** Os Estados signatários darão às operações internas o mesmo tratamento previsto neste Protocolo. (...)

As Portarias CAT consideradas no presente Auto de Infração, relacionam o preço sugerido por cada fabricante, informado diretamente à Sefaz/SP ou por intermédio da Sicongel - Sindicato da Indústria Alimentar de Congelados,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Supercongelados, Sorvetes, Concentrados e Liofilizados no Estado de São Paulo, conforme o Parágrafo Único do art. 41 do Decreto nº 45.490/2000 – RICMS/SP:

RICMS/SP

Art. 41.

(...)

Parágrafo único - Quando existir preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, adotar-se-á esse preço como base de cálculo para retenção do imposto por substituição tributária, desde que (Lei 6.374/89, art. 28-A, VIII, na redação da Lei 12.681/07, art. 1º, III):

1 - a entidade representativa do fabricante ou importador apresente pedido formal, nos termos de disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda, devidamente documentado por cópias de Notas Fiscais e demais elementos que possam comprovar o preço praticado; (grifou-se)

2 - na hipótese de deferimento do pedido referido no item 1, o preço sugerido será aplicável somente após ser editada a legislação correspondente.

Destaque-se, ainda, o preâmbulo da Portaria CAT – SP nº 92/16, publicada pela Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo, em 31/08/16, o qual informa que o Sicongel – Sindicato da Indústria Alimentar de Congelados, Supercongelados, Sorvetes, Concentrados e Liofilizados no Estado de São Paulo, mediante pedido formal, nos termos do art. 41, supratranscrito, apresenta a indicação de preços sugeridos para determinação da base de cálculo do ICMS nas operações com sorvetes. Confira-se:

O Coordenador da Administração Tributária, tendo em vista o disposto nos artigos 28-A e 28-B da Lei 6.374, de 01.03.1989, e nos artigos 41 e 43 do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS, aprovado pelo Decreto 45.490, de 30.11.2000, e

Considerando o pedido formulado pelo SICONGEL - Sindicato da Indústria Alimentar de Congelados, Supercongelados, Sorvetes, Concentrados e Liofilizados no Estado de São Paulo, no qual consta indicação de preços sugeridos para determinação da base de cálculo do ICMS nas operações com sorvetes, sujeitas à substituição tributária, expede a seguinte portaria: (grifou-se)

A referida Portaria relaciona os produtos por fabricante, estando destacadas as colunas Nestlé, nas portarias CAT nº 43/16 e 92/16 e Froneri Brasil/Nestlé, na Portaria CAT/SP nº 25/17, vigente a partir de 01/04/17.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, não se sustenta a alegação de que não informou ao estado de São Paulo o preço sugerido, uma vez que o fez por meio da entidade representativa do fabricante, o que é previsto no Regulamento do ICMS daquele estado.

Desnecessária, portanto, a notificação ao estado de São Paulo para esclarecimentos quanto aos preços relacionados nas Portarias nºs 92/16 e 25/17, pleiteado pela Impugnante.

Verifica-se que o procedimento adotado pela Autuada, ao realizar operações de venda para o estabelecimento filial mineiro, tem como objetivo reduzir substancialmente o valor do ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais, uma vez que o preço de venda praticado em tais operações, acrescido da MVA estipulada no Anexo XV do RICMS/02, chega a representar um terço do valor do preço sugerido a consumidor, como demonstrou o Fisco no exemplo de fls. 231 dos autos.

Como bem destaca a Fiscalização, como o remetente e o destinatário são empresas do mesmo grupo empresarial (Matriz e Filial), apesar das operações ocorrerem sob a natureza fiscal de venda, o preço de saída das mercadorias é controlado pelas empresas, não espelhando o preço real de uma venda praticada com outro cliente qualquer.

Portanto, não merece qualquer reparo o trabalho fiscal. Correta a exigência da parcela do ICMS/ST não recolhida pela Autuada e a Multa de Revalidação de 100% (cem por cento) do valor do ICMS/ST exigido, de acordo com o art. 56, inciso II c/c o § 2º do mesmo artigo, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Foi exigida também, corretamente, a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da citada lei, *in verbis*:

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

(...)

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

(...)

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas “a” e “b” deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

(...)

Registre-se que o valor exigido relativo à multa isolada encontra-se dentro do limite estabelecido na nova redação do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, alterado pela Lei nº 22.549, de 30 de junho de 2017 e, posteriormente, pela Lei nº 22.796, de 28 dezembro de 2017, determinando a limitação das multas previstas no art. 55 a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As questões de cunho constitucional alegadas pela Impugnante (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA “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”.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencidos os Conselheiros Erick de Paula Carmo (Revisor) e Lilian Cláudia de Souza, que o julgavam improcedente. Pela Impugnante Froneri Brasil Industrial de Sorvetes e Congelados Ltda, sustentou oralmente o Dr. Rodrigo Resende do Vale e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Gabriel Arbex Valle. Participaram do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, a Conselheira Cindy Andrade Morais.

**Sala das Sessões, 11 de setembro de 2018.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente / Relator**

<b>CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS</b>
------------------------------------------------------------

---

Acórdão:	23.063/18/3 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000979163-21	
Impugnação:	40.010145923-04, 40.010145924-87 (Coob.), 40.010145925-50 (Coob.)	
Impugnante:	Froneri Brasil Industrial de Sorvetes e Congelados Ltda. IE: 002890791.00-57 Froneri Brasil Distribuidora de Sorvetes e Congelados Ltda. (Coob.) IE: 002817741.00-08 Froneri Brasil Distribuidora de Sorvetes e Congelados Ltda. (Coob.) CNPJ: 25.036392/0001-70	
Proc. S. Passivo:	Vinícius Jucá Alves/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberaba	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Erick de Paula Carmo, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Partindo do pressuposto de que a tabela de preços supostamente sugerida pela fabricante ou industrial compõe-se de preços finais dos sorvetes e picolés do comércio varejista do estado de São Paulo, que foram amealhados de diversos atacadistas e varejistas do ramo de sorvetes e picolés, que trabalham com a marca da Autuada, entregues ao SINCONGEL (Sindicato), em sua base territorial de atuação, para servir de parâmetro para o arbitramento de preços, conclui-se que esse critério se aproxima mais da pauta fiscal àquele referente ao preço sugerido pelo fabricante.

Além disso, é fato que o SINCONGEL intermedeia os interesses de toda a sua categoria econômica, isto é, as empresas filiadas e não filiadas ao sindicato, e, não, apenas a Autuada.

Sob este espeque fático, as tabelas de preços sugeridas pelo estado de São Paulo e, não, pelo Contribuinte, representam o resultado de uma média dos preços praticados por todos os fabricantes, os varejistas e os distribuidores, que estão situados na base territorial de atuação do SINCONGEL, ao revés de serem preços específicos dos picolés e sorvetes da marca comercial da Autuada.

Em adição, esses preços ditos tabelados foram fixados e publicados por portaria administrativa, expedida pela Fazenda Pública Paulista, o que reforça o fato de não terem sido cedidos, voluntariamente, pela Contribuinte, da mesma forma como era feita, antes de fevereiro de 2016, pela Nestlé com a SEF/MG.

Há de se ressaltar que a **Portaria CAT nº 43 de 30/03/2016 do Estado de São Paulo** traz a seguinte motivação para a expedição do ato administrativo, *in litteris*:

Considerando o pedido formulado pelo SICONGEL - Sindicato da Indústria Alimentar de Congelados, Supercongelados, Sorvetes, Concentrados e Liofilizados no Estado de São Paulo, no qual consta indicação de preços sugeridos para determinação da base de cálculo do ICMS nas operações com sorvetes, sujeitas à substituição tributária, expede a seguinte portaria:

Art. 1º Para determinação da base de cálculo do ICMS na sujeição passiva por substituição tributária com retenção antecipada do imposto nas operações com sorvetes e acessórios, serão utilizados, no período de 01.04.2016 a 31.08.2016, os preços indicados na tabela em anexo.

Parágrafo único. A base de cálculo do imposto devido em razão da substituição tributária será o preço praticado pelo sujeito passivo, incluídos os valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ao adquirente, acrescido do valor resultante da aplicação do percentual de margem de valor agregado estabelecido no artigo 296 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 45.490, de 30.11.2000, nas hipóteses a seguir:

Com o intuito de se facilitar o confronto dos fundamentos com a redação textual dos critérios objetivos possíveis de composição da base de cálculo presumida da operação comercial futura, sujeita ao regime de substituição tributária, transcreve-se abaixo o art.19, inciso I, *in totum*, do Anexo XV do RICMS/02, *in litteris*:

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 submetida ao regime de substituição tributária cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, o preço estabelecido;

b) tratando-se de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária 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 ou pelo importador; ou

Efeitos de 1º/02/2017 a 31/12/2017 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 47.127, de 17/01/2017:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“2. - o preço final a consumidor sugerido ou divulgado pelo industrial, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos; ou”

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/01/2017 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

“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;

O preço praticado dos produtos do item 10, da Parte 2, do Anexo XV do RICMS/02 (picolés e sorvetes) no mercado econômico de São Paulo não pode ser transposto para a realidade econômica de mercado regional do estado de Minas Gerais, ainda que não tivessem sido arbitrados pelo Fisco Paulista, pois, esse preço depende da média de renda dos consumidores do estado, dentre outras variáveis econômicas, como, *verbi gratia*, a demanda pelo produto.

Assim sendo, a pretensão de utilização de abatimento de 28,57% (vinte e oito vírgula cinquenta e sete por cento), com fulcro na maior variação de preços comparados entre as Tabelas de abril de 2016 dos produtos examinados informados ao estado de São Paulo e ao estado de Minas Gerais, não tem previsão legal e constitui base de cálculo fictícia, pois não tem vinculação com a realidade econômica do mercado mineiro para o segmento varejista de sorvetes e picolés.

Nem se diga que os preços paulistas tabelados se amoldam à carga tributária esperada do ICMS paulista, como custo de produção e/ou distribuição das mercadorias, antes de serem agregados aos preços praticados pelos estabelecimentos varejistas daquele estado.

O próprio Anexo da tabela de preços da Portaria CAT nº 43/16 do estado de São Paulo contém os preços de picolés e sorvetes de vários fabricantes, os quais, doravante, cita-se em sua literalidade: Bariloche, Binggrae/Melona, Di Gênio, Diletto, Frutiquello, Geloni, General Mills, Gygabon, Idayo-SBR, Los Paleteros, Monterrey, Nestlé, Rochinha, Sottozero e Outros.

Noutro ponto, os documentos de telas de site da Nestlé, onde constariam os preços sugeridos pelo Fabricante, no Anexo 13 do Auto de Infração - AI, não podem

ser considerados válidos, pois, somente trazem o *link* de acesso do site da Nestlé, sem a indicação expressa da data de acesso ao site. Nesta esteira, a consulta ao site pode ter sido feita na data anterior a abril de 2016, quando a Nestlé ainda entregava as tabelas de preços sugeridos à SEF/MG.

Além disso, as informações publicitárias dos preços de venda sugeridos pelo Fabricante não são vinculantes à Autuada, pois, tem a única finalidade de *marketing* dos produtos comercializados e de divulgação ampla dos produtos, sem contar que o domínio eletrônico do site é de âmbito nacional, podendo ser acessado em qualquer lugar do país, não atendendo, pois, às diversas realidades econômicas regionais.

Quanto à invocação do art. 51, incisos I e VI, da Lei nº 6.763/75 pelo Fisco, o qual permite o arbitramento fiscal quando o contribuinte não exibir à Fiscalização os documentos necessários à comprovação da operação ou prestação, ou ainda, nos casos em que não mereça fé o contribuinte em suas declarações e documentos apresentados, visto que, no seu entender, a Autuada não teria mais continuado a apresentar as tabelas de preços sugeridos pelo fabricante, embora houvesse intimação para esclarecer a impossibilidade de apresentação delas.

Não merece guarida, pois, em primeiro lugar, a Autuada respondeu ao Fisco mineiro que haveria a fusão empresarial da Nestlé com a Froneri, cuja empresa franqueadora da marca comercial está sediada no Reino Unido, o que resultaria numa terceira pessoa jurídica, com a extinção das anteriores, segundo reza o art.1.119 do CC/02.

Considerando que se trata de nova pessoa jurídica, com nova gestão comercial, pode muito bem deixar de apresentar as tabelas de preços sugeridos para os seus produtos, porquanto não há nenhuma lei tributária mineira que tenha instituído para a Autuada a obrigação acessória de entregar tabelas de preços sugeridos ao Fisco mineiro, até mesmo porque se existisse tal lei, segundo o princípio da isonomia tributária, deveria ser dirigida à todos os contribuintes, pertencentes ao ramo econômico dos sorvetes e picolés. Não é porque a empresa sucedida entregava as tabelas de preços de boa vontade que se pode, agora, exigir as tabelas da empresa sucessora, que tem seus motivos particulares para não fazê-lo, segundo lhe permite o princípio da legalidade, que está previsto no art.5º, inciso II, da CF/88.

Em segundo lugar, existe na legislação do ICMS/ST e no RICMS/02 a possibilidade de alternância dos critérios de fixação da base de cálculo no regime de substituição tributária, isto é, segundo o art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, deve ser utilizado o preço final ou máximo a consumidor final fixado por órgão público competente, caso não exista, aplica-se nesta ordem: 1. O PMPF divulgado por Portaria da Superintendência; 2. O preço final a consumidor sugerido ou divulgado pelo industrial ou importador; 3. O critério da MVA e, por fim, quando a alíquota interna for maior que a alíquota interestadual, utiliza-se o critério da MVA ajustada para a composição da base de cálculo no regime de substituição tributária.

Como se pode perceber, o preço sugerido pelo fabricante é aquele divulgado, voluntariamente, por ele e que seja adequado à prática dos preços de venda

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

interna dentro do estado, logo, não poderia ser intermediado por Sindicato ou publicado em Portaria administrativa de órgão estatal e, para piorar, de unidade Federativa diversa da sua.

Nesse caso, como não há o preço sugerido pelo fabricante, deve-se utilizar o critério da Margem de Valor Agregado - MVA, em sua falta, não havendo, pois, qualquer desatendimento pelo contribuinte na entrega de documentos fiscais, que comprovem a operação, cabendo, pois, à Fiscalização mineira apurar o valor da “base imponível” do fato gerador do ICMS/ST ocorrido, nos lindes dos critérios objetivos elencados pela legislação tributária aqui já abordada. Nesta esteira, torna-se hialina a inaplicabilidade *in casu* do art. 51 da Lei nº 6.763/75.

Ressalta-se que o trabalho contábil-fiscal da presente autuação é irreprochável em seus cálculos, conquanto não considere a incidência da legislação tributária, pertinente ao caso dos autos, além de, *concessa venia*, utilizar-se de informações inadequadas de preços sugeridos para venda ao consumidor final pelo fabricante, segundo tabelas de mercado da realidade econômica do estado de São Paulo, ainda que, pretensamente, ajustadas para os preços informados em tabelas de período anterior ao estado de Minas Gerais, segundo o índice de maior variação entre os preços comparativos de SP e MG.

Contudo, não havendo no Protocolo ICMS nº 20/05, tampouco, na legislação mineira do ICMS, qualquer outra base de cálculo possível na apuração da substituição tributária, isso significa que a Autuada já havia adotado a base de cálculo correta da MVA para a apuração do ICMS/ST e, por conseguinte, o Fisco mineiro adotou, *data maxima venia*, interpretação equivocada da regra matriz de incidência, no que concerne à base de cálculo (critério quantitativo).

Em face de todos os fundamentos aduzidos acima, julgo improcedente o lançamento fiscal.

**Sala das Sessões, 11 de setembro de 2018.**

**Erick de Paula Carmo  
Conselheiro**