

Acórdão: 22.937/21/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001932178-46
Impugnação: 40.010151911-68
Impugnante: Phisalia Distribuidora Ltda
IE: 001557351.01-18
Proc. S. Passivo: ACHILES AUGUSTUS CAVALLO/Outro(s)
Origem: DF/Barbacena

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA. Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos, não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS - FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL PARA FINS DE RESSARCIMENTO. Constatado o recolhimento a menor do ICMS/ST, devido pela Autuada, estabelecida no estado de São Paulo, contribuinte substituto tributário, em decorrência de apropriação indevida créditos de ICMS/ST, haja vista a falta de emissão de nota fiscal para fins de ressarcimento, conforme previsto na legislação. Infração caracterizada nos termos dos arts. 22 a 24 e 27, todos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências fiscais de ICMS/ST, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST. Constatou-se a retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST relativo a “kit” de produtos por meio da regra tributária de apenas um dos componentes, em afronta ao disposto no § 16º do art. 42 da Parte Geral, combinado com o item 3, alínea b, do inciso I, do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV, ambos do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA. Constatou-se a retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST referente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), em afronta ao disposto no § 16º do art. 42 da Parte Geral, combinado com o item 3, alínea b, do inciso I, do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV, ambos do RICMS/02, e inciso VI do art. 2º do Decreto nº 46.927/15. Exigências de ICMS/ST, relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM) e da

Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO. Comprovado nos autos a falta de atendimento a duas intimações fiscais, o que respalda a exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

Decadência não reconhecida. Decisão unânime.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades, no período de abril de 2016 a dezembro de 2020:

- aproveitamento indevido, em “GIA ST”, de créditos por devoluções de mercadorias já entregues aos destinatários (código de ocorrência 01.004.017). Exigências do ICMS/ST, com o acréscimo de Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e §2º, inciso I, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75;

- retenção e recolhimento a menor de ICMS Substituição Tributária (ICMS ST) e do ICMS Fundo de Erradicação da Miséria (ICMS FEM ST) (códigos de ocorrência 01.069.001 e 08.001.002). Exigências do ICMS/ST e FEM-ST, com o acréscimo de Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e §2º, inciso I da Lei nº 6.763/75. Para retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST, exigência também da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75;

- falta de cumprimento de duas intimações fiscais (código de ocorrência 01.024.999). Exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por sua procuradora regularmente constituída, Impugnação às págs. 69/120, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às págs. 133/170.

DECISÃO

Os fundamentos expostos na manifestação fiscal foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passarão a compor o presente Acórdão com pequenas alterações e adaptações de estilo.

Das Preliminares

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de imprecisão na identificação do ilícito praticado.

Defende que o lançamento não preenche todos os requisitos formais e materiais previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), uma vez que apresentou uma lista grande e desconexa de normas legais, sem qualquer indicação que pudesse lhe permitir conhecer

o argumento fiscal de “aproveitamento de crédito indevido e recolhimento a menor de ICMS ST / ICMS FEM ST”.

Conclui que teve cerceado seu direito de defesa, o que fere a Constituição Federal.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois, diversamente do alegado, 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 dispositivos mencionados do RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Destaca-se que no Relatório Fiscal (parte integrante do AI) constam os seguintes tópicos com os respectivos conteúdos:

- “Trabalho Desenvolvido”: narra em detalhes o objeto do Auto de Infração com algumas citações de legislações aplicáveis;

- “Irregularidade”: indica claramente as irregularidades cometidas, dispositivos específicos infringidos, e dispositivos específicos das penalidades aplicáveis;

- “Penalidade”: identifica quais são os dispositivos legais das multas (revalidação e isolada) para cada uma das infringências cometidas, seus percentuais e bases de cálculo.

Logo, é inverídica a alegação de que o Fisco não indicou em que operação cada inciso se aplica, pois as multas, como dito, encontram-se detalhadas nas descrições das irregularidades e, estão sim, inseridas na legislação tributária do estado de Minas Gerais, consoante detalhamento no AI.

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.

Portanto, o Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

Lado outro, a Impugnante advoga “presunção de ilícito fiscal”, e conseqüente arbitrariedade fiscal. Nesse sentido, menciona que o recolhimento de ICMS a menor desconsiderou o código NCM dado pela fábrica e considerou apenas a operação de devolução sem o refazimento de toda a cadeia tributária (saídas anteriores vinculadas às devoluções).

No entanto, inexistente presunção, mas constatação efetiva de irregularidade, conforme será detalhado na análise de mérito.

Relativamente às irregularidades que envolvem as saídas de Kits, não ocorreu desconsideração da NCM atribuída ao Kit pelo fabricante, mas apenas a adequação da tributação às regras relativas ao NCM de cada item componente do Kit,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tendo em vista que a Impugnante tributou os Kits com base nas regras atinentes à NCM de apenas um de seus componentes.

Outrossim, não há tolhimento de direito de ampla defesa, relativa às ocorrências de códigos “01.069.001 e 08.001.002”, em que se afirmou, como causa, que inexistia no feito fiscal as imprescindíveis demonstrações da base tributável do ICMS/ST e valor do imposto.

A uma, porque é indubitável que a Impugnante entendeu a metodologia adotada para rateio do preço de kit para cada um de seus itens componentes, constante do arquivo Fiscal “Relatório PTA Phisalia”, item “1” do tópico “Trabalho Desenvolvido”, pois sabia, desde a primeira intimação fiscal, que se buscava a participação percentual de cada item componente na composição do preço do Kit.

A duas, porque, ao contrário do defendido, o lançamento possui, como anexo, o arquivo pdf “Preços Produtos”, que traz a consolidação, por Exercício/Código de Produto, das quantidades e valores das operações (originados das NFEs que emitiu), e, também, o preço médio da unidade comercial (CX ou UN.), de cada produto comercializado, além de arquivo Excel “Demos Cred Tributário”- planilha “Ocor_01069001_e_08001002”, em que se pode constatar, dentre outras, as seguintes informações para cada Kit comercializado:

- número da NFe, Código do Kit, Base de Cálculo ICMS/ST, ICMS/ST e FCP/ST (FEM/ST);
- descrição de cada item componente, sua participação % no preço do Kit, MVA AJ, Aliq ST, Base de Cálculo ST, ICMS/ST, FEM/ST;
- diferenças de Base de Cálculo ST, do ICMS/ST e FEM/ST, com as respectivas ocorrências -01.069.001 e 08.001.002.

Quanto à irregularidade afeta ao código de ocorrência 01.004.017, também não procede a alegação de presunção, assentada no fato de que o trabalho fiscal considerou apenas a operação de devolução sem o refazimento de toda a cadeia tributária (saídas anteriores vinculadas às devoluções).

E não procede, porque, conforme claramente exposto na peça fiscal, os estornos de créditos ocorreram em decorrência de não apresentação de notas fiscais específicas de ressarcimentos de “ICMS/ST”. Desnecessário o exame da cadeia tributária, pois em nenhum momento se colocou em dúvida a efetividade das devoluções de mercadorias, ou a compatibilidade dos “ICMS/ST” das mercadorias devolvidas com os “ICMS/ST” destacados nas relativas notas fiscais de vendas.

Quanto às demais razões apresentadas, elas constituem o próprio mérito e como tal serão analisadas.

Rejeita-se, pois, as prefaciais arguidas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre as seguintes irregularidades, no período de abril de 2016 a dezembro de 2020:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- aproveitamento indevido, em “GIA ST”, de créditos por devoluções de mercadorias já entregues aos destinatários (código de ocorrência 01.004.017). Exigências do ICMS/ST, com o acréscimo de Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e §2º, inciso I, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75;

- retenção e recolhimento a menor de ICMS Substituição Tributária (ICMS ST) e do ICMS Fundo de Erradicação da Miséria (ICMS FEM ST) (códigos de ocorrência 01.069.001 e 08.001.002). Exigências do ICMS/ST e FEM-ST, com o acréscimo de Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e §2º, inciso I da Lei nº 6.763/75. Para retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST, exigência também da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75;

- falta de cumprimento de duas intimações fiscais (código de ocorrência 01.024.999). Exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

Inicialmente, a Impugnante pretende que seja excluído os créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos até o dia 29/03/16, por decadência, tendo como base o disposto do art. 150 do CTN.

No entanto, conforme pode ser constatado no “Demonstrativo do Crédito Tributário”, não foi exigido crédito tributário de fato gerador anterior ao mês de abril de 2016.

Portanto, não há crédito a ser excluído por decadência, nem pela regra do art. 150, e, muito menos, pela regra do art. 173, ambas do CTN, sendo desnecessário, nesta lide, debater qual dessas regras é aplicável ao ICMS ora exigido.

1ª irregularidade: aproveitamento indevido, em “GIA ST”, de créditos por devoluções de mercadorias já entregues aos destinatários

Explica a Fiscalização que:

(...) esta ocorrência decorre de estornos dos créditos relacionados às “devoluções de mercadorias já entregues aos destinatários da Impugnante”, ou seja, operações já alcançadas pela substituição tributária com carga tributária já transferida aos destinatários (contribuintes mineiros substituídos). Ela não se vincula, portanto, a retornos de mercadorias “não entregues”, tampouco a qualquer outra causa de interrupção do negócio de compra e venda.

Tal procedimento infringe o disposto nos arts. 22 a 24 e 27, todos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, dispositivos estes que estabelecem regras gerais a serem aplicadas no regime de substituição tributária. Confira-se:

Art. 22. Para a restituição do valor do imposto pago a título de substituição tributária correspondente a fato gerador presumido que não se realizou, o contribuinte observará o disposto nesta Subseção.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

"Art. 22. Para a restituição do valor do imposto pago a título de substituição tributária correspondente a fato gerador presumido que não se realizou, o contribuinte observará o disposto neste Capítulo."

(...)

Art. 23. O estabelecimento que receber mercadoria sujeita a substituição tributária poderá ser restituído do valor do imposto pago, quando com a mercadoria ocorrer:

I- saída para outra unidade da Federação;

(...)

Art. 24. O valor do imposto poderá ser restituído mediante:

I -

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

"I-ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado;"

II -abatimento de imposto devido pelo próprio contribuinte a título de substituição tributária;

III-creditamento na escrita fiscal do contribuinte.

§ 1º O contribuinte poderá se ressarcir junto a sujeito passivo por substituição inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado:

(...)

Efeitos de 1º/04/2008 a 28/02/2019 - Redação dada pelo art. 2º, VIII, e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 44.765, de 28/03/2008:

"Art. 27. Na hipótese de restituição mediante ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição, o contribuinte emitirá nota fiscal tendo aquele como destinatário e a apresentará à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito para autorização de ressarcimento, que será exarada na própria nota fiscal, ou no respectivo DANFE."

Efeitos de 1º/12/2005 a 28/02/2019 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

"§1º -A nota fiscal de que trata o caput conterà, nos campos próprios, as seguintes indicações, vedada qualquer indicação no campo destinado ao destaque do imposto:"

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

II - como natureza da operação: "Ressarcimento de ICMS"; III - no campo Informações Complementares da nota fiscal:

a) o valor do imposto objeto de ressarcimento;

b) a expressão: "Ressarcimento de ICMS/ST - art. 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS".

A Cláusula terceira do Convênio ICMS nº 81/93 e Cláusula Décima Sexta do Convênio nº 52/17 preveem o ressarcimento da substituição tributária nas operações interestaduais, bem como a possibilidade de que cada estado possa dispor sobre o modo de ressarcimento destas operações. Veja-se:

Convênio ICMS nº 81/93

Cláusula terceira: Nas operações interestaduais, entre contribuintes, com mercadorias já alcançadas pela substituição tributária, o ressarcimento do imposto retido na operação anterior deverá ser efetuado mediante emissão de nota fiscal, exclusiva para esse fim, em nome do estabelecimento fornecedor que tenha retido originalmente o imposto.

§ 1º O estabelecimento fornecedor de posse da nota fiscal de que trata o caput desta cláusula, visada na forma do § 5º poderá deduzir o valor do imposto retido, do próximo recolhimento à unidade federada do contribuinte que tiver direito ao ressarcimento.

§ 2º Em substituição a sistemática prevista nesta cláusula, ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a estabelecer forma diversa de ressarcimento.

§ 3º O valor do ICMS retido por substituição tributária a ser ressarcido, não poderá ser superior ao valor retido quando da aquisição do respectivo produto pelo estabelecimento.

§ 4º Quando for impossível determinar a correspondência do ICMS retido à aquisição do respectivo produto, tomar-se-á o valor do imposto retido quando da última aquisição do produto pelo estabelecimento proporcional à quantidade saída.

§ 5º A nota fiscal emitida para fim de ressarcimento deverá ser visada pelo órgão fazendário em cuja circunscrição localiza-se o contribuinte, acompanhada de relação discriminando as operações interestaduais.

§ 6º A critério do fisco de cada unidade federada, a relação prevista no parágrafo anterior poderá ser apresentada em meio magnético.

§ 7º As cópias das GNR relativas às operações interestaduais que geraram o direito ao

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ressarcimento serão apresentadas ao órgão fazendário em cuja circunscrição localiza-se contribuinte, no prazo máximo de 10 (dez) dias após o pagamento;

§ 8º Na falta de cumprimento do disposto no parágrafo anterior, os órgãos fazendários não deverão visar nenhuma outra nota fiscal de ressarcimento do contribuinte omissa, até que se cumpra o exigido (grifou-se).

Convênio ICMS nº52/17

Cláusula décima sexta - Nas operações interestaduais com bens e mercadorias já alcançadas pelo regime de substituição tributária, o ressarcimento do imposto retido na operação anterior deverá ser efetuado pelo contribuinte, mediante emissão de NF-e exclusiva para esse fim, em nome de qualquer estabelecimento fornecedor, inscrito como substituto tributário.

§ 1º O ressarcimento de que trata esta cláusula deverá ser previamente autorizado pelo órgão fazendário em cuja circunscrição se localizar o contribuinte.

§ 2º O estabelecimento fornecedor, de posse da NF-e relativa ao ressarcimento de que trata o caput desta cláusula, poderá deduzir o valor a ser ressarcido do próximo recolhimento do imposto retido, a ser feito à unidade federada do contribuinte que tiver direito ao ressarcimento. (...)

§ 5º Em substituição à sistemática prevista nesta cláusula, ficam as unidades federadas

Verifica-se, pois, que o contribuinte substituto, ao receber devolução de mercadorias de seus clientes mineiros, após os mesmos terem dado entrada nas mercadorias, somente poderia abater o valor do imposto retido a título de substituição tributária, correspondente a fato gerador presumido que não se realizou, se possuísse nota fiscal de ressarcimento do substituído mineiro, emitida exclusivamente para esse fim, de acordo com as devidas obrigações acessórias, em nome da Autuada, o qual deveria ser lançado, caso existisse, no campo 15 da GIA/ST.

Reitere-se, há procedimento específico de ressarcimento previsto na legislação para a hipótese mencionada, procedimento esse diferente daquele adotado pela Impugnante. A devolução posterior de mercadorias, por meio de nota fiscal de saída emitida pelo próprio destinatário original, ainda que o referido documento fiscal apresente as informações relativas ao ICMS/ST, não autoriza o aproveitamento de crédito pelo substituto tributário da operação da remessa original.

Assim, o Fisco mineiro procedeu corretamente ao estorno dos créditos relacionados às devoluções de mercadorias dos clientes mineiros, em face do descumprimento do procedimento disposto pelos arts. 22 a 27, todos do Anexo XV do RICMS/02.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Defesa não contesta que lançou diretamente no Campo 14 da GIA/ST, o ICMS/ST oriundo de devoluções de mercadorias acobertadas por notas fiscais de terceiros mineiros e alega que o procedimento de estorno fiscal afronta ao princípio da não cumulatividade.

Entretanto, como bem salienta a Fiscalização, quem descumpriu as legislações reguladoras do “Ressarcimento de ICMS ST” foi a Impugnante, quando, sem nenhuma base legal, escriturou créditos com base em notas fiscais (emitidas pelos substituídos – seus clientes) de devoluções de mercadorias já alcançadas pela substituição tributária, notas essas que não legitimam os aproveitamentos de créditos de “ICMS ST” pelos contribuintes substitutos.

Até a própria Impugnante reconhece, em sua impugnação, que o ressarcimento é devido ao substituído, conforme segundo parágrafo de págs. 30.

Portanto, se equivoca a Impugnante quando alega que os documentos (vendas e respectivas devoluções) comprovam o cumprimento do disposto no Anexo XV, do RICMS/02 e Convênio nº 81/93, uma vez que essas legislações impõem, para legitimação do crédito de ICMS/ST pelo contribuinte substituto, a emissão, por parte do contribuinte substituído, de “NFE Específica de Ressarcimento”, devidamente autorizada pela Delegacia Fiscal.

Mencione-se ser desnecessário analisar “NFEs de devoluções” e “NFEs de vendas vinculadas”, pois em nenhum momento se colocou em dúvida a efetividade das devoluções de mercadorias, ou a compatibilidade do “ICMS/ST” das mercadorias devolvidas, com os destacados nas correspondentes NFEs de vendas.

Por fim, há diversas decisões deste Egrégio Conselho de Contribuintes que ratificam o estorno efetuado, a exemplo, Acórdãos nºs 21.792/18/2ª, 22.074/19/2ª, 22.922/18/1ª, 23.072/18/1ª, 23.263/19/3ª, 23.468/20/3ª, 23.478/19/1ª.

Corretas, pois, as exigências do ICMS/ST, com o acréscimo de Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e §2º, inciso I, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75, *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:

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, inclusive no caso de apropriação de crédito relativo à aquisição de mercadoria alcançada por redução da base de cálculo na entrada ou na operação subsequente, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

(...)

2ª irregularidade: retenção e recolhimento a menor de ICMS Substituição Tributária (ICMS/ST) e do ICMS Fundo de Erradicação da Miséria

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Consta do lançamento que as ocorrências são decorrentes de equívocos de cálculos do “ICMS ST” e “FEM ST” nas inúmeras NFEs de saídas de Kits diversos (compostos por itens de características específicas, que não se modificam quando agrupados, e que possuem distintas regras de tributação - MVA ajustada, alíquota e sujeição ao FEM/ST).

Ou seja, calculou-se, indevidamente, a base de cálculo e o ICMS respectivo, por meio da regra tributária de apenas um dos componentes do kit, em afronta ao disposto no § 16º do art. 42 da Parte Geral, combinado com o item 3, alínea b, do inciso I, do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV, ambos do RICMS/02, além do disposto no inciso VI do art. 2º, do Decreto nº 46.927/15.

A Autuada foi intimada, por duas vezes (Termo de Intimação de 10/2020 e A.I.A.F. de nº 10.000037529.31), a apresentar, para cada “Kit” comercializado, seus respectivos itens componentes e suas participações percentuais na formação do preço total de cada “Kit”.

Explica a Fiscalização, a respeito que:

Devido ao não atendimento dessas Intimações fez-se necessária, conforme encontra-se relatado no “Trabalho Desenvolvido – parte final do item “1” do arquivo “Relatório PTA Phisália”, que o próprio Fisco apurasse as participações % de cada item no preço do conjunto de itens componentes de cada “Kit. O que foi feito por meio dos preços médios anuais dos itens componentes, calculados com base em arquivo de NFE’s emitidas pela própria impugnante, de forma ponderada, pois há itens com mais de um código de produto, priorizando, para que não ocorresse distorções na média, sempre as saídas por unidade comercial “CX.”, evitando-se a utilização de saídas com unidade comercial “UN.”. O arquivo pdf “Preços Produtos”, anexo ao e-PTA, traz a consolidação, por Exercício/Código de Produto, das quantidades e valores das operações extraídos do referido arquivo de NFE’s, e, também, o preço médio da unidade comercial (CX. ou UN.), enquanto as participações % de cada item no preço do conjunto de itens componentes de cada Kit, encontram-se na própria planilha de apuração das irregularidades (arquivo excel - “Demos Cred Tributario” - planilha “Ocor_01069001_e_08001002”). Por meio dessas participações % se calculou as Bases de Cálculo ST, ICMS ST e FEM ST, separadamente para cada item componente, de cada Kit comercializado, conforme detalhamento na já referida planilha “Ocor_01069001_e_08001002.

A Impugnante defende que o Kit será produto individualizado quando seus componentes forem utilizados ao mesmo tempo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Apresenta alguns acórdãos da Receita Federal do Brasil e Poder Judiciário, em que se dirimiu controvérsias de caracterização de alguns produtos, com base em conceituação definidas por órgãos técnicos como a Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa) e Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA).

Diz que a Regra 3.b e Regra 4, das “Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado”, amparam o enquadramento do “KIT de lavagem” como xampu, devido a sua característica essencial ser a lavagem.

Solicita a aplicação do art. 112 do CTN.

Verifica-se que as questões postas pela Defesa versam, quase em sua totalidade, sobre o Kit que nomeou, nesta impugnação, como “KIT de Lavagem” - composto por 01(um) xampu e 01 (um) condicionador, enquanto as irregularidades exigidas referem-se a diversos outros tipos de Kits, com outras composições, conforme pode ser constatado na planilha demonstrativa do crédito tributário “Ocor_01069001_e_08001002”, já referida anteriormente.

Se equivoca a Impugnante em seu entendimento de que a individualização do Kit é derivada da simultaneidade de utilização de seus itens. Na verdade, o Kit será um produto individualizado (uma unidade autônoma), somente quando, da reunião de seus componentes, resultar um novo produto, com finalidade e características específicas distintas daquelas atribuídas aos seus itens componentes, como é o caso dos produtos resultantes da indústria de montagem, definida na alínea c do inciso II do art. 222 do RICMS/02.

Destaca-se que nenhum dos Kits autuados se enquadra em produto novo, com característica específica distinta daquelas atribuídas aos seus componentes. Nenhum deles possui NCM própria estabelecida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão competente para tanto.

Nem mesmo o denominado “KIT de Lavagem”, composto por xampu e condicionador, atende o pressuposto. A tese de utilização simultânea não é real, pois, conforme a própria Impugnante menciona, o condicionador pode nem ser utilizado. Também, mesmo agrupados em uma segunda embalagem para formarem um Kit, os componentes continuam sendo embalados individualmente nas embalagens comerciais originais, mantendo suas características individuais e específicas para as quais foram produzidos. Constituem, portanto, mero agrupamento, operação que é diversa da operação de montagem descrita anteriormente.

Quanto à afirmação da Autuada de que seguiu a denominação e NCM adotadas pelo fabricante para o “KIT TLL KIDS SH HIDRA KIDS 480 ml” e “KIT TLL KIDS SH SEM EMBARACO 480 ML”, frisa a Fiscalização que: *“na verdade, seguiu não somente a descrição e a NCM, como também, o código de produto atribuído a esses KIT’s pelo fabricante. E isso, obviamente, porque, na prática, a Impugnante e o fabricante são a mesma empresa, pois são empresas interdependentes, conforme já se comprovou. Examine-se, a seguir, a comprovação de utilização de códigos em comum (códigos de n°s 006900014 e 006900064) – códigos idênticos ao da NF’e colada pela Impugnante na página 36 de sua impugnação”*.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Veja-se que, contrariamente ao pleiteado, o Fisco não tem como indicar NCM para os Kits, pois eles não possuem NCM específica, uma vez que não são produtos novos, com características distintas dos itens que os compõem. Não sendo produtos novos necessário que a tributação se dê conforme a classificação de cada item componente. Por isso, a apuração fiscal se baseou nos códigos NCM dos próprios itens componentes.

Citando a Anvisa, aduz a Autuada que todos os produtos listados na autuação estão registrados como xampu.

Além de a assertiva não ser comprovada, é improvável que todos os Kits autuados sejam reconhecidos pela ANVISA como xampu, pois há Kits que nem possuem xampu como componente, a exemplo do “KIT BANHO TLL BABY SUAVE” - Código 005900012, composto por 01 Sabonete Líquido, 01 Sabonete Barra e 01 Lavanda.

Sobre os Acórdãos da Receita Federal do Brasil e Poder Judiciário apresentados, tem-se que as decisões tomadas não se referem a Kits, mas a produtos misturados (produtos de dupla finalidade), e à dificuldade de enquadramento de alguns produtos individualizados, não servindo em nada a sustentar a tese da Defesa.

Da mesma forma, as regras “3.b” e “4”, das “Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado”, não permitem que se enquadre, como xampu, o Kit que denominou, nessa impugnação, como “KIT de Lavagem”, uma vez que, conforme já demonstrado, os Kits comercializados não se constituem em “produto novo”; não são unidades autônomas com finalidade diversa de seus itens componentes.

A Superintendência de Tributação da SEF/MG (SUTRI) já esclareceu, em diversas consultas, que para o Kit ser considerado produto novo ou unidade autônoma é necessário que apresente finalidade e características específicas distintas daquelas atribuídas aos itens que o compõem. A exemplo temos, Consultas nºs 319/2014, 019/2015 e 097/2021.

Por fim, inaplicável ao caso em questão a utilização de regra menos onerosa, conforme art. 112 do CTN, pois, conforme já exhaustivamente explanado, não há controvérsias de enquadramento como quis fazer parecer a Impugnante.

Portanto, corretas as exigências do ICMS/ST e FEM/ST, com o acréscimo de Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e §2º, inciso I da Lei nº 6.763/75. Também, para a retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST, devida a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75, *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;

(...)

3ª irregularidade: descumprimento de duas intimações fiscais

A Impugnante contesta a multa isolada aplicada, afirmando que o arquivo com a sequência de *e-mails* comprova o atendimento às intimações fiscais.

No entanto, os *e-mails* comprovam a assertiva do Fisco, já que apresentado apenas "motivo" para o não atendimento, motivo esse não justificável.

Consoante aduz a Fiscalização, a Autuada, além de ser empresa interdependente da empresa fornecedora (fabricante), possuía diversos meios para prestar as informações intimadas. Portanto, sua negativa em atendê-las, não se sustenta.

Por conseguinte, foi corretamente exigida a Multa Isolada, prevista na Lei nº 6.763/75:

Art. 54. As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VII - por deixar de manter, manter em desacordo com a legislação tributária, deixar de entregar ou exibir ao Fisco, em desacordo com a legislação tributária, nos prazos previstos em regulamento ou quando intimado:

a) livros, documentos, arquivos eletrônicos, cópias-demonstração de programas aplicativos e outros elementos que lhe forem exigidos, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos III, VIII e XXXIV deste artigo - 1.000 (mil) UFEMGs por intimação;

(...)

Multas e mérito subsidiário

A Impugnante traz contestação em relação às multas aplicadas, no tópico "Concomitância e Duplicidade da Multa Isolada".

A aplicação conjunta das penalidades, multa de revalidação e multa isolada encontra-se baseada em fatos jurídicos distintos.

A multa de revalidação refere-se a descumprimento de obrigação principal, ou seja, é exigida em razão do não recolhimento do imposto, no todo ou em parte, ao passo que a multa isolada é aplicável pelo descumprimento de obrigação acessória.

Assim, desde que presentes os pressupostos de sua aplicabilidade, tal como neste caso, em que houve o descumprimento tanto da obrigação principal quanto da acessória, não se vislumbra qualquer ilegalidade na cobrança cumulativa das referidas multas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalta-se que a aplicação cumulativa das multas obteve autorização do Poder Judiciário do estado de Minas Gerais, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610- 3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Com relação à multa de revalidação é descabida a alegação apresentada como “Impossibilidade de Aplicação da Multa de Revalidação -subtópico “II.6” da peça defensiva pois, o estorno fiscal de valor de ICMS/ST creditado ilegalmente e a retenção a menor de ICMS/ST e ICMS/FEM resultam, obviamente, em recolhimentos a menor de “ICMS ST/FEM”.

Portanto, não cabe a conclusão apresentada pela Impugnante de que o art. 56, ao ser aplicado somente nos casos previstos no art. 53, ambos da Lei nº 6.763/75, não se aplicaria às irregularidades em questão.

O dispositivo legal da multa de revalidação (descumprimento da obrigação principal) se coaduna plenamente com as infrações detectadas, que resultaram em recolhimentos a menor de “ICMS ST/FEM”. Examine-se:

Lei nº 6.763/75

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53

(...)

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

(...) (Grifou-se)

Por fim, quanto ao alegado caráter confiscatório das multas, frisa-se que elas encontram-se previstas na legislação estadual, e foram aplicadas nos exatos termos determinados pela Lei nº 6.763/75.

Destaca-se que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Achilles Augustus Cavallo e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Diógenes Baleeiro Neto. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Gislana da Silva Carlos (Revisora) e Cindy Andrade Morais.

Sala das Sessões, 26 de agosto de 2021.

Ivana Maria de Almeida
Relatora

Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente

D