

Acórdão: 23.879/21/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001610701-22
Impugnação: 40.010150694-94
Impugnante: HNK BR Logística e Distribuição Ltda.
IE: 001019750.02-42
Proc. S. Passivo: Gilberto José Ayres Moreira/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – BEBIDAS – BASE DE CÁLCULO. Constatado que a Autuada efetuou a retenção e o recolhimento a menor a título de ICMS/ST, sobre operações com mercadorias relacionadas no Capítulo 3 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (“cervejas, chopes, refrigerantes, águas e outras bebidas”), em razão da adoção de base de cálculo do imposto em desacordo com o estabelecido no art. 47-B do Anexo XV do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Corretas as exigências remanescentes referentes à diferença de ICMS/ST apurada, acrescida da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I do citado artigo e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - FUNDO DE ERRADICAÇÃO À MISERIA (FEM). Constatação de recolhimento a menor do adicional de alíquota do ICMS/ST correspondente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), nos termos do art. 12-A, incisos I e IV da Lei nº 6.763/75, sobre operações com mercadorias relacionadas no Capítulo 3 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (“cervejas, chopes, refrigerantes, águas e outras bebidas”), em razão da adoção de base de cálculo do imposto em desacordo com o estabelecido no art. 47-B do Anexo XV do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST e do Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), devidos por substituição tributária, no período de outubro de 2016 a dezembro de 2017, em operações com mercadorias relacionadas no Capítulo 3 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (“cervejas, chopes, refrigerantes, águas e outras bebidas”), tendo em vista que a base de cálculo consignada nos respectivos documentos fiscais foi apurada com fundamento no art. 19, inciso I, subalínea “b1” (Preço Médio Ponderado a Consumidor Final - PMPF), quando o correto seria aquela prevista no art. 19, inciso I, subalínea “b3” (Margem de Valor

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Agregado - MVA), nos termos estabelecidos no art. 47-B, todos do mesmo Anexo XV do RICMS/02, uma vez que o valor da operação própria praticado pela Autuada era superior a 86% (oitenta e seis por cento) do PMPF estabelecido para a mercadoria.

As exigências referem-se à diferença apurada do ICMS/ST e do adicional de 2% (dois por cento) na alíquota do imposto, devida ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), acrescida da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I, e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 34/72, sustentando, em síntese:

- que a cobrança se mostra inteiramente improcedente diante da inaplicabilidade da regra contida no art. 47-B, do Anexo XV do RICMS/02, que determina o cálculo do imposto com base na aplicação da MVA ao invés do PMPF quando atingido o coeficiente de 86% (“gatilho”), que se mostra ilegal e inaplicável, já que a Impugnante recolheu o ICMS/ST utilizando a base de cálculo que, de fato, mais se aproxima do preço presumido da operação subsequente, que é exatamente a utilização do PMPF;

- que a utilização dos valores do PMPF divulgados pela SEF/MG como base de cálculo do ICMS/ST é direito da Impugnante que decorre tanto do § 6º do art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, como também do art. 13, § 29, da Lei nº 6.763/75 e que jamais poderia o art. 47-B, do Anexo XV do RICMS/02 instituir que a MVA seria aplicada em detrimento do PMPF;

- que o Fisco incluiu o IPI na base de cálculo do ICMS majorando indevidamente o valor da operação própria para fins do cálculo do coeficiente de proporcionalidade do “gatilho” (percentual de 86%), violando o art. 48 do RICMS/02 e ao entendimento do próprio fisco na Solução Consulta nº 186 de 2019, respondida pela SUTRI/SEF;

- que o Fisco equivocou-se na apuração do valor da operação obtido pela utilização do PMPF, ao desconsiderar, para efeitos desse cálculo, a regra contida no inciso I, § 1º, do art. 47-B do Anexo XV do RICMS/02 (“as operações de vendas no estabelecimento ocorridas **até o décimo terceiro período anterior** ao período da operação, **excluídas as operações do período imediatamente anterior**”);

- que o Fisco teria adotado parâmetros incorretos do PMPF em algumas situações, citando que foi utilizado o PMPF para o produto “Schin 1L Retornável” ao passo que deveria ter sido utilizado o PMPF para o produto “1L Schin Descartável”. Cita, ainda, o produto “Schin Vidro Descartável 300 ml”, para o qual teria sido utilizado o PMPF de embalagem retornável;

- que o Fisco teria considerado na apuração várias operações que não estariam sujeitas à incidência do ICMS/ST, a exemplo de vendas efetuadas a empregados da Impugnante. Destaca que individualizou todas as operações se constatou as divergências, as quais estão demonstradas em planilhas acostadas à defesa (doc.5).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- assim, diante do equívoco nos cálculos efetuados pelo Fisco, deva ser cancelada a autuação fiscal, pois conforme comprovado em quase a totalidade das operações realizadas pela Impugnante não houve o acionamento do “gatilho” (86%), não devendo ser aplicado o § 1º, inciso II do art. 47-B, do Anexo XV do RICMS/02;

- entende que as multas são da mesma espécie, e na hipótese de manutenção da autuação, as cobranças devem ser ao menos reduzidas pelo afastamento na multa de revalidação em observância ao princípio da especialidade ou, então, sejam as multas limitadas ao percentual de 100% do valor do imposto a recolher, diante do seu flagrante caráter confiscatório.

Acatando parcialmente as alegações das contribuintes, o Fisco reformulou o lançamento, às fls. 149/155, considerando que, por força do art. 14 da Lei Federal nº 13.097/15, o estabelecimento é equiparado ao industrial para fins do IPI, sendo excluídos os valores relativos ao IPI do valor da operação própria praticada pela Autuada.

Também corrigiu os valores dos PMPFs aplicados envolvendo os produtos “1L Schin Descartável”, “Schin 1L Retornável”, “Schin Vidro Descartável 300 ml”, e, este último, também retornável, conforme dados “Doc. 05” que se encontram no CD-ROM, pensado pela Impugnante às fls. 144 dos autos.

Devidamente intimada, a Autuada retorna aos autos, às fls. 165/199, reiterando os argumentos de sua Impugnação.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 218/228, requerendo, ao final, seja julgado parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação efetuada às fls. 149/155.

DECISÃO

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de outubro de 2016 a dezembro de 2017, relativo a operações internas com mercadorias relacionadas no Capítulo 3 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (“cervejas, chopes, refrigerantes, águas e outras bebidas”), tendo em vista que a base de cálculo consignada nos respectivos documentos fiscais foi apurada com fundamento no art. 19, inciso I, subalínea “b1” (Preço Médio Ponderado a Consumidor Final - PMPF), quando o correto seria aquela prevista no art. 19, inciso I, subalínea “b3” (Margem de Valor Agregado - MVA), nos termos estabelecidos no art. 47-B, todos do mesmo Anexo XV do RICMS/02, uma vez que o valor da operação própria praticado pela Autuada era superior a 86% (oitenta e seis por cento) do PMPF estabelecido para a mercadoria.

As exigências referem-se à diferença apurada do ICMS/ST e do adicional de 2% (dois por cento) na alíquota do imposto, devida ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), acrescida da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I, e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para análise do presente trabalho, cabe trazer à colação a legislação de regência da matéria, que disciplina as regras aplicáveis à apuração da base de cálculo do ICMS/ST, a começar pelo art. 13 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

(...)

2) em relação a operação ou prestação subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

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

b - o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente ou ao tomador de serviço;

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

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

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

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme se observa, o item 2, do § 19, do art. 13, da Lei mineira, dispõe que a base de cálculo do ICMS/ST será o valor da operação, nele incluídos os demais valores cobrados do destinatário e acrescido da MVA.

Como alternativa a essa forma de apuração, o § 29 do mesmo artigo possibilita a utilização do PMPF, na forma estabelecida em regulamento.

Tal regramento está em consonância com o disposto no inciso II c/c § 6º, ambos do art. 8º, da Lei Complementar nº 87/96, que autoriza os Estados a adotarem como base de cálculo da substituição tributária, facultativamente, a MVA ou o PMPF:

Lei Complementar nº 87/96

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

(...)

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

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

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

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

(...)

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

(...)

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

(...)

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo.

Ressalte-se que a regra prevista no § 2º, do mesmo art. 8º, se refere a preços fixados, determinados pelo poder público, o que não é o caso das bebidas. Tal dispositivo se aplica quando há as chamadas tarifas públicas ou, no passado, quando havia tabelamento de preços por órgão oficial.

Por sua vez, a alínea “b”, do art. 19, do Anexo XV, do RICMS/02, determina:

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

I - em relação às operações subseqüentes:

(...)

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, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos aprovado em portaria da Superintendência de Tributação; ou

(Efeitos de 1º/01/2016 31/12/2018 - Redação dada pelo art. 1º, e vigência estabelecida pelo art. 19, III, ambos do Dec. nº 46.931, de 30/12/2015):

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

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

3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquias e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º deste artigo;

Portanto, no caso das bebidas, que não possuem preço sugerido pelos fabricantes, a legislação permite a utilização de duas sistemáticas para apurar a base de cálculo do ICMS/ST.

O PMPF é aplicado como regra geral, uma vez que, pela ordem, é o primeiro critério, conforme art. 19, inciso I, da Parte 1, do Anexo XV, do RICMS/02. No entanto, quanto aos produtos cerveja, chope, refrigerante, água e outras bebidas, há norma específica que estabelece uma exceção à sua utilização, consoante art. 47-B da Parte 1, do Anexo XV do RICMS/02.

Assim, verifica-se que em tais dispositivos regulamentares, consta expressamente que, nas operações internas com as mercadorias em questão, se o valor da operação própria do remetente for superior a 86% (oitenta e seis por cento) e 75 (setenta e cinco por cento) do PMPF divulgado pela SEF/MG, a base de cálculo do ICMS/ST a ser adotada, será a estabelecida no art. 19, inciso I, alínea "b", item 3 do referido Anexo XV (Margem de Valor Agregado – MVA) e **não** o PMPF:

RICMS/02 – Anexo XV

Art. 47-B. Na hipótese de operação interna com mercadoria submetida ao regime de substituição tributária com âmbito de aplicação 3.1 de que trata o capítulo 3 da Parte 2 deste Anexo em que o valor da operação própria praticado pelo remetente seja superior a 86% (oitenta e seis por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) estabelecido para a mercadoria, o imposto devido por substituição tributária será calculado utilizando-se da base de cálculo estabelecida no art. 19, I, "b", 3, desta Parte.

(Grifou-se)

O dispositivo legal supratranscrito veio para coibir distorções na apuração do ICMS/ST, quando o valor da operação própria se aproxima em demasia do valor do PMPF, e está em consonância com o disposto no art. 8º, inciso II c/c § 6º da Lei Complementar nº 87/96, que autoriza os Estados a adotarem como base de cálculo da substituição tributária, facultativamente, a MVA ou o PMPF.

A Impugnante, ao compor a base de cálculo do ICMS/ST, utilizou-se do Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF).

Conforme relatado, em sua defesa a Autuada alega ser inaplicável a regra contida no art. 47-B, do Anexo XV do RICMS/02, e que a utilização dos valores do PMPF divulgados pela SEF/MG como base de cálculo do ICMS/ST é direito da Impugnante que decorre tanto do § 6º do art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, como também do art. 13, § 29, da Lei nº 6.763/75.

Salienta que o Fisco incluiu indevidamente o IPI na base de cálculo do ICMS e que equivocou-se na apuração dos valores ao desconsiderar a regra contida no

inciso I, § 1º, do art. 47-B do Anexo XV do RICMS/02, bem como teria adotado parâmetros incorretos do PMPF em algumas situações, citando que foi utilizado o PMPF para o produto “Schin 1L Retornável” ao passo que deveria ter sido utilizado o PMPF para o produto “1L Schin Descartável”. Cita, ainda, o produto “Schin Vidro Descartável 300 ml”, para o qual teria sido utilizado o PMPF de embalagem retornável.

Além disso, alega que o Fisco teria considerado na apuração várias operações que não estariam sujeitas à incidência do ICMS/ST, a exemplo de vendas efetuadas a empregados da Impugnante. Destaca que individualizou todas as operações se constatou as divergências, as quais estão demonstradas em planilhas acostadas à defesa (doc.5).

Acatando parcialmente as alegações das contribuintes, o Fisco reformulou o lançamento, às fls. 149/155, considerando que, por força do art. 14 da Lei Federal nº 13.097/15, o estabelecimento é equiparado ao industrial para fins do IPI, sendo excluídos os valores relativos ao IPI do valor da operação própria praticada pela Autuada.

Também corrigiu os valores dos PMPFs aplicados envolvendo os produtos “1L Schin Descartável”, “Schin 1L Retornável”, “Schin Vidro Descartável 300 ml”, e, este último, também retornável, conforme dados “Doc. 05” que se encontram no CD-ROM, apensado pela Impugnante às fls. 144 dos autos.

Devidamente intimada, a Autuada retorna aos autos, às fls. 165/199, reiterando os argumentos de sua Impugnação.

Conforme se pode observar, a Fiscalização acolheu os argumentos da Impugnante quanto à alegação de ser indevida a inclusão do IPI na apuração dos valores da operação própria praticada pela Autuada, considerando-a, nos termos do art. 14 da Lei Federal nº 13.097/15, equiparada ao industrial para fins do IPI, bem como corrigiu os valores dos PMPFs aplicados envolvendo os produtos “1L Schin Descartável”, “Schin 1L Retornável”, “Schin Vidro Descartável 300 ml”, e, este último, também retornável, conforme dados “Doc. 05” que se encontram no CD-ROM, apensado pela Impugnante às fls. 144 dos autos.

Todavia, quanto aos demais argumentos de defesa, sem razão a Impugnante.

De acordo com a legislação supratranscrita, especialmente o mencionado art. 47-B do Anexo XV do RICMS/02, admite-se a utilização do PMPF, em operações internas, somente nos casos em que o valor da operação própria praticado pelo remetente seja inferior a 86% (oitenta e seis por cento) do valor do PMPF.

Logo, no caso em tela, uma vez que a operação própria é superior a 86% (oitenta e seis por cento) do PMPF, a empresa autuada deveria ter apurado a base de cálculo do ICMS/ST com a observância do item 3 da alínea “b” do inciso I do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, ou seja, por meio da aplicação da MVA.

A Fiscalização corretamente apurou as exigências fiscais, conforme planilhas constantes de mídia eletrônica (DVD-R) de fls. 155, após reformulação efetuada, onde consta:

- TABELA 1 – APURAÇÃO SAÍDA MENSAL REFORMULADA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- TABELA 2 – TABELA PERCENTUAL GATILHO MENSAL REFORMULADA

- TABELA 3 – BASE PARA CÁLCULO DO GATILHO REFORMULADA

- TABELA 4 – DEMONSTRATIVO DA BASE DE CÁLCULO DA MULTA ISOLADA (MI) REFORMULADO

- TABELA 5 – EXIGÊNCIAS FISCAIS - REFORMULADA

Constata-se, da análise das planilhas, que nas operações autuadas a base de cálculo do “ICMS operação própria” efetivamente foi superior a 86% (oitenta e seis por cento) do valor do PMPF, extrapolando os limites definidos na legislação tributária, retro transcritos. Para estes casos a Fiscalização calcula o ICMS/ST pela MVA, tomando o valor da base de cálculo do ICMS das operações próprias acrescido das demais parcelas cobradas do adquirente e, a este montante, agrega a MVA.

Registra-se que, conforme afirma a Fiscalização, os dados expressos nas planilhas que constam do DVD_R de fls. 155 dos autos refletem os itens de mercadorias originalmente contidos nas NF-e emitidas pela Contribuinte e não foram alterados. A Fiscalização detalha, ainda, todos os campos e fórmulas que foram inseridas nas planilhas a fim de se apurar o crédito tributário ora autuado.

Argumenta a Impugnante que o Fisco teria se equivocadona apuração do valor da operaçãoao desconsiderar, para efeitos do cálculo, a regra contida no inciso I, § 1º, do art. 47-B do Anexo XV do RICMS/02 “as operações de vendas no estabelecimento ocorridas **até o décimo terceiro período anterior** ao período da operação, **excluídas as operações do período imediatamente anterior**”.

Todavia, como bem explica a Fiscalização, “Ao contrário do alegado, o Fisco observou fielmente a regra em questão, conforme consta relatado à fl. 12 do PTA (“Sistemática do trabalho”), e à fl. 14 do PTA, ao ser descrita a TABELA 3 – Base para cálculo do “gatilho”, entendendo-se aqui ser desnecessário repetir completamente tudo o que ali consta. A título de exemplo, quando foi feito pelo Fisco o cálculo da porcentagem relativa ao índice em questão (gatilho de 86%), no mês de 12/2017, selecionou-se os treze meses anteriores (11/2016 a 11/2017), excluindo o último mês anterior ao de referência, ou seja, 11/2017.”

Logo, sem razão a Impugnante em sua argumentação.

Quanto à alegação de que o Fisco teria considerado na apuração várias operações que não estariam sujeitas à incidência do ICMS/ST, a exemplo de vendas efetuadas a empregados da Impugnante, destacando a Impugnante que individualizou todas as operações em que teria constatado as supostas divergências, que estariam demonstradas em planilhas acostadas à defesa (doc.5), pertinente se faz transcrever a análise da Fiscalização em relação à esta questão:

“O Fisco procedeu a análise das respectivas planilhas constantes no “doc. 05” e observou que, no arquivo intitulado “Fiscalização MG – K230 – NFs Funcionários”, constam produtos (coluna “mate” e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“Descrição Material”) que nem sequer foram objeto do trabalho fiscal, o que torna, portanto, a presente alegação com relação a estes produtos, sem qualquer pertinência com a exigência fiscal em tela.

900032 – Água Schin mineral

900362 – BBMI Skinka Frutcitri

903122 – BBMI Skinka Uva

153989 – Saque Soft

178806 – Água de côco Ducoco

Nº nota fis	Código Parce	CPF	Descrição Parceiro	CFOP	Descrição CFO	Mate	Descrição Material
5 000182678	0000142147	07485052616	- RENATO WILLIAM DA SILVA	5405/01	Venda	900032	AGUA SCHIN MIN C/GAS 0,50LPET DES12UNPBR
5 000182801	0000142145	79633323649	- REGINALDO NUNES DE OLIVEIRA	5405/01	Venda	900362	BBMI SKINKA FRUTCITR 0,45LPET DES12UNPBR
5 000182808	0000142176	80631681353	- MANOEL TARCISIO ALVES DE FIGUEIR	5405/01	Venda	900362	BBMI SKINKA FRUTCITR 0,45LPET DES12UNPBR
5 000184558	0000142144	48517780663	FLAVIO BARBOSA DE OLIVEIRA	5405/01	Venda	903122	BBMI SKINKA UVA 0,45LPET DES 12UN PBR
5 000188932	0000142144	48517780663	FLAVIO BARBOSA DE OLIVEIRA	5403/01	Venda	178806	AGUA DE COCO DUCOCO TP 0,2L 27JUN PBR
5 000189211	0000142559	03491256607	JUNIOR DE SOUZA BATISTA	5405/01	Venda	153989	SAQUE SOFT 0,74LGFA 12UN DES PBR
5 000189211	0000142559	03491256607	JUNIOR DE SOUZA BATISTA	5405/01	Venda	900032	AGUA SCHIN MIN C/GAS 0,50LPET DES12UNPBR
5 000189821	0000142144	48517780663	FLAVIO BARBOSA DE OLIVEIRA	5405/01	Venda	900032	AGUA SCHIN MIN C/GAS 0,50LPET DES12UNPBR

Fonte: Doc 05 (Arquivo “Fiscalização MG-K230- NFs Funcionários”) do Impugnante, constante no CD-ROM às fls. 144 do PTA

Observa-se, também, que dentre os demais 17 (dezesete) produtos elencados pela Impugnante no respectivo arquivo “Fiscalização MG – K230 – NFs funcionários” (de códigos n.ºs 900350, 900416, 900826, 901162, 901781, 902261, 902321, 902430, 902778, 902809, 903025, 903124, 903125, 903128, 903131, 903188, e 903189), apenas os produtos de códigos n.ºs 903350, 903124 e 903128, foram objetos da autuação fiscal, uma vez que desses (17) produtos, apenas os mesmos (3) produtos tiveram o percentual do gatilho acionado, conforme pode ser observado na “Tabela 2 – Tabela Percentual Gatilho Mensal Reformulada”, que se encontra no CD à fl. 155 do PTA.

Assim, no que diz respeito aos três produtos (de códigos n.ºs 903350, 903124 e 903128) apresentados pela Impugnante, que indica as situações em que os mesmos seriam objetos de operações nas quais o ICMS-ST não seria devido, por serem operações realizadas a consumidor final (vendas aos empregados da Impugnante), e que teriam sido objetos da autuação fiscal, o Fisco relata que, em análise às planilhas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

acostadas da defesa da Impugnante, (doc. 5, citado à fl. 48 do PTA, por meio do qual a Impugnante individualizou todas as operações para as quais tria constatado as divergências citadas, recorrendo a data do documento, nº da nota fiscal, CPF, descrição do material dentre outras), identificou que todas as operações pela Impugnante individualizadas não integraram as cobranças da presente autuação fiscal, conforme pode ser constatado na “Tabela 1 – Apuração saída mensal reformulada”, que se encontra no CD à fl 155 do PTA.

A título ilustrativo, quanto ao produto de código nº 900350, a Impugnante em sua planilha de defesa relaciona as notas fiscais de números, segundo quadro a seguir:

Data do d	Nº nota fis	Código P	CPF	Descrição Parceiro	CFOP	Desc	Mate
14/10/2016	000183577	0000142144	48517780663	FLAVIO BARBOSA DE OLIVEIRA	5403/01	Venda	900350
16/12/2016	000188546	0000142144	48517780663	FLAVIO BARBOSA DE OLIVEIRA	5403/01	Venda	900350
21/12/2016	000188932	0000142144	48517780663	FLAVIO BARBOSA DE OLIVEIRA	5403/01	Venda	900350

Fonte: Doc 05 (Arquivo “Fiscalização MG-K230- NFs Funcionários”) do Impugnante, constante no CD-ROM às fls. 144 do PTA

Segundo a Impugnante, o Fisco teria efetuado exigências na autuação fiscal relativamente a estas operações. Entretanto, não foi o que ocorreu, pois ao se observar a “Tabela 1 – Apuração saída mensal reformulada”, elaborada pelo Fisco e que se encontra no CD à fl 155 do PTA, não constam as operações relacionadas pela Impugnante.

De novo, a título ilustrativo, quanto ao produto de código nº 903124, a Impugnante apresenta em planilha a nota fiscal abaixo relacionada:

Data do d	Nº nota fis	Código P	CPF	Descrição Parceiro	CFOP	Desc	Mate
21/12/2016	000188932	0000142144	48517780663	FLAVIO BARBOSA DE OLIVEIRA	5403/01	Venda	903124

Fonte: Doc 05 (Arquivo “Fiscalização MG-K230- NFs Funcionários”) do Impugnante, constante no CD-ROM às fls. 144 do PTA

Ao se observar a “Tabela 1 – Apuração saída mensal reformulada”, elaborada pelo Fisco e que se encontra no CD à fl. 155 do PTA, novamente não consta a operação relacionada pela Impugnante.

Por fim, ocorreu a mesma situação, no que se refere ao produto de código nº 903128, em que a Impugnante, na planilhada, relaciona as notas fiscais abaixo:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Data do doc	Nº nota fis	Código Par	CPF	Descrição Parceiro	CFOP	Desc	Mate	C
16/12/2016	000188546	0000142144	48517780663	FLAVIO BARBOSA DE OLIVEIRA	5403/01	Venda	903128	C
21/12/2016	000188932	0000142144	48517780663	FLAVIO BARBOSA DE OLIVEIRA	5403/01	Venda	903128	C
22/12/2016	000189063	0000142242	09925377625	REBECA CAROLINA DA SILVA	5403/01	Venda	903128	C
23/12/2016	000189202	0000142148	57740801615	MANOEL AURELIANO DA SILVA	5403/01	Venda	903128	C
23/12/2016	000189211	0000142559	03491256607	JUNIOR DE SOUZA BATISTA	5403/01	Venda	903128	C
30/12/2016	000189821	0000142144	48517780663	FLAVIO BARBOSA DE OLIVEIRA	5403/01	Venda	903128	C

Fonte: Doc 05 (Arquivo "Fiscalização MG-K230- NFs Funcionários") do Impugnante, constante no CD-ROM às fls. 144 do PTA

Novamente, ao se observar a "Tabela 1 – Apuração saída mensal reformulada", elaborada pelo Fisco e que se encontra no CD à fl. 155 do PTA, não foram constatadas as operações relacionadas pela Impugnante."

Logo, mais uma vez, sem razão a Impugnante, pois como bem demonstrado pela Fiscalização as operações por ela individualizadas e questionadas não foram contempladas na autuação fiscal.

Há que se ressaltar, em relação à questão, que não se discute que operações destinadas a consumidores finais não estão alcançadas pela substituição tributária, em razão da não ocorrência de fatos geradores, presumidos, subsequentes. Entretanto, há também que se observar, também, que não basta, simplesmente, alegar que as operações ocorreram para pessoas físicas, pois, essas podem muito bem realizar operações comerciais com os produtos adquiridos, embora possam não se apresentar como contribuintes nas aquisições.

Assim prescreve o art. 14, § 1º, da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.763/75

Art. 14. Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço, descrita como fato gerador do imposto.

§ 1º A condição de contribuinte independe de estar a pessoa constituída ou registrada, bastando que pratique com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial a operação ou a prestação definidas como fato gerador do imposto. (Grifou-se)

Em relação ao recolhimento a menor do adicional de alíquota - Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), igualmente sujeito à substituição tributária, verifica-se que a exigência em exame está respaldada nas seguintes disposições contidas no Decreto nº 46.927/15. Confira-se:

DECRETO Nº 46.927, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2015 (MG de 30/12/2015)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 1º Este Decreto dispõe sobre o adicional de alíquota para os fins do disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República - ADCT.

Art. 2º A alíquota do ICMS prevista no inciso I do art. 42 do Regulamento do ICMS - RICMS -, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, será adicionada de dois pontos percentuais na operação interna que tenha como destinatário consumidor final, realizada até 31 de dezembro de 2019, com as seguintes mercadorias:

(...)

IV - refrigerantes, bebidas isotônicas e bebidas energéticas;

(...)

Art. 3º O disposto no art. 2º: I - aplica-se, também:

a) na retenção ou no recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, inclusive nos casos em que o estabelecimento do responsável esteja situado em outra unidade da Federação;

(...)

Art. 4º O valor do ICMS resultante da aplicação do adicional de alíquota de que tratam os arts. 2º e 3º:

I - não poderá ser compensado com quaisquer outros créditos, observado o disposto no parágrafo único deste artigo;

II - será recolhido em Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE -, ou em Documento de Arrecadação Estadual - DAE -, distinto:

(...)

b) nos prazos estabelecidos no art. 46 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS, em se tratando de operação sujeita ao regime de substituição tributária.

(...)

Art. 6º Nas operações sujeitas ao adicional de alíquota, o contribuinte indicará no campo "Informações Complementares" da nota fiscal a expressão "Adicional de alíquota - Fundo de Erradicação da Miséria" acompanhada do respectivo valor.

Parágrafo único. O valor do imposto relativo ao adicional de alíquota deverá ser considerado no destaque do ICMS efetuado nos campos próprios da nota fiscal, exceto nas operações de que trata a alínea "b" do inciso I do art. 3º.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 10. Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.

Vale dizer que a criação do adicional de dois pontos percentuais nas alíquotas de ICMS, destinado ao Fundo de Erradicação da Miséria, fundamenta-se no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República, e foi instituído em Minas Gerais, pela Lei nº 19.978, de 28 de dezembro de 2011, o adicional de dois pontos percentuais na alíquota do ICMS, com vistas a financiar o Fundo de Erradicação da Miséria – FEM, criado pela Lei nº 19.990, de 29 de dezembro de 2011.

Registra-se que, dentre outras hipóteses, o adicional de alíquota mencionado deve ser aplicado na retenção ou no recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, inclusive nos casos em que o estabelecimento do responsável esteja situado em outra unidade da Federação.

Ressalta-se que, além do ICMS/ST não recolhido pela Autuada, exigiu-se a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, item I, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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:

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

Vale destacar que as normas sancionatórias que se extrai da interpretação conjunta do *caput* e do inciso I, ambos do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, determinam a aplicação da penalidade “em dobro” ao alienante/remetente, contribuinte substituto tributário, por deixar de recolher o imposto devido por substituição tributária, tendo ou não efetuado a retenção cabível.

Nota-se que a norma contida no inciso I, do § 2º, do art. 56 estabelece penalidade aplicável na situação em que haja previsão de responsabilidade por substituição tributária cabível ao alienante/remetente, em relação às operações subsequentes. Ou seja, tal norma situa-se no universo da chamada substituição tributária “progressiva” ou “para frente”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso dos autos, o recolhimento do ICMS/ST realizado pela Impugnante a menor no mesmo período alcançado pela ação fiscal não teria eficácia para operar a quitação do débito e, via de consequência, a extinção da obrigação tributária.

Cumpra ainda registrar que relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, a Multa de Revalidação refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75 (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, emendada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...)

É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)(GRIFOU-SE)

Quanto à multa isolada aplicada, a despeito das colocações da Impugnante, constata-se que esta amolda-se perfeitamente à irregularidade praticada pela Autuada.

Lei nº 6.763/75

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;

Dessa forma, como restou demonstrado que a Autuada descumpriu a obrigação acessória em questão, ou seja, consignou nas notas fiscais base de cálculo do ICMS/ST menor que a prevista na legislação, correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea "c", da Lei nº 6.763/75.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso efeito confiscatório da multa, cumpre registrar 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 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: "NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS" (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUO QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Corretas, portanto, as exigências fiscais, constituídas pela diferença do ICMS/ST apurada, acrescida das Multas de Revalidação e Isolada capituladas no art. 56, § 2º, inciso I e 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 149/155. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Fernando Westin Marcondes Pereira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Gabriel Arbex Valle. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Paula Prado Veiga de Pinho (Revisora) e Renata Pereira Schetini.

Sala das Sessões, 28 de julho de 2021.

**Luiz Geraldo de Oliveira
Relator**

**Eduardo de Souza Assis
Presidente**