

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.925/15/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000254738-73
Impugnação: 40.010137485-05
Impugnante: BRF S.A.
IE: 001087082.41-71
Proc. S. Passivo: Raquel Harumi Iwase/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

BASE DE CÁLCULO - REDUÇÃO INDEVIDA. Constatada a redução indevida da base de cálculo prevista no item 19, alínea "b", Parte 1, nas saídas de mercadorias constantes do item 43, Parte 6, ambos do Anexo IV do RICMS/02, por inobservância das disposições contidas no item 19.6, por não se enquadrar como operações promovidas pelo próprio fabricante. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea "c", da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. Constatada a falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária nas remessas de produtos alimentícios constantes do item 43 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em operações de saída de mercadorias destinadas a estabelecimentos revendedores, inclusive aqueles classificados no grupo 55.1 (hotéis e similares), 56.1. (restaurante e outros estabelecimentos de serviços de alimentação) ou 56.2 (serviços de catering, bufê e outros serviços de alimentação preparada), da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), para utilização no preparo de refeição. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, todos da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST BASE DE CÁLCULO – PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. Constatado o recolhimento a menor do ICMS/ST, devido pela Autuada, nas remessas de produtos alimentícios constantes do item 43 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em razão da aplicação indevida das reduções de base de cálculo previstas no item 19, alínea "b" da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02 e/ou aplicação incorreta das Margens de Valor Agregado (MVA) constantes da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea "c", todos da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – BASE DE CÁLCULO – PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. Constatado o recolhimento do ICMS/ST a menor, devido pela Autuada, nas remessas de

produtos alimentícios constantes do item 43 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em razão da falta de inclusão dos descontos na base de cálculo, em desacordo com o disposto no art. 19, inciso I, alínea b.3 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea "c", todos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação trata das seguintes irregularidades, no período de janeiro a dezembro de 2013:

- recolhimento a menor de ICMS devido por operação própria, em razão da utilização indevida e/ou incorreta das reduções de base de cálculo previstas no item 19, alínea "b" da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea "c", todos da Lei nº 6.763/75;

- falta de retenção e recolhimento do imposto devido por substituição tributária, em operações de saída de mercadorias destinadas a estabelecimentos revendedores, inclusive aqueles classificados no grupo 55.1 (hotéis e similares), 56.1 (restaurantes e outros estabelecimentos de serviços de alimentação) ou 56.2 (serviços de catering, bufê e outros serviços de alimentação preparada), da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), para utilização no preparo de refeição.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro capitulada no art. 56, § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, todos da Lei nº 6.763/75;

- recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, em razão da aplicação indevida das reduções de base de cálculo previstas no item 19, alínea "b" da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02 e/ou aplicação incorreta das Margens de Valor Agregado (MVA) previstas para as mercadorias enquadradas no item 43 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02;

- recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, em razão da falta de inclusão do desconto na base de cálculo, em detrimento do disposto no art. 19, inciso I, alínea b.3 do Anexo XV do RICMS/02;

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro, capitulada no art. 56, § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea "c", todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 45/88, pela qual requer a procedência da impugnação.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 171/192, refuta as alegações da Defesa, requerendo a procedência do lançamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 199/227, 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.

Da Preliminar

Em sede de preliminar, a Impugnante argui que houve cerceamento do seu direito de defesa, bem como que o crédito tributário seria ilícido, visto que o Auto de Infração teria sido lavrado em base única, sem a discriminação dos valores exigidos por infração fiscal.

Alega que a Fiscalização, ao constituir o crédito tributário, não discriminou os seus respectivos valores de acordo com a infração fiscal supostamente cometida, tendo adotado como metodologia a apresentação de uma única memória de cálculo, consolidada, contendo a demonstração das quatro infrações fiscais, de acordo com a respectiva nota fiscal. E que assim, não haveria parâmetro para que se consiga distinguir quais supostas infrações foram cometidas, em quais períodos e os correspondentes reflexos financeiros destas infrações.

Afirma que assim, foi transferido para a Impugnante a responsabilidade para identificar qual das infrações teria sido cometida em cada operação, contrariando o disposto no art. 142 do CTN, que impõe à Fiscalização o dever de “determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido”.

Cabe primeiro esclarecer que as operações realizadas pelo estabelecimento autuado têm como característica a pluralidade de situações tributárias a que se sujeitam os produtos que comercializa.

Nota-se que é comum uma mesma nota fiscal abrigar ocorrências distintas, dentre as quais, é possível citar, a aplicação da redução de base de cálculo, quando devida, com a utilização de percentuais diferentes; no caso de substituição tributária, a aplicação de margens de valor agregado diferentes para cada produto considerado.

Assim, pode-se verificar em um mesmo documento fiscal contendo três mercadorias diferentes, a ocorrência de três cálculos distintos, contemplando as diversas situações descritas anteriormente, para que se obtenha os valores devidos do ICMS operação própria e ICMS/ST.

Portanto, a metodologia adotada pela Fiscalização para apurar o crédito tributário se deu em função das próprias particularidades das operações realizadas pela Impugnante, que, repita-se, abarca um leque muito amplo de situações tributárias.

Assim sendo, a conferência da apuração do imposto foi realizada item a item de cada nota fiscal, conforme demonstra a planilha exemplificativa, constante do Anexo 4 (demonstrativo dos cálculos efetuados para apuração do ICMS exigido, conforme CD constante do Anexo 5 e notas de esclarecimento), de fls. 34/35.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Verifica-se que consta da citada planilha, acostada em sua integralidade no CD de fls. 37 dos autos, as informações contidas nas notas fiscais (descrição do produto, NCM, etc.), bem como os valores destacados nas referidas notas (base de cálculo, ICMS operação própria, ICMS/ST), informações complementares acrescidas pela Fiscalização (rateio do desconto, percentual de redução da base de cálculo operação própria e MVA efetivados na nota fiscal), os valores corretos apurados pela Fiscalização (percentual de redução da base de cálculo da operação própria, base de cálculo do ICMS OP, ICMS devido, base de cálculo do ICMS/ST, MVA e ICMS/ST), e por último as diferenças entre os valores destacados e recolhidos pelo Contribuinte e os valores apurados pela Fiscalização.

Percebe-se que não há qualquer cerceamento ao direito de defesa da Autuada, visto que dispõe de todas as informações acerca do cálculo efetuado pela Fiscalização.

Cabe destacar que a Fiscalização demonstra, exemplificativamente, no Anexo 3 como foram efetuados os cálculos para cada irregularidade detectada: falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST em operações de saída de mercadoria destinadas a estabelecimentos revendedores, recolhimento a menor do ICMS/ST por falta de inclusão de desconto na base de cálculo, recolhimento a menor do ICMS/ST por aplicação incorreta da MVA, recolhimento a menor do ICMS por aplicação indevida da redução da base de cálculo, inclusive com cópias das notas fiscais (fls. 23/32).

Consta ainda da planilha Anexo 4, na última coluna, a informação se a nota fiscal foi ou não contemplada na denúncia espontânea efetuada pela Autuada.

Assim, cabe à Autuada analisar a planilha, comparando os valores conforme nota fiscal, inclusive percentuais efetivos (redução e MVA) apontados no quadro “Informações complementares” com os valores utilizados pela Fiscalização. As divergências é que determinam as diferenças levantadas, ou seja, para identificar as infrações, basta um simples exame dos dados.

Constata-se que é perfeitamente possível a identificação de todas as infrações cometidas, que resultaram em cobrança de imposto. Nesse aspecto, só assiste razão à Impugnante quanto à necessidade de consultar o levantamento linha a linha, item a item, pois também assim é que foi feito o trabalho fiscal, em razão das diferentes situações tributárias a que se sujeitam os produtos comercializados.

Noutra toada, a Impugnante argui que cabe à Fiscalização indicar não apenas o fato gerador materializado, mas também a sua respectiva base de cálculo com evidente clareza dos critérios adotados.

Alega que não é possível identificar no “Quadro resumo de valores – Anexo 6” qual a base de cálculo relativa a cada infração.

Argui que tal conduta praticada pela Fiscalização configura total ofensa ao princípio da verdade material, cabendo a ela envidar todos os esforços no sentido de transparecer a realidade dos fatos, de forma a possibilitar a constatação da ocorrência ou não do fato gerador do tributo.

Entretanto, não assiste razão à Impugnante.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como já relatado os valores apurados estão demonstrados na planilha Anexo 5 (CD de fls. 37), contendo todas as informações dos valores apurados a título de diferença de base de cálculo (ICMS operação própria e ICMS/ST).

Quanto ao denominado “Quadro resumo de valores – Anexo 6”, trata-se, na verdade, da planilha consolidada, por mês, dos valores apurados (fls. 39), que é exatamente o resumo das diferenças apuradas, não se prestando a identificar infrações, tampouco do que decorrem os valores cobrados.

Não se verifica qualquer falta de atendimento ao disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), *in verbis*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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.

A planilha de fls. 16 (Anexo 1) demonstra a composição do crédito tributário (ICMS e ICMS/ST), quantificando o imposto e demonstrando o cálculo das multas aplicáveis.

A citada planilha apresenta a diferença da base de cálculo do ICMS operação própria, e a diferença da base de cálculo do ICMS/ST, por destaque a menor, ambos ensejam a aplicação da multa isolada de 20% (vinte por cento), prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, e a diferença da base de cálculo do ICMS/ST, por falta de destaque que ensejou a multa de 20% (vinte por cento) prevista no inciso XXXVII do art. 55, da citada lei.

Todas as infringências e penalidades aplicadas estão capituladas tanto no Auto de Infração, quanto no Relatório Fiscal, de fls. 12/13.

Da análise dos presentes autos, em face das normas retrotranscritas, verifica-se que estão atendidos todos os requisitos impostos pela legislação tributária mineira, revelando a acusação fiscal e a penalidade correspondente, habilitando e oportunizando defesa plena.

Deste modo, devem ser afastadas as hipóteses de nulidade do lançamento, alegada pela Impugnante por cerceamento de defesa e pela iliquidez do crédito tributário.

Quanto à alegada afronta ao princípio da legalidade e ocorrência de vício formal, em razão da inclusão dos descontos na base de cálculo do ICMS/ST, por meio de decreto, o que majoraria a incidência tributária, é importante destacar que a competência de análise do Conselho de Contribuintes está delimitada pelo art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, reproduzido também no art. 182 da Lei nº 6.763/75, a saber:

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;

(...)

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação das seguintes irregularidades, no período de janeiro a dezembro de 2013:

- recolhimento a menor do ICMS devido por operação própria, em razão da utilização indevida e/ou incorreta das reduções de base de cálculo previstas no item 19, alínea “b” da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75;

- falta de retenção e recolhimento do imposto devido por substituição tributária, em operações de saída de mercadorias destinadas a estabelecimentos revendedores, inclusive aqueles classificados no grupo 55.1 (hotéis e similares), 56.1 (restaurantes e outros estabelecimentos de serviços de alimentação) ou 56.2 (serviços de catering, bufê e outros serviços de alimentação preparada), da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), para utilização no preparo de refeição.

Exigências de ICMS/ST, multa de revalidação em dobro capitulada no art. 56, § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75;

- recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, em razão da aplicação indevida das reduções de base de cálculo previstas no item 19, alínea “b” da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02 e/ou aplicação incorreta das Margens de Valor Agregado (MVA) previstas para as mercadorias enquadradas no item 43 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02;

- recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, em razão da falta de inclusão do desconto na base de cálculo, em detrimento do disposto no art. 19, inciso I, alínea b.3 do Anexo XV do RICMS/02;

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

Tal constatação decorre da conferência do Termos de Autodenúncia nº 05.000232224-18, protocolizados pelo Sujeito Passivo em 23/05/13, nos termos do inciso I do art. 211 do RPTA. Conforme demonstrado na planilha consolidada constante do Anexo 6, os valores recolhidos por intermédio destes foram objeto de dedução do total das diferenças apuradas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Instruem os presentes autos os Anexos:

- Anexo 1 – Demonstrativo da Composição Geral do Crédito Tributário – ICMS e Multas (fls.16);
- Anexo 2 – Cópia do Termo de Autodenúncia nºs 05.000232224-18 (fls. 18/21);
- Anexo 3 – Amostras exemplificativas com cópias das notas fiscais do cálculo do ICMS operação própria e do ICMS/ST devidos (fls. 23/32);
- Anexo 4 – Planilha demonstrativa dos cálculos efetuados para apuração do ICMS exigido, conforme CD constante do Anexo 5 e notas de esclarecimento (fls. 34/35);
- Anexo 5 – CD de fls. 37, contendo planilhas com detalhamento do cálculo do ICMS, por número de nota fiscal, data e produto e planilha entregue pelo Contribuinte, contendo o detalhamento das operações objeto da Autodenúncia;
- Anexo 6 – Consolidado por mês dos valores apurados para efeito de cobrança e quadro resumo dos valores autodenunciados conforme Anexo 2 (fls. 39/40).

Item 1 e item 3 - Recolhimento a menor do ICMS devido por operação própria e ICMS/ST, em razão da utilização indevida e/ou incorreta das reduções de base de cálculo previstas no item 19, “b” da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02

Cabe inicialmente esclarecer que consta do campo base legal/infringências do Auto de Infração e do Relatório Fiscal, o dispositivo legal que embasa a presente exigência, item 19, “b”, subitem 19.5 e 19.6 do Anexo IV do RICMS/02, ao contrário do alegado pela Autuada.

Foi constatada a ocorrência de saídas com redução de base de cálculo das mercadorias relacionadas no item 43 da Parte 6 do Anexo IV do RICMS/02. No entanto, de acordo com o item 19.6 da Parte 1 do Anexo IV, essas mercadorias somente teriam direito à redução de base de cálculo do ICMS, caso as operações fossem promovidas pelo próprio fabricante.

O Anexo IV do RICMS/02, disciplina as hipóteses de redução de base de cálculo:

Anexo IV

Da redução da Base de Cálculo

Parte 1 - Itens 15 a 27

19	Saída, em operação interna, dos produtos alimentícios:				Indeterminada
		b) relacionados nos itens 39 a 41, desde que produzidos no Estado, e nos itens 38, 42, 43, 49 a 54 e 59, da Parte 6 deste Anexo.	33,33	0,12	

19 Saída, em operação interna, dos produtos alimentícios:

(...)

Efeitos de 1º/02/2011 a 26/11/2013 - Redação dada pelo art. 2º, II, e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 45.515, de 15/12/2010:

"b) relacionados nos itens 39 a 41, desde que produzidos no Estado, e nos itens 38, 42, 43, 49 a 54 e 59, da Parte 6 deste Anexo."

Efeitos de 27/11/2013 a 11/03/2014 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 46.354, de 26/11/2013:

"b) relacionados nos itens 39 a 41, desde que produzidos no Estado, e nos itens 38, 42, 43 e 49 a 54, da Parte 6 deste Anexo."

(...)

19.5 A redução da base de cálculo relativa ao produto relacionado no item 42 da Parte 6 deste Anexo somente se aplica à operação promovida pelo próprio fabricante ou por estabelecimento distribuidor da mesma titularidade.

19.6 A redução da base de cálculo relativa ao produto relacionado no item 43 da Parte 6 deste Anexo somente se aplica à operação promovida pelo próprio fabricante.

Constata-se pela consulta ao cadastro no CNPJ, acostada pela própria defesa, às fls. 140, que o estabelecimento autuado possui como atividade principal a fabricação de margarina e outras gorduras vegetais e de óleos não-comestíveis de animais (CNAE-F 10.43.1-00), portanto, não é fabricante dos produtos da indústria frigorífica a que se refere o item 43 da Parte 6 do Anexo IV do RICMS/02. Portanto, nas operações abrangidas pelo Auto de Infração, a atividade de comércio atacadista, consta do rol de suas atividades secundárias.

Alega a Impugnante, que devido ao fato do seu estabelecimento fabricante estar impedido de recolher o ICMS/ST, por conta de vedação existente na legislação mineira, por ser uma operação de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, foi o estabelecimento autuado que ficou responsável pela apuração, retenção e pelo recolhimento do imposto e, portanto, se apropriou da aludida redução da base de cálculo.

Argui que a única exceção à aludida regra, inciso III do art. 18 do Anexo XV do RICMS/02, seria nos casos do estabelecimento da mesma empresa ser varejista, hipótese na qual não se enquadra a Autuada, conforme comprovante do Sintegra e do Cartão do CNPJ que anexa, pois, o estabelecimento autuado é atacadista exclusivo dos produtos que o grupo fabrica, sendo forçoso concluir que é de seu direito a fruição do benefício de redução da base de cálculo.

Tal argumento não se sustenta.

A legislação a que se refere a Autuada, estabelece que não se aplica a substituição tributária nas transferências entre estabelecimentos do industrial fabricante, exceto varejista. Veja-se:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 18. A substituição tributária de que trata esta Seção não se aplica:

(...)

III - às transferências promovidas entre estabelecimentos do industrial fabricante, exceto quando destinadas a estabelecimento varejista, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a outro contribuinte;
(Grifou-se)

(...)

Tal dispositivo legal não permite concluir que, havendo previsão de redução de base de cálculo para a operação, o direito ao benefício será repassado para o estabelecimento que promover a saída para outro contribuinte. O texto legal é claro ao definir que recai sobre o estabelecimento atacadista a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido por substituição tributária.

Significa dizer que essa circunstância não justifica, nem legitima, como pretende a Impugnante, a “apropriação”, pelo atacadista, da redução que é dada ao fabricante, o qual, quando permitido, poderá aplicá-la normalmente.

Nem tampouco o fato do estabelecimento autuado ser atacadista exclusivo dos produtos que o grupo fabrica está contemplado na hipótese do item 19.6 do Anexo IV do RICMS/02, para adoção da redução da base de cálculo do imposto.

Como bem aventado pela Fiscalização, tal entendimento já foi exposto na Consulta de Contribuinte nº 039/2010, na qual empresa incorporada pela Autuada questionou a “apropriação” da redução da base de cálculo por centro de distribuição de mesma titularidade. Confira-se:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 039/2010

(MG de 26/02/2010)

PTA Nº : 16.000305573-01

CONSULENTE : Sadia S.A.

ORIGEM : Belo Horizonte – MG

ICMS – REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO – INDÚSTRIA FRIGORÍFICA –A redução da base de cálculo prevista no item 19, Parte 1 do Anexo IV do RICMS/2002, referente aos produtos da indústria frigorífica e derivados de carne relacionados nos Capítulos 2 e 16 da NBM/SH, com o sistema de classificação adotado até 31 de dezembro de 1996, e descritos no item 43 da Parte 6 do citado Anexo, somente se aplica à operação interna promovida pelo próprio fabricante, não se estendendo aos estabelecimentos distribuidores, ainda que de mesma titularidade, salvo se equiparado ao estabelecimento

fabricante mineiro, nos termos do disposto no art. 222, inciso XIII, do mesmo Regulamento.

EXPOSIÇÃO:

A Consulente adota o regime de apuração de ICMS por débito e crédito e tem por atividades o abate de suínos e comercialização de seus subprodutos, tanto no estado in natura quanto industrializado.

Diz que alguns dos produtos que fabrica têm redução de base de cálculo do ICMS, conforme o disposto no subitem 19.6, Parte 1, Anexo IV do RICMS/02.

Entende que a expressão “operação promovida pelo próprio fabricante” pode abranger os centros de distribuição atrelados à empresa que fabricou o produto.

Aponta que o estabelecimento distribuidor é uma extensão do fabricante, com características mais apropriadas para oferecer a correta destinação dos produtos ao consumidor.

Aduz que o estabelecimento fabricante não dispõe de estrutura para armazenar estoque e atender aos consumidores, e que o centro de distribuição possui meios para promover a saída desses produtos, como concentrador de toda a produção das fábricas de uma determinada região.

Com dúvidas acerca da aplicação da legislação tributária, formula a presente consulta.

CONSULTA:

A redução de base de cálculo prevista no subitem 19, Parte 1, c/c o item 43, Parte 6, ambos do Anexo IV do RICMS/02, pode ser aplicada nas saídas promovidas pelos centros de distribuição da empresa Consulente, considerando que os produtos foram fabricados em suas unidades produtoras?

RESPOSTA:

Não. A redução da base de cálculo prevista no item 19, Parte 1 do Anexo IV do RICMS/2002, referente a produtos da indústria frigorífica e derivados de carne relacionados nos Capítulos 2 e 16 da NBM/SH, com o sistema de classificação adotado até 31 de dezembro de 1996, e descritos no item 43 da Parte 6 do citado Anexo, somente se aplica à operação promovida pelo próprio fabricante, nos termos do subitem 19.6 do mesmo Anexo IV.

Tal benefício não se estende aos centros de distribuição, ainda que de mesma titularidade. Isso porque a redução da base de cálculo configura-se como isenção parcial, sujeitando-se à regra da literalidade prevista no Código Tributário Nacional – CTN, que determina, em seu art. 111, inciso II, que a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção seja interpretada literalmente.

Assim, a norma que trata da redução da base de cálculo não pode abarcar outras situações não previstas em sua descrição.

Entretanto, a Consulente poderá, conforme o disposto no inciso XIII do art. 222 do RICMS/2002, requerer regime especial para equiparar o centro de distribuição exclusivo ao seu estabelecimento fabricante mineiro, para os efeitos de aplicação da redução da base de cálculo, na saída interna subsequente da mercadoria de sua fabricação ou de outra dela resultante, desde que destinada a contribuinte do imposto.

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 24 de fevereiro de 2010.

Nos termos da resposta formulada, o benefício em comento não se estende aos centros de distribuição, ainda que de mesma titularidade. Isso porque a redução da base de cálculo configura-se como isenção parcial, sujeitando-se à regra da literalidade prevista no Código Tributário Nacional – CTN, que determina, em seu art. 111, inciso II, que a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção seja interpretada literalmente.

Portanto, correta as exigências fiscais da parcela do ICMS operação própria (item 1) e da parcela do ICMS/ST (item 3), recolhidas a menor em razão da incorreta aplicação da redução de base de cálculo.

Item 2 – Falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST nas operações de saída de mercadorias destinadas a estabelecimentos revendedores, inclusive classificados no grupo 55.1, 56.1 e 56.2 da CNAE, para utilização no preparo de refeição

Trata este item da falta de retenção e recolhimento do imposto devido por substituição tributária, em operações de saída de mercadorias destinadas a estabelecimentos revendedores, inclusive aqueles classificados no grupo 55.1 (hotéis e similares), 56.1 (restaurantes e outros estabelecimentos de serviços de alimentação) ou 56.2 (serviços de catering, bufê e outros serviços de alimentação preparada), da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), para utilização no preparo de refeição.

A Impugnante em sua defesa alega que tal exigência fiscal seria indevida visto que os estabelecimentos adquirentes (classificados nos grupos de CNAEs 55.1, 56.1 e 56.2), utilizam tais mercadorias para consumo no processo de elaboração de refeições e não na simples revenda de mercadorias.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Argui que, de acordo com interpretação sistemática do Convênio nº 81/93, extrai-se de suas cláusulas segunda e décima quinta que é requisito para imposição do imposto por substituição que a mesma mercadoria seja revendida. Ou seja, que ocorra venda posterior do mesmo produto.

Com base ainda nas cláusulas terceira e quinta do Convênio nº 81/93, que tratam do ressarcimento do ICMS/ST e da inaplicabilidade da substituição tributária, conclui que tais dispositivos trazem em seu texto as condicionantes “respectivo produto” e “mesma mercadoria”, dando a entender que só assim poderia ocorrer ST e que, no caso de fornecimento de refeição, não há revenda da mesma mercadoria ingressada, mas sim a comercialização de alimentos preparados, utilizando-se dos produtos que a Impugnante vendeu.

No entanto, não cabe razão à Impugnante conforme se verá.

O regime de substituição tributária possui norma de competência estatuída na Constituição da República, em seu art. 150, § 7º e na Lei Complementar nº 87/96, conforme art. 6º. Veja-se:

Lei Complementar nº 87/96:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

(...)

Depreende-se do disposto acima que a substituição tributária é a transferência da responsabilidade pelo recolhimento do imposto para outrem.

Cabe destacar o § 2º que preceitua que a atribuição de responsabilidade se dará em relação a mercadorias.

De fato, a Impugnante tem razão em afirmar que a aplicação da substituição tributária pressupõe que ocorrerá operação posterior com a mercadoria. Do mesmo modo, quando argui a inaplicabilidade da ST nas operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização, consoante inciso IV do art. 18, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Entretanto, a assertiva de que só ocorre substituição tributária quando há revenda posterior da mesma mercadoria, carece de respaldo, posto ser condicionante não inserta na legislação aplicável à matéria.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A legislação mineira que trata especificamente dos regimes de substituição tributária encontra-se inserta no Anexo XV do RICMS/02. No caso dos autos, no inciso II do art. 1º:

Das Hipóteses de Substituição Tributária

Art. 1º Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido:

(...)

II - pelos adquirentes ou destinatários da mercadoria, pelas operações subsequentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

A responsabilidade do estabelecimento autuado decorre do disposto no art. 18, inciso III c/c o § 1º:

Art. 18. A substituição tributária de que trata esta Seção não se aplica:

(...)

III - às transferências promovidas entre estabelecimentos do industrial fabricante, exceto quando destinadas a estabelecimento varejista, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a outro contribuinte;

(...)

§ 1º Para os efeitos do disposto no inciso III do caput deste artigo, em se tratando de transferência para estabelecimento distribuidor, atacadista, depósito ou centro de distribuição, estes deverão operar exclusivamente com produtos fabricados por estabelecimento industrial de mesma titularidade.

E mais especificamente em relação às saídas de produtos alimentícios para estabelecimentos dos grupos 55.1 (hotéis e similares), 56.1 (restaurante e outros estabelecimentos de serviços de alimentação), ou 56.2 (serviços de catering, bufê e outros serviços de alimentação preparada), estabelece o art. 111 do Anexo XV do RICMS/02:

Art. 111. A substituição tributária prevista para as operações subsequentes com as mercadorias de que trata o item 43 da Parte 2 deste Anexo aplica-se, inclusive, quando tais mercadorias forem destinadas aos estabelecimentos classificados nos grupos 55.1 (hotéis e similares), 56.1 (restaurante e outros estabelecimentos de serviços de alimentação) e 56.2 (serviços de catering, bufê e outros serviços de alimentação preparada) da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) para utilização no preparo de refeição.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Trata-se, portanto, de exceção à regra contida no inciso IV do art. 18 do Anexo XV referido. Desse modo, os produtos do item 43 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, utilizados como ingredientes no preparo de refeições, estão sujeitos à substituição tributária, nas operações promovidas pela Autuada, com destino a contribuintes estabelecidos em Minas Gerais.

Em sua defesa a Impugnante cita trechos extraídos dos Convênios n°s 81/93 e 70/97, com a finalidade de induzir à conclusão de que a substituição tributária só aconteceria quando há revenda posterior com a mesma mercadoria.

Veja-se as cláusulas citadas pela Impugnante:

Convênio n° 81/93

Cláusula segunda. Nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias **a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos**, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente.

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. (Nova redação dada pelo Conv. ICMS 56/97, efeitos a partir de 30.05.97)

(...)

§ 3° 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.** (Acrescido pelo Conv. ICMS 56/97, efeitos a partir de 30.05.97)

§ 4° 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. (Acrescido pelo Conv. ICMS 56/97, efeitos a partir de 30.05.97)

Cláusula quinta A substituição tributária não se aplica:

I - às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição **da mesma mercadoria**. (Nova redação dada pelo Conv. ICMS 96/95, efeitos a partir de 13.12.95)

Cláusula décima quinta-A. As reclassificações, agrupamentos e desdobramentos de códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM não implicam

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em inclusão ou exclusão das mercadorias e bens classificadas nos referidos códigos no regime de substituição tributária. (Acrescida pelo Conv. ICMS 79/13)

Parágrafo único. Até que seja feita a alteração do convênio ou do protocolo para tratar da modificação da NCM permanece a identificação de produtos pela NCM original do convênio ou protocolo. (Acrescido pelo Conv. ICMS 79/13)

No entanto, nota-se que a alegação da Impugnante de que nos textos citados são trazidas as condicionantes “respectivo produto” e “mesma mercadoria” respectivamente, dando a entender que só assim poderia ocorrer ST, não se sustenta.

Ao citar “respectivo produto” os §§ 3º e 4º da cláusula quinta do Convênio ICMS nº 81/93, trata do ressarcimento do imposto retido na operação anterior, nas operações interestaduais, entre contribuintes, com mercadorias já alcançadas pela substituição tributária.

Do mesmo modo a Cláusula quinta que trata da inaplicabilidade da substituição tributária às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria.

Tais disposições não se prestam a sustentar o argumento da Impugnante de que somente ocorreria a substituição tributária quando houver saída com a mesma mercadoria.

Também o disposto no inciso I da Cláusula quarta do Convênio nº 70/97, que trata da fixação da margem de valor agregado (MVA), não lhe serve de apoio para afirmar que o regime é vinculado a um único produto, confirmando que a revenda da mesma mercadoria é pressuposto para sua aplicação. Veja-se:

Convênio nº 70/97

Cláusula quarta. Na definição da metodologia da pesquisa a ser efetuada pelas unidades federadas e pelas entidades representativas do setor envolvido, para fixação da margem de valor agregado, deverão ser observados os seguintes critérios, dentre outros que poderão ser necessários face à peculiaridade do produto:

I - identificação do produto, observando suas características particulares, tais como: tipo, espécie e unidade de medida;

II - preço de venda à vista no estabelecimento fabricante ou importador, incluindo o IPI, frete, seguro, e demais despesas cobradas do destinatário, excluído o valor do ICMS relativo à substituição tributária;

III - preço de venda à vista no estabelecimento atacadista, incluindo o frete, seguro e demais despesas cobradas do destinatário, excluído o valor do ICMS relativo à substituição tributária;

IV - preço de venda a vista no varejo, incluindo o frete, seguro e demais despesas cobradas do adquirente;

V - não serão considerados os preços de promoção, bem como aqueles submetidos a qualquer tipo de comercialização privilegiada.

Sustenta a Impugnante que, no citado dispositivo, estão previstas as operações onde é possível a formação de base de cálculo do ICMS/ST, o preço de venda à vista no estabelecimento fabricante importador, o preço de venda à vista no estabelecimento atacadista e o preço de venda à vista no varejo. Qualquer hipótese que escape a estas operações, não pode ser inserida nesta sistemática. E que seria este o caso da operação de venda a estabelecimento que utilizará a mercadoria para preparo de refeições, porque não é atacadista nem varejista das mercadorias que recebeu.

Conclui que, por estarem fora dessas hipóteses, as operações de venda de mercadorias que serão utilizadas no preparo de refeição sequer possuem elementos para que seja apurada uma base de cálculo passível de incidência do ICMS/ST.

No entanto, a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária está prevista no art. 13, § 19 da Lei nº 6.763/75, e no caso das operações subsequentes assim dispõe:

SEÇÃO II

Da Base de Cálculo

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 subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No RICMS/02, o art. 19, Parte 1 do Anexo XV dispõe sobre a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária:

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 que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

(...)

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

(...)

Cabe ressaltar que as mercadorias para as quais se exige o ICMS/ST são os produtos alimentícios listados no item 43 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e não os produtos preparados comercializados pelos seus destinatários, conforme dispõe o art. 111 do Anexo XV do mesmo diploma legal.

Portanto, neste caso, a base de cálculo é perfeitamente identificável, qual seja, o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores dos descontos concedidos, das parcelas relativas ao frete, seguro, impostos, e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Não há, portanto, que se falar em impossibilidade de formação da base de cálculo para cobrança do imposto.

Merece destacar que, também foram autuadas saídas destinadas a estabelecimentos revendedores para posterior comercialização.

Ressalta-se, que apesar de a Impugnante ter envidado esforços para justificar a falta de recolhimento do ICMS/ST nas saídas de mercadorias a estabelecimentos revendedores classificados no grupo 55.1, 56.1 e 56.2 da CNAE, para utilização no preparo de refeição, a Autuada já reconheceu tal infração, em outra oportunidade, conforme se verifica na denúncia espontânea de fls. 18/21 dos autos, que deu origem à presente autuação.

Como já exposto pela Impugnante as decisões do STF e STJ, demonstram o posicionamento das Cortes em relação a incidência do imposto sobre o fornecimento de refeição, o que não é o caso ora discutido.

Também não tem qualquer aplicação a consulta tributária efetuada à Secretaria de Estado de Fazenda de São Paulo e o dispositivo legal do art. 264 do RICMS/00 daquele Estado, arguidos pela Impugnante, uma vez que cabe ao Contribuinte observar as disposições da legislação tributária deste Estado, nas operações de saídas destinadas aos revendedores mineiros.

Item 3 - Recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, em razão da aplicação incorreta das Margens de Valor Agregado (MVA) previstas para as mercadorias enquadradas no item 43 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02

A Impugnante afirma que as MVAs utilizadas estão em conformidade com a legislação de regência.

O Anexo XV foi inserido no RICMS/02 por meio do Decreto nº 44.147/05, e trata das regras da substituição tributária, estando o percentual de Margem de Valor Agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria relacionado na Parte 2 deste Anexo, conforme dispõe o art. 19 supratranscrito.

Assim, a Fiscalização confrontou os cálculos efetuados pela Autuada, com os cálculos realizados com base nas MVAs estabelecidas para as mercadorias na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, e identificou o recolhimento a menor.

Todos os cálculos estão demonstrados na planilha constante do CD de fls. 37, e não apenas um caso, como alega a Impugnante.

Não procedem as alegações da Impugnante de que também algumas MVAs não aplicadas em razão dos destinatários das mercadorias gozarem de Regime Especial de apuração de ICMS e, por essa razão, dispensariam o pagamento do ICMS/ST pela Impugnante e que deveria a Fiscalização comprovar caso a caso, estas ocorrências, não lhe assiste razão.

Primeiro esclareça-se que cabe à Impugnante demonstrar quais seriam os destinatários que seriam detentores de regime especial.

Segundo, no caso dessa infração, apurou-se a diferença de ICMS a recolher, por aplicação incorreta de MVA, e não falta de recolhimento, o que torna improvável que a Autuada tenha recolhido ICMS/ST a menor para empresas detentoras de regimes especiais.

De todo modo, esclarece a Fiscalização que, antes de lançar os documentos fiscais na autuação, consultou o portal da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais para identificação dos possíveis destinatários detentores de Regime Especial, e exclusão das saídas destinadas a esses contribuintes da apuração, por ser notório que está dispensado o pagamento de ICMS/ST em tais operações.

Portanto, não prospera a alegação da Autuada.

Item 4 - Recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, em razão da falta de inclusão do desconto na base de cálculo

De início, cabe salientar que a substituição tributária é uma técnica de arrecadação prevista pelo art. 150, § 7º da Constituição Federal e pelo art. 6º da LC nº

87/96, na qual o contribuinte substituto não apenas recolhe o tributo por ele devido, mas também antecipa o montante relativo à operação subsequente.

Alega a Autuada que os descontos incondicionais não integram a base de cálculo do ICMS, com fundamento na Lei Complementar nº 87/96, destacando o § 3º do art. 13, que versa que os descontos concedidos sob condição integram a base de cálculo do ICMS, donde se conclui que os valores dos descontos incondicionais não integram a base de cálculo do imposto. Destaca que tal tema já foi pacificado pela Súmula 457 do STJ.

Sustenta que, embora esse entendimento refira-se ao ICMS sobre operações próprias, não se pode alegar que a questão possui solução diversa quando se tratar da hipótese de recolhimento do ICMS sob a modalidade de substituição tributária.

Alega que o desconto concedido nas notas fiscais, objeto da notificação, trata-se de desconto incondicional, posto que independe de qualquer circunstância que venha a ocorrer posteriormente à data da realização do negócio, portanto não integra a base de cálculo.

Argui que, nos termos do art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, a base de cálculo será sempre o valor da operação efetivamente realizada, tanto para fins do imposto incidente sobre a operação própria, quanto para o imposto devido por substituição tributária e que a subalínea “b.3” do inciso I do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, diverge do que pressupõe a Lei Complementar 87/96, bem como a orientação doutrinária e jurisprudencial acerca do assunto, na medida que determina a inclusão dos descontos na base de cálculo do ICMS/ST, violando o princípio da hierarquia das normas.

É incontroverso o entendimento de que os descontos que independem de condição não integram a base de cálculo do ICMS nas operações próprias do contribuinte. Contudo, esse entendimento não pode ser invocado para que se adote o mesmo critério na formação da base de cálculo do ICMS/ST, em razão de se tratar de operação futura, inexistindo a garantia de que o desconto será automaticamente transferido ao consumidor final.

Sobre o tema, discorre Hugo de Brito Machado, no artigo “A Bonificação e a Base de Cálculo do ICMS na Substituição Tributária”, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 186 e disponível em <http://abat.adv.br/biblioteca/files/artp/000098.pdf>:

É a denominada substituição tributária para frente, que mais exatamente se poderia chamar de cobrança antecipada do imposto, quer dizer, cobrança do imposto antes que o mesmo se faça devido.

Realmente, se o imposto diz respeito a um “fato gerador que deva ocorrer posteriormente”, esse imposto ainda não é devido, porque é precisamente a ocorrência do fato gerador do imposto que o torna devido. Mas esta é outra questão, cujo desenvolvimento aqui não seria oportuno. Basta, aqui, deixarmos claro que, nesse tipo de substituição

tributária, ao substituto é atribuída a responsabilidade pelo pagamento de tributo que ainda não existe no plano concreto. É coisa do futuro.

(...)

Quando uma empresa vende mercadorias a outra que as vai revender, se concede bonificação ou desconto, o valor da bonificação ou do desconto não deve ser somado ao preço da venda porque este constitui o valor da operação, valor que se define considerando tanto a bonificação como o desconto.

Em outras palavras, a bonificação oferecida ou o desconto incondicional concedido participam da definição do preço efetivamente praticado, vale dizer, do valor da operação que é a base de cálculo do ICMS. Essa bonificação, ou esse desconto incondicional, todavia, dizem respeito apenas à operação realizada entre o contribuinte substituto e o contribuinte substituído, ficando o primeiro com a obrigação de recolher o ICMS relativo a essa operação, na condição de contribuinte mesmo.

A empresa que deu a bonificação ou o desconto incondicional, é também obrigada a recolher, na condição de substituto tributário, o ICMS relativo a operações futuras, que ainda devem ocorrer, mas ela não é parte nessas operações e as bonificações ou descontos que concedeu não se projetam necessariamente a elas.

(...)

No Superior Tribunal de Justiça firmou-se o entendimento segundo o qual o valor das bonificações e dos descontos incondicionais não integra a base de cálculo do ICMS. E esse entendimento tem sido invocado pelos que pretendem ver adotado o mesmo critério no que diz respeito à base de cálculo do ICMS referente às operações futuras, vale dizer, às operações realizadas pelos substituídos.

Entretanto, o Superior Tribunal de Justiça tem decidido que inexistindo a garantia de que a bonificação concedida pelo substituto tributário ao substituído vai ser transferida ao consumidor final, o recolhimento do ICMS sobre o regime de substituição tributária deve ser realizado integralmente. (Grifou-se)

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do AgRg no Recurso Especial nº 953.219 – RJ (2007/0114311-6), de dezembro de 2010, e outros julgados que serão citados mais adiante, deixou consignado o seguinte:

DE FATO, A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA É TÉCNICA DE ARRECAÇÃO PREVISTA PELO ART. 150, § 7º, DA

CONSTITUIÇÃO E PELO ART. 6º DA LC 87/96, NA QUAL O CONTRIBUINTE (SUBSTITUTO) NÃO APENAS RECOLHE O TRIBUTO POR ELE DEVIDO, MAS TAMBÉM ANTECIPA O MONTANTE RELATIVO À OPERAÇÃO SUBSEQUENTE.

NO CASO DOS AUTOS, COMO BEM SALIENTADO PELA CORTE LOCAL, HÁ DUAS OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA: A PRIMEIRA DELAS É A SAÍDA DA FÁBRICA RECORRENTE PARA A DISTRIBUIDORA, FASE EM QUE HÁ O DESCONTO; E A SEGUNDA CIRCULAÇÃO (FUTURA) É A VENDA DA MERCADORIA PELA DISTRIBUIDORA PARA O CONSUMIDOR FINAL.

AS NORMAS RELATIVAS AO DESCONTO INCONDICIONAL E À SUA NÃO-INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS (ART. 13, § 1º, II, "A", DA LC 87/1996) APLICAM-SE APENAS À PRIMEIRA OPERAÇÃO. OCORRE QUE O DESCONTO RELATADO PELA RECORRENTE REFERE-SE AO PREÇO COBRADO DA DISTRIBUIDORA, NÃO SE PODENDO PRESUMIR QUE O BÔNUS SERÁ REPASSADO, AUTOMATICAMENTE, PARA O CONSUMIDOR FINAL, NA OPERAÇÃO SUBSEQUENTE.

DITO DE OUTRA FORMA, SE NÃO HOUVESSE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, É INQUESTIONÁVEL QUE O DESCONTO INCONDICIONAL NÃO INTEGRARIA A BASE DE CÁLCULO DO ICMS NA PRIMEIRA OPERAÇÃO, APLICANDO-SE O DISPOSTO NO ART. 13, § 1º, II, "A", DA LC 87/1996. FOI O QUE DECIDIU A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ NO JULGAMENTO DO RESP 1.111.156/SP, NA SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CPC, QUE RESULTOU NA EDIÇÃO DA SÚMULA 457/STJ.

POR OUTRO LADO, EXISTINDO SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, O PREÇO COBRADO PELA FÁBRICA (SUBSTITUTO) DA DISTRIBUIDORA (SUBSTITUÍDA) É DE MENOR RELEVÂNCIA. TODA A SISTEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO LEVA EM CONTA UMA PRESUNÇÃO NO QUE SE REFERE AO PREÇO FINAL COBRADO PELA DISTRIBUIDORA (SUBSTITUÍDA) DE SEU CLIENTE (OPERAÇÃO FUTURA), SENDO ESSA A BASE DE CÁLCULO DO ICMS, NOS TERMOS DO ART. 8º DA LC 87/1996:

"ART. 8º A BASE DE CÁLCULO, PARA FINS DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, SERÁ:

(...)

II – EM RELAÇÃO ÀS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES SUBSEQUENTES, OBTIDA PELO SOMATÓRIO DAS PARCELAS SEGUINTE:

O VALOR DA OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO PRÓPRIA REALIZADA PELO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO OU PELO SUBSTITUÍDO INTERMEDIÁRIO;

O MONTANTE DOS VALORES DE SEGURO, DE FRETE E DE OUTROS ENCARGOS COBRADOS OU TRANSFERÍVEIS AOS ADQUIRENTES OU TOMADORES DE SERVIÇO;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A MARGEM DE VALOR AGREGADO, INCLUSIVE LUCRO, RELATIVA ÀS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES SUBSEQUENTES;

(...).”

NOTE-SE QUE O SOMATÓRIO DAS ALÍNEAS “A”, “B” E “C”, DO ART. 8º, INCISO II, ACIMA TRANSCRITO, CORRESPONDE EXATAMENTE AO PREÇO FINAL DA MERCADORIA, COBRADO DO CONSUMIDOR, INCLUINDO NÃO APENAS OS CUSTOS DE AQUISIÇÃO PELA DISTRIBUIDORA, MAS TAMBÉM SUA MARGEM DE LUCRO (O QUE ENGLOBA O DESCONTO CONSEGUIDO NA FÁBRICA).

O BÔNUS DADO PELA RECORRENTE À DISTRIBUIDORA NÃO IMPLICA, NECESSÁRIA E AUTOMATICAMENTE, REDUÇÃO DO PREÇO FINAL, CONSIDERANDO QUE ELE É AFERIDO COM BASE EM PESQUISAS DE MERCADO, NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO.

INAPLICÁVEIS NA HIPÓTESE DOS AUTOS, PORTANTO, OS DISPOSITIVOS LEGAIS SUSCITADOS PELA RECORRENTE (EM ESPECIAL O ART. 13, § 1º, II, “A”, DA LC 87/1996), ASSIM COMO O ENTENDIMENTO FIRMADO NO JULGAMENTO DO REsp 1.111.156/SP, PORQUANTO A SISTEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POSSUI REGRAS PRÓPRIAS PARA A IDENTIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO (ART. 8º, DA LC 87/1996).”

(GRIFOU-SE)

Importante citar outros julgados com o mesmo direcionamento supracitado, tais quais: REsp 993409/MG - 2008, REsp 1001713/MG - 2008, REsp 1027786/MG - 2008, Resp 1041331/RJ - 2008, EREsp 715.255/MG - 2010.

Também na Apelação Cível 1.0433.10.008800-7/001 ajuizada por estabelecimento industrial em matéria semelhante, o Tribunal de Justiça de Minas Gerais, assim se manifestou:

EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO - ICMS - MERCADORIAS EM BONIFICAÇÃO - PROVA DOCUMENTAL - NATUREZA JURÍDICA DE **DESCONTO INCONDICIONAL** - NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DEVIDO EM RAZÃO DAS OPERAÇÕES PRÓPRIAS DO CONTRIBUINTE - JULGAMENTO PELO STJ, EM RECURSO REPETITIVO, NA FORMA DO ART. 543, DO CPC - OPERAÇÕES TAMBÉM SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE - AUSÊNCIA DE PROVAS DE QUE O BENEFÍCIO É REPASSADO NAS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES - INCIDÊNCIA DO ICMS POR SUBSTITUIÇÃO, NO QUE SE REFERE ÀS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES -- OPERAÇÕES PRÓPRIAS - AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO - AUSÊNCIA DE PROVA DE ATO DA FISCALIZAÇÃO, OU AMEAÇA CONCRETA, DE INCIDÊNCIA NAS OPERAÇÕES DIRETAS - SEGURANÇA DENEGADA - SENTENÇA MANTIDA, POR OUTROS FUNDAMENTOS.

(...)

- TODAVIA SENDO AS OPERAÇÕES TAMBÉM SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE, AS MERCADORIAS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

REMETIDAS PELO FABRICANTE, A TÍTULO DE BONIFICAÇÃO, SOMENTE PODEM SER BENEFICIADAS PELA NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS SUBSTITUTO, SE HOVER PROVA DE QUE O BENEFÍCIO É REPASSADO NAS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES.

- AUSÊNCIA DE PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA, NO CASO DOS AUTOS, DE QUE O BENEFÍCIO SEJA REPASSADO NAS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES, NO CASO DAS OPERAÇÕES ICMS/ST. (...)

A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, É O REGIME DE TRIBUTAÇÃO PELO QUAL, POR FORÇA DE LEI, É DETERMINADO QUE UM DOS ENTES DA CADEIA PRODUTIVA FIQUE RESPONSÁVEL PELO RECOLHIMENTO DO TRIBUTOS DEVIDO EM RAZÃO DE OPERAÇÕES FUTURAS REALIZADAS POR OUTROS CONTRIBUINTES.

DESTA FORMA, VERIFICA-SE QUE, NAS OPERAÇÕES MERCANTIS RELATIVAS ÀS MERCADORIAS ORA EM COMENTO, A APELANTE DEVE RECOLHER O ICMS DE DUAS FORMAS DISTINTAS: EM PRIMEIRO LUGAR, SOBRE O NEGÓCIO REALIZADO ENTRE A APELANTE E SEU CLIENTE DIRETO, NA QUAL A APELANTE ENVIA AS MERCADORIAS, CONCEDENDO A BONIFICAÇÃO. EM SEGUNDO LUGAR, COMO ACIMA REFERIDO, EM RAZÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, A APELANTE TAMBÉM TEM OBRIGAÇÃO, INDEPENDENTEMENTE DO PAGAMENTO DO IMPOSTO DEVIDO NA OPERAÇÃO PRÓPRIA, DE RECOLHER O ICMS DEVIDO PELAS VENDAS FUTURAS DAS MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO, A SEREM REALIZADAS, POR SUA VEZ, PELOS SEUS CLIENTES.

ORA, NO CASO DO TRIBUTOS A SER RECOLHIDO EM RAZÃO DAS OPERAÇÕES PRÓPRIAS, ISTO É, AQUELAS REALIZADAS PELA APELANTE COM SEUS CLIENTES DIRETOS, NÃO CABE INCIDÊNCIA SOBRE O VALOR DAS MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO, EM RAZÃO DOS FUNDAMENTOS ACIMA EXPOSTOS, SITUAÇÃO DIVERSA, NO ENTANTO, NO QUE SE REFERE AO TRIBUTOS A SER RECOLHIDO EM RAZÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

NA VERDADE, PARA QUE A BENESSE DA BONIFICAÇÃO PUDESSE REFLETIR SOBRE O TRIBUTOS A SER RECOLHIDO EM RAZÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, SERIA NECESSÁRIO QUE A APELANTE PROVASSE QUE, EM TODAS AS OPERAÇÕES FUTURAS, REALIZADAS ENTRE OS COMPRADORES DIRETOS DE SEUS PRODUTOS E O CONSUMIDOR FINAL, IRIA SER CONFERIDA A BENESSE DA BONIFICAÇÃO.

(...)

CASO CONTRÁRIO, FRUSTRADA ESTARIA A FINALIDADE DO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, POIS QUE BASTARIA AO SUBSTITUTO, PARA FURTAR-SE A OBRIGAÇÃO DE RECOLHER O ICMS EM SUBSTITUIÇÃO, DECLARAR QUE A TRANSFERÊNCIA DA MERCADORIA SE DEU A TÍTULO DE BONIFICAÇÃO.

O ENTENDIMENTO ORA ADOTADO ENCONTRA RESPALDO, TAMBÉM, NO E. STJ, COMO SE PODE VER DO SEGUINTE ACÓRDÃO:

"TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BONIFICAÇÕES.

1. INEXISTINDO A GARANTIA DE QUE A BONIFICAÇÃO CONCEDIDA PELO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO AO SUBSTITUÍDO NÃO VAI SER TRANSFERIDA AO CONSUMIDOR FINAL, O RECOLHIMENTO DO ICMS SOBRE O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DEVE SER REALIZADO INTEGRALMENTE. PRECEDENTE DA SEGUNDA TURMA.

2. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO (STJ - RESP. 993409 /MG - RELATOR: MIN. CASTRO MEIRA - DATA DA PUBLICAÇÃO: 21/05/2008).

(...)

COM ESTAS CONSIDERAÇÕES, PORTANTO, ESTOU NEGANDO PROVIMENTO AO RECURSO, E MANTENDO A SENTENÇA QUE DENEGOU A SEGURANÇA, MAS PELOS FUNDAMENTOS ACIMA ADUZIDOS.

É COMO VOTO.

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

Idêntica disposição está contida no § 19 do art. 13 da Lei nº 6.763/75, a qual disciplina as regras aplicáveis à apuração da base de cálculo do ICMS/ST. Veja-se:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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

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

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

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

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 subsequentes:

(...)

b - tratando-se de mercadoria que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

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

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

3 - o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a 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 na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º deste artigo; grifou-se.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, em se tratando de substituição tributária, não se aplica o disposto na Súmula 457 do STJ, *in verbis*:

OS DESCONTOS INCONDICIONAIS NAS OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO SE INCLUEM NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS.

A súmula supracitada aplica-se apenas às operações próprias do remetente da mercadoria, para as quais vale o disposto no art. 13, § 2º, item 1 da Lei nº 6.763/75 e no art. 50, inciso I do RICMS/02.

Diante do exposto, conclui-se que, em se tratando da operação própria realizada pelo remetente da mercadoria, o valor do desconto incondicional por ele concedido não compõe a base de cálculo do ICMS, o mesmo não se aplicando em relação às operações por substituição tributária, quando o valor do desconto incondicional deverá ser somado ao preço praticado pelo remetente para fins de formação da base de cálculo do ICMS/ST, uma vez que não há garantia do repasse de tal desconto até o consumidor final.

Corretas as exigências fiscais das parcelas de ICMS/ST não destacado/recolhido e/ou destacado/recolhido a menor.

Das multas aplicadas

Também correta a aplicação da multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) relativa ao item 1 e de 100% (cem por cento), relativa ao item 2, 3 e 4, nos termos do art. 56, inciso II e § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Quanto à multa isolada esta foi exigida, com fulcro no art. 55, inciso VII, alínea “c” (por destaque a menor da base de cálculo do ICMS operação própria e do ICMS/ST) e no inciso XXXVII do mesmo art. 55 (por falta de destaque da base de cálculo do ICMS/ST), todos da Lei nº 6.763/75, transcritos a seguir:

Efeitos a partir de 1º/01/2012 - Acrescido pelo art. 8º e vigência estabelecida pelo art. 17, ambos da Lei nº 19.978, de 28/12/2011

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.

(...)

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

(Grifou-se).

A Impugnante alega que as multas aplicadas (revalidação e isolada) seriam cumuladas e conexas, por se referirem ao mesmo fato ensejador, todas as duas sobre o valor da diferença da base de cálculo apontada na nota fiscal.

No entanto, não cabe razão à Impugnante, visto que tais penalidades estão previstas na legislação e tratam de infrações distintas, sendo uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A Multa de Revalidação, prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75, apena o descumprimento da obrigação principal de recolher o imposto devido.

A Multa Isolada exigida, prevista no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, apena o destaque a menor e incide sobre o valor da diferença apurada. Já a multa prevista no inciso XXXVII do citado artigo, refere-se a falta de destaque e incide sobre o valor da base de cálculo.

Constata-se que se trata de sanções distintas e aplicadas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

O art. 53 da Lei nº 6.763/75 dispõe sobre as sanções tributárias da seguinte forma:

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência - UFIR -, prevista no artigo 224 desta Lei, vigente na data em que tenha ocorrido a infração e, quando for o caso, o valor do imposto não declarado;

II - o valor das operações ou das prestações realizadas ou da base de cálculo estabelecida pela legislação;

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência;

V - o valor do imposto a ser informado em documento fiscal por exigência da legislação.

§ 1º As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

(Grifou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tampouco pode-se dizer que sejam conexas, visto que o dispositivo legal que trata do tema refere-se à aplicação de duas multas por descumprimento de obrigação acessória, o que não é o caso. Veja-se:

Assim dispõe o art. 211 do RICMS/02:

Art. 211 - Apurando-se, na mesma ação fiscal, o descumprimento de mais de uma obrigação tributária acessória pela mesma pessoa, será aplicada a multa relativa à infração mais grave, quando forem as infrações conexas com a mesma operação, prestação ou fato que lhes deram origem. (Grifou-se)

Quanto à redução requerida ou o cancelamento da multa isolada, nos termos do § 3º art. 53 da Lei nº 6.763/75, não se aplica ao presente caso, em razão da vedação constante no § 5º do mesmo artigo, visto que houve falta de pagamento de imposto.

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 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Fábio Zanin Rodrigues, com os protestos da Representante da Fazenda Pública que discordava da sustentação oral, em face da intempestividade de sua inscrição. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luciana Goulart Ferreira (Revisora) e Antônio César Ribeiro.

Sala das Sessões, 16 de julho de 2015.

Maria de Lourdes Medeiros
Presidente

Marco Túlio da Silva
Relator

T