

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.859/15/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000243978-39  
Impugnação: 40.010137371-21 (Coob.)  
Impugnante: G03 Indústria Com, Distribuição de Bebidas Ltda – Grupo É-Ouro (Coob.)  
CNPJ: 13.638117/0011-19  
Autuada: Distribuidora de Bebidas ABC - Indústria & Comércio Ltda.  
IE: 408834220.16-00  
Proc. S. Passivo: André Campos Prates/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

**EMENTA**

**NOTA FISCAL – FALTA DE DESTAQUE DO ICMS.** Constatada a saída de mercadorias sujeitas ao recolhimento do ICMS por substituição tributária, devido no momento da saída conforme art. 47 do Anexo XV do RICMS/02, acobertada por nota fiscal na qual não houve o destaque do ICMS devido pela operação própria. Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL – FALTA DE INDICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST.** Constatado que a Autuada deixou de consignar em documento fiscal, a base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, em operações com mercadorias constantes do item 01 da Parte 2 do Anexo XV, haja vista a interdependência entre a Autuada e seus fornecedores, definida na alínea “b” do inciso IX do art. 222 e responsabilidade prevista no art. 47 do Anexo XV, todos do RIMS/02. Exigência da Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, aplicada no percentual de 20% (vinte por cento), nos termos do inciso XXXVII do mesmo artigo, c/c o art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN. Contudo, exclui-se a Multa Isolada, por ser inaplicável à espécie dos autos.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a falta de destaque e recolhimento do ICMS devido pela operação própria e do ICMS/ST, no período de 01/03/10 a 31/12/10, incidentes sobre operações com mercadorias constantes do item 01 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (cerveja, chope e refrigerante), haja vista a constatação de interdependência entre a Autuada e seus fornecedores, nos termos da alínea “b” do inciso IX do art. 222 do RICMS/02.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De acordo com o art. 47 do Anexo XV do RICMS/02, a substituição tributária relativa às operações subsequentes com as mercadorias de que trata o item 01 da Parte 2 deste Anexo não se aplica às operações entre estabelecimentos de empresas interdependentes, recaindo a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a outro contribuinte.

O imposto devido a título de substituição tributária (ICMS/ST) apurado foi compensado pelo Fisco com os valores recolhidos pelos estabelecimentos interdependentes, mediante apuração por meio de conta gráfica, conforme demonstrativo de fls. 24.

Exige-se o ICMS devido pela operação própria, acrescido da Multa de Revalidação capituladas no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Em relação à falta de destaque do ICMS/ST, exige-se a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, aplicada no percentual de 20% (vinte por cento), nos termos do inciso XXXVII do mesmo artigo, c/c o art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional – CTN.

Inconformada, a Coobrigada sucessora apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 66/108.

Em razão da constatação da incorporação da Autuada, Distribuidora de Bebidas ABC Indústria & Comércio Ltda, pela G03 Indústria Com, Distribuição de Bebidas Ltda – Grupo É-Ouro, CNPJ 13.638.117/0002-28, foi emitido o Termo de Rerratificação do Lançamento de fls. 271, para inclusão da Sucessora no polo passivo da autuação.

Regulamente cientificada sobre a rerratificação, a Coobrigada adita sua impugnação às fls. 299, reiterando os termos da impugnação inicial.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 301/316, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 320/336, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida. No mérito, pela procedência parcial do lançamento para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, por ser inaplicável à espécie.

---

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

### **Da Preliminar**

Inicialmente, a Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo.

Para tanto, formula quesitos de fls. 107.

Segundo a doutrina “em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Todavia, o exame pericial no presente caso, mostra-se absolutamente desnecessário, na medida em que os quesitos propostos têm respostas no conjunto probatório acostado aos autos e na legislação de regência do imposto.

E, os argumentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação das questões postas.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

SE A MATÉRIA TRATADA NOS AUTOS VERSAR SOBRE QUESTÃO EMINENTEMENTE DE DIREITO, QUANTO AO RECONHECIMENTO OU NÃO DA PERCEPÇÃO DE DIFERENÇA SALARIAL, DECORRENTE DA CONVERSÃO DE URV, DESNECESSÁRIA A REALIZAÇÃO DE PROVA PERICIAL CONTÁBIL, A QUAL PODERÁ SER REALIZADA, ACASO NECESSÁRIO, EM SEDE DE EXECUÇÃO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DA OPINIÃO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA QUE ESCAPA DO UNIVERSO DE CONHECIMENTO DO JULGADOR, HIPÓTESE ESSA NÃO CARACTERIZADA NO CASO VERTIDO. ASSIM, INDEFERE-SE O PEDIDO (PROCESSO NÚMERO 1.0024.05.661742-6/001(1), RELATOR: CÉLIO CÉSAR PADUANI, TJMG).

(GRIFOS ACRESCIDOS).

Assim, indefere-se a prova requerida com fundamento no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º. Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

(...)

(Grifos acrescidos).

### **Do Mérito**

Conforme relatado, autuação versa sobre a falta de destaque e recolhimento do ICMS devido pela operação própria e do ICMS/ST, no período de 01/03/10 a 31/12/10, incidentes sobre operações com mercadorias constantes do item 01 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (cerveja, chope e refrigerante), haja vista a constatação de interdependência entre a Autuada e seus fornecedores, nos termos da alínea “b” do inciso IX do art. 222 do RICMS/02.

De acordo com o art. 47 do Anexo XV do RICMS/02, a substituição tributária relativa às operações subsequentes com as mercadorias de que trata o item 01 da Parte 2 deste Anexo não se aplica às operações entre estabelecimentos de empresas interdependentes, recaindo a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a outro contribuinte.

O imposto devido a título de substituição tributária (ICMS/ST) apurado foi compensado pelo Fisco com os valores recolhidos pelos estabelecimentos interdependentes, mediante apuração por meio de conta gráfica, conforme demonstrativo de fls. 24.

Exige-se o ICMS devido pela operação própria, acrescido da Multa de Revalidação capituladas no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Em relação à falta de destaque do ICMS/ST, exige-se a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, aplicada no percentual de 20% (vinte por cento), nos termos do inciso XXXVII do mesmo artigo, c/c o art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional – CTN.

Cabe inicialmente registrar que a Distribuidora de Bebidas ABC Indústria & Comércio Ltda foi sucedida pela empresa G03 Indústria Com, Distribuição de Bebidas Ltda – Grupo É-Ouro, CNPJ 13.638.117/0002-28, ora Impugnante, que foi incluída no polo passivo da autuação por meio do Termo de Rerratificação do Lançamento de fls. 271 dos autos.

A Fiscalização, mediante análise da composição societária das empresas fornecedoras da Autuada, identificou relação de interdependência entre a Distribuidora de Bebidas ABC, ora Autuada, e os seguintes fornecedores:

- Leyroz Caxias Indústria e Comércio – CNPJ 06.958578/0006-76, I.E./RJ 78945966;

- Leyroz Caxias Indústria e Comércio – CNPJ 06.958578/0007-27, I.E./RJ 78301813/ I.E./MG: 001.090661.0257;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Leyroz Caxias Indústria Comércio & Logística Ltda. – CNPJ 06.958578/0001-31, I.E./MG: 001090661.0095; I.E./RJ 78038128;

- Indústria Comércio & Distrib. Praia Mar Ltda. – CNPJ 08.77943/0014-90, I.E./MT 133586766.

Por meio de consulta à Receita Federal do Brasil (Anexo I – fls. 28/38), constatou-se que o Sr. Roberto Luís Ramos Fontes, CPF 025.953.148-07, figura como sócio-gerente em todas as empresas acima relacionadas, demonstrando assim a relação de interdependência entre elas, conforme previsto no art. 222, inciso IX, alínea “b” do RICMS/02.

A Impugnante alega ser indevida a sua eleição como responsável tributário, por entender que, uma vez escolhido o responsável tributário pela legislação fiscal, não há como aceitar que a exação seja atribuída à pessoa diversa, como ocorreu no presente caso.

Afirma que, de acordo com a cláusula terceira do Protocolo ICMS nº 11/91, no caso de operação interestadual realizada por distribuidor, depósito ou estabelecimento atacadista com as mercadorias a que se refere esse protocolo, a substituição caberá ao remetente, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente.

Sustenta que o art. 9º da Lei Complementar nº 87/96 estabelece que “a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados”.

A Impugnante alega que a responsabilidade pelo recolhimento antecipado do ICMS/ST seria dos fornecedores, nos termos do Protocolo ICMS nº 11/91, cláusula terceira, que assim dispõe:

Cláusula terceira. No caso de operação interestadual realizada por distribuidor, depósito ou estabelecimento atacadista com as mercadorias a que se refere este protocolo a substituição caberá ao remetente, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente, observado o seguinte:

(...)

E que os arts. 12 e 13 do Anexo XV do RICMS/02 confirmam os termos da Lei Complementar nº 87/96 e do citado Protocolo de ICMS:

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

Art. 13. A responsabilidade prevista no artigo anterior aplica-se também ao remetente não-

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

industrial situado em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, que realizar operação interestadual para destinatário situado neste Estado, ainda que o imposto tenha sido retido anteriormente para outra unidade da Federação.

No entanto, tais disposições legais não servem para sustentar a tese da Impugnante. Ao contrário, confirmam a legalidade da eleição da Autuada como responsável pelo recolhimento do ICMS/ST devido.

É oportuno salientar que o art. 6º da referida Lei Complementar trata da atribuição de responsabilidade pelo pagamento do imposto a terceiro, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário, em consonância com a norma de competência estatuída na Constituição da República, em seu art. 150, § 7º. Veja-se:

### Constituição da República:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

### 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.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

É cediço que o Convênio ICMS nº 81/93, que estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal, dispõe que o sujeito passivo por substituição observará as normas da legislação do Estado de destino da mercadoria:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cláusula oitava. O sujeito passivo por substituição observará as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria.

Assim, o art. 47 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, determina a não aplicação da substituição tributária nas operações realizadas entre estabelecimentos de empresas interdependentes em relação às operações com cerveja, chope e refrigerante (item 1 da parte 2 do Anexo XV do RICMS/02), passando a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto a recair sobre o estabelecimento que promova a saída da mercadoria com destino a outro contribuinte. Confira-se:

### TÍTULO II DAS DISPOSIÇÕES ESPECÍFICAS AOS REGIMES DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

#### CAPÍTULO I

##### Das Operações com Cerveja, Chope e Refrigerante

Art. 47. A substituição tributária relativa às operações subsequentes com as mercadorias de que trata o item 1 da Parte 2 deste Anexo não se aplica nas operações entre estabelecimentos de empresas interdependentes, exceto varejistas, 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.

(Grifos acrescidos).

Cabe destacar que a Autuada tem como atividade econômica o comércio atacadista de cerveja, chope e refrigerante - CNAE 4635-4/02. Portanto, em relação às operações autuadas, por se tratar de mercadorias advindas de estabelecimentos interdependentes, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é do estabelecimento mineiro, no momento em que promover a saída de tais mercadorias a outros contribuintes.

A Impugnante alega que os documentos obtidos da empresa fornecedora, ora acostados, demonstram que o próprio Fisco mineiro a qualifica como contribuinte substituto, reconhecendo inclusive, a licitude de operações idênticas às autuadas.

Os citados documentos se tratam de pedidos de restituição do ICMS/ST, deferidos pela autoridade competente (doc. 05 – fls. 221/250), autos de infração lavrados diretamente contra o fornecedor, por aplicação equivocada da base de cálculo (doc. 06 – fls. 252/262) e intimação para o fornecedor apresentar protocolo de solicitação de inscrição estadual no Estado de Minas Gerais (doc. 07 – fls. 264/265).

Esclarece a Fiscalização que “a realização dos procedimentos fiscais auxiliares exploratórios, nos termos do art. 66, inciso II do RPTA, permitiu ao Fisco aumentar o grau de conhecimento sobre as atividades econômicas e o comportamento fiscal-tributário do sujeito passivo, da carteira de contribuintes e do setor econômico, mediante diligência *in loco*, verificação de documentos e registros, identificação sobre irregularidades tributárias e análise de dados e indicadores, conduzindo estes

procedimentos a constatar que era o destinatário das mercadorias o substituto tributário nas operações que envolveram os fornecedores elencados na autuação fiscal”.

E quanto à intimação de inscrição estadual de substituto tributário no Estado de Minas Gerais, afirma a Fiscalização que tal fato, naturalmente, atribui à possibilidade do contribuinte intimado (fornecedor) poder realizar operações de remessas de mercadorias para diversos contribuintes mineiros, não necessariamente ao destinatário interdependente.

Como se nota, da análise dos documentos acostados pela Impugnante sobre o fornecedor Leyroz Caxias Indústria Comércio & Logística Ltda – CNPJ 06.958578/0001-31, estes não têm o condão de afastar a responsabilidade da Impugnante.

A citada empresa fluminense é substituta tributária em relação às demais operações que realiza com contribuintes mineiros, nos termos do Protocolo ICMS nº 11/91, desde que estes não se enquadrem como estabelecimentos interdependentes.

Cabe destacar que a Fiscalização apurou os valores devidos pela Autuada a título de ICMS/ST e abateu destes, todos os valores recolhidos pelos estabelecimentos interdependentes, conforme demonstra o quadro de fls. 24 dos autos.

Quanto ao pleito da Autuada, apresentado em abril de 2011, requerendo regime especial, para que lhe fosse atribuída a condição de substituta tributária nas operações realizadas com os fornecedores fluminenses, que teria sido indeferido pelo Fisco mineiro, cabe ressaltar que a concessão de regime especial deve atender aos dispositivos legais previstos no art. 49 e seguintes do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

A legislação tributária administrativa mineira considera o Regime Especial como um tratamento diferenciado aplicável a contribuinte, em relação às regras de exigência de tributos e de cumprimento de obrigações acessórias, que poderá ser concedido pela autoridade competente após avaliação, levando-se em consideração a idoneidade econômica e fiscal do interessado e a análise dos procedimentos autorizados, de modo a não causar prejuízo à Fazenda Pública.

A decisão é discricionária, de forma a permitir a escolha segundo o interesse público e com base em juízo de oportunidade e conveniência. Não apenas isso, mas a decisão também está adstrita aos ditames da legislação tributária administrativa do Estado de Minas Gerais, que estabelece condições e hipóteses de impedimento para a concessão de regime especial, como aquelas previstas no art. 51 do RPTA.

Assim, não cabe, neste momento a apreciação de tal pleito, por tratar-se de assunto já apreciado, à época, nos termos da legislação tributária em vigor.

Ademais, a responsabilidade em relação às operações entre estabelecimentos de empresas interdependentes foi estabelecida no art. 47 do Anexo XV do RICMS/02, supratranscrito, e independe de qualquer regime especial.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Noutra toada, a Impugnante alega que o critério para definir estabelecimentos interdependentes não se aplica ao caso dos autos, por se tratar de ICMS/ST sobre operações interestaduais, uma vez que o artigo que regulamenta a relação de interdependência se refere às operações internas.

Tal argumento não deve prosperar.

O critério de interdependência adotado no trabalho fiscal está de acordo com o disposto no art. 222, inciso IX do RICMS/02, que determina:

Art. 222. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

(...)

IX - consideram-se interdependentes duas empresas, quando:

b) uma mesma pessoa fizer parte de ambas na qualidade de diretor ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação;

(Grifos acrescidos).

As disposições estabelecidas no art. 222 não se restringe às operações internas.

Este é o entendimento da Diretoria de Orientação e Legislação Tributária – DOLT/SUTRI da Secretaria de Estado de Fazenda, que já se pronunciou sobre esta questão por meio da Consulta Interna nº 214/08, nos seguintes termos:

CONSULTA INTERNA Nº 214/2008 – 23/09/2008

Assunto: Substituição Tributária

Tema: Retenção do ICMS/ST – empresas interdependentes

(...)

Isso posto, indaga-se:

Nos termos do art. 222, IX, “b”, do RICMS/2002, pode-se considerar as empresas como sendo interdependentes, uma vez que os diretores da indústria da outra unidade da Federação também são administradores do estabelecimento atacadista mineiro e, dessa forma, atribuir a responsabilidade pela retenção do ICMS/ST à empresa mineira, nos termos do art. 47, Parte 1, Anexo XV do mesmo Regulamento?

Resposta:

Sim, conforme disposição da alínea “b”, inciso IX, art. 222 do RICMS/2002, consideram-se interdependentes duas empresas quando uma mesma pessoa fizer parte de ambas na qualidade de diretor ou sócio com

funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação.

Tanto a indústria quanto a empresa atacadista, citadas na Consulta, são dirigidas pelas mesmas pessoas, posto que os diretores da primeira são administradores da segunda. Assim, são interdependentes, nos termos do dispositivo regulamentar citado.

Por determinação do art. 47, Parte 1, Anexo XV do RICMS/2002, nas operações com as mercadorias de que trata o item 1, Parte 2 do mesmo Anexo, realizadas entre estabelecimentos de empresas interdependentes, exceto varejistas, não se aplica a substituição tributária relativa às operações subsequentes, 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.

Isso posto, não será aplicada a substituição tributária nas operações de venda de cerveja e refrigerante realizadas entre a empresa industrial estabelecida em outra unidade da Federação e a empresa atacadista mineira, por serem interdependentes.

Nessa hipótese, a empresa mineira deverá realizar a retenção e o recolhimento do ICMS/ST quando promover a saída da mercadoria para outro contribuinte.

DOLT/SUTRI

(Grifos acrescidos).

Ademais, como já esclarecido, o sujeito passivo por substituição deverá observar as normas da legislação da unidade da Federação de destino das mercadorias, conforme previsto no Convênio de ICMS nº 81/93.

Portanto, não há qualquer ilegalidade na eleição da Autuada como sujeito passivo da autuação.

A Impugnante alega que o maior erro da Fiscalização consiste no fato de que, na reconstituição de todas as operações aquisitivas do contribuinte não foi considerado o princípio da não cumulatividade que rege o ICMS, conforme art. 155, § 2º, inciso I da CF/88.

No entanto, tal afirmativa não condiz com a realidade.

A metodologia de apuração adotada pela Fiscalização está assim descrita no Relatório Fiscal (fls. 10/11):

Metodologia:

- 1) Seleccionados os fornecedores interdependentes, que destacaram o ICMS/ST;

- 2) Seleccionadas as mercadorias (cerveja, chope e refrigerantes);
- 3) Separação das notas fiscais de entradas dos respectivos fornecedores interdependentes com as respectivas mercadorias seleccionadas (constituirão a denominada “**notas fiscais de entrada seleccionadas**”);
- 4) Determinação da participação percentual das entradas das mercadorias dos fornecedores interdependentes no total das entradas do Contribuinte;
- 5) No caso das entradas, apuração do crédito de ICMS normal e do ICMS/ST destacados relativos às notas fiscais de entradas/produtos seleccionados.

Encontra-se demonstrado na Tabela 1 (fls. 20) o percentual de participação das entradas provenientes dos fornecedores interdependentes nas entradas totais do Contribuinte das mercadorias cerveja, chope e refrigerantes.

As notas fiscais de entradas que compõem os valores apurados estão relacionadas na Planilha Anexo II – Relação de Notas Fiscais de Entradas consideradas Exerc. 2010, constante do CD de fls. 56.

Consta ainda da citada planilha os valores do ICMS devido pela operação própria destacado nas notas fiscais e o valor do ICMS/ST retido pelos fornecedores interdependentes.

Na Tabela 2 (fls. 21) está demonstrado a base de cálculo e o ICMS/ST retido/recolhido pelos fornecedores interdependentes a ser compensado com os ICMS/ST apurado nas saídas.

Na sequência, a Fiscalização, para apuração do ICMS operação própria e ICMS/ST devido pela Autuada nas saídas, procedeu da seguinte forma (Metodologia – fls. 10/11):

- 6) No caso das saídas, que envolveram as mercadorias seleccionadas, relativamente às operações próprias, apuração da base de cálculo e do ICMS normal (calculou-se o débito devido nas operações próprias; o crédito de ICMS devido pelas operações próprias; o saldo do ICMS normal/próprio a pagar) a ser cobrado do autuado;
- 7) (...) apuração da base de cálculo do ICMS/ST e do ICMS/ST a pagar;
- 8) Para determinação da base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária, os cálculos foram efetuados tendo como referência o artigo 19, inciso I, letra “b”, itens 1 e 3 do Anexo XV do RICMS/02. (...)

- 9) Sobre o total das saídas de mercadorias selecionadas, aplicou-se o percentual da interdependência, dentro do princípio de somente aquelas mercadorias oriundas dos fornecedores interdependes seriam agora tributadas.

(Grifos acrescentados).

Conforme se verifica da Tabela 3 (fls. 22) apurou-se o ICMS operação própria em relação às saídas totais, aplicando-se o percentual de interdependência, apurado nas entradas.

O valor do ICMS devido pela operação própria foi apurado conforme Tabela 4 (fls. 23), do confronto entre o ICMS OP apurado nas saídas, deduzido do ICMS OP apurado nas entradas (Tabela 2).

Assim, ao contrário do alegado pela Impugnante, foi observado o princípio da não cumulatividade do ICMS.

Do valor do ICMS/ST obtido na Tabela 3 (relativo às saídas totais), calculou-se a proporcionalidade das saídas relativas às mercadorias advindas dos fornecedores interdependentes, obtendo-se o valor do ICMS/ST devido, tendo sido compensado o valor do ICMS/ST destacado e recolhido pelos fornecedores interdependentes, conforme demonstrado na Tabela 5 (fls. 24).

Tal confronto resultou em saldo credor, sendo, assim, exigida apenas a multa isolada pela falta de destaque do imposto devido a título de substituição tributária.

A Impugnante discorda da apuração nos moldes efetivados pela Fiscalização, apresentando o que denomina de Parecer Técnico, trecho transcrito às fls. 99/107 (Parecer conclusivo), com o qual entende comprovar os equívocos cometidos pelo Fisco.

Apresenta a planilha 1 (fls. 100), usando como exemplo o produto 1001 (cerveja Itaipava Pilsen 600 ML / caixa com 24 unidades), para concluir que foram utilizadas quantidades diferentes, ao se relacionarem as entradas (30.037 caixas) com as saídas (44.310 caixas), implicando em erro de apuração.

Nota-se, de pronto, que a citada Planilha 1, a qual a Impugnante afirma que os valores ali anotados foram “considerados pela Sefaz para cálculo do Auto”, não condiz com a realidade, portanto não se prestam à comparação que efetua na planilha 2 e 3, que entende como corretas.

Esclarece a Fiscalização que a quantidade de 30.037 (trinta mil e trinta e sete) caixas resultou de uma consolidação feita pelo Impugnante a partir das entradas dos fornecedores interdependentes, conforme dados disponíveis no Anexo II (Relação de NF-e de Entradas consideradas no trabalho fiscal). Já a quantidade de 44.310 (quarenta e quatro mil, trezentas e dez) caixas, resultou de consolidação realizada pela Impugnante a partir de todas as saídas, conforme pode ser observado no Anexo III (Relação de NF-e de Saídas consideradas no trabalho fiscal).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, tal comparação não pode prosperar, pois o Fisco não tributou todas as saídas, mas apenas as saídas proporcionais às entradas dos fornecedores interdependentes.

Também é equivocada a informação de que o Fisco teria usado o valor de venda para o referido produto de R\$ 52,00 (cinquenta e dois reais).

Os valores das vendas foram apurados individualmente, nota fiscal por nota fiscal, havendo diferenças entre os mesmos, conforme pode ser observado no Anexo III constante do CD de fls. 56. Tal simplificação promovida pelo Impugnante resultou em erros de cálculos no “valor total de venda” e no “ICMS devido pela operação própria”.

O mesmo equívoco ocorre em relação ao PMPF utilizado, visto que a Fiscalização não utilizou o PMPF de R\$ 56,64 (cinquenta e seis reais e sessenta e quatro centavos) para todas as saídas do período fiscalizado, como afirmou o Impugnante.

Na apuração fiscal foi adotado o PMPF, de acordo com o seu período de vigência, divulgado mediante Portarias SUTRI nº 057/10 (01/03/10 a 30/06/10), estabelecendo valor de R\$ 53,76 (cinquenta e três reais e setenta e seis centavos), considerado o preço por caixa, e nº 062/10 (01/07/10 a 31/12/10), estabelecendo valor de R\$ 56,64 (cinquenta e seis reais e sessenta e quatro centavos), considerado o preço por caixa. Assim, mais uma vez, a simplificação adotada nos cálculos da Impugnante (que só atribuiu o PMPF CX de R\$ 56,64 para todas as saídas) gerou distorções nos cálculos, afetando suas mensurações e apurando valores equivocados.

Transcreve-se a planilha elaborada pela Impugnante (fls. 100):

Planilha 1 (elaborada pelo Impugnante - fl. 100 do PTA)			
<b>VALORES CONSIDERADOS PELA SEFAZ PARA CALCULO DO AUTO DE INFRAÇÃO</b>			
<b>ICMS OP. PRÓPRIA ORIGEM</b>		<b>ICMS/ST</b>	
		-	
		PMPF CX	56,64
PRODUTO 1001 CERVEJA ITAIPAVA PILSEN 600ML CX-24		PRODUTO 1001 CERVEJA ITAIPAVA PILSEN 600ML CX-24	
QUANTIDADE	30.037	QUANTIDADE	44.310
VALOR TOTAL ENTRADA INTERDEP.	R\$ 1.229.568,27	VALOR TOTAL SAÍDA	R\$ 2.509.718,40
CREDITO 12%	R\$ 147.548,19	VALOR BC ST CONSIDERADA	
VALOR DE VENDA	R\$ 52,00	ICMS 18% (consolidado anual)	R\$ 451.749,31
VALOR TOTAL VENDA	R\$ 1.561.924,00	ICMS CREDITO 18%	R\$ 281.146,32
VALOR TOTAL DE VENDA CONSIDERADO		ICMS/ST A RECOLHER	R\$ 170.602,99
VALOR BC OP. PRÓPRIA *	R\$ 1.561.924,00	(-) ICMS RECOLHIDO	R\$ 306.233,22
ICMS 18%	R\$ 281.146,32	CREDITO A CREDITAR	R\$ 135.630,23
ICMS A RECOLHER ESTADO	R\$ 133.598,13	ICMS ST DEVIDO	-

A Fiscalização, contrapondo a apuração feita pela Impugnante apresenta a planilha 1 (na visão do Fisco), conforme a seguir, demonstrando os valores efetivamente tributados, utilizando o mesmo exemplo elaborado pela Impugnante. Veja-se:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Planilha 1 (na visão do Fisco)				Obs.: ilustração para um produto. Os cálculos podem ser reproduzidos para cada produto, com base nos dados constantes no CD anexo ao PTA.			
<b>VALORES CONSIDERADOS PELA SEFAZ PARA CALCULO DO AUTO DE INFRAÇÃO</b>							
<b>ICMS OP. PRÓPRIA ORIGEM</b>				<b>ICMS/ST</b>			
				-			
				PMPF CX			
PRODUTO 1001 CERVEJA ITAIPAVA PILSEN 600ML CX-24				PRODUTO 1001 CERVEJA ITAIPAVA PILSEN 600ML CX-24			
QUANTIDADE		trabalhou-se com valor		QUANTIDADE		trabalhou-se com valor	
VALOR TOTAL ENTRADA INTERDEP.		R\$ 1.229.568,27		VALOR BC ST TOTAL		R\$ 2.462.446,08	
CREDITO 12%		R\$ 147.548,19		VALOR BC ST CONSIDERADA		R\$ 2.379.461,65	
VALOR DE VENDA		valor apurado NF/NF		ICMS 18% (consolidado anual)		R\$ 428.303,10	
VALOR TOTAL VENDA		R\$ 1.938.295,24		ICMS CREDITO 18%		R\$ 337.135,44	
VALOR TOTAL DE VENDA CONSIDERADO		R\$ 1.872.974,69		ICMS/ST A RECOLHER		R\$ 91.167,66	
VALOR BC OP. PRÓPRIA *		R\$ 1.872.974,69		(-) ICMS RECOLHIDO		R\$ 152.359,96	
ICMS 18%		R\$ 337.135,44		CREDITO A CREDITAR		R\$ 61.192,30	
ICMS A RECOLHER ESTADO		R\$ 189.587,25		ICMS ST DEVIDO		-	
<p>* Vê-se uma relativização das saídas, posto que não foram todas elas tributadas; considerando-se que as entradas se deram durante o ano, esse "%" variou mês a mês de forma que não há como se dizer que foi só o percentual "x". Vide Tabela 1 - "% Interdependência" - no Auto de Infração em pauta. Em síntese: R\$ 1.938.295,24 x "% Interdependência" mensal;</p>							

Do confronto entre as duas planilhas, verifica-se a divergência entre os valores totais das saídas tributadas considerados pela Impugnante de R\$ 2.509.718,40 (dois milhões, quinhentos e nove mil, setecentos e dezoito reais e quarenta centavos), enquanto na planilha do Fisco, o valor total das vendas tributadas foi de R\$ 2.379.461,65 (dois milhões, trezentos e setenta e nove mil, quatrocentos e sessenta e um reais e sessenta e cinco centavos), portanto, inferior àquele demonstrado pela Impugnante.

Fica demonstrado que na apuração adotada no trabalho fiscal, não foram tributadas todas as saídas, mas as saídas na proporção dos valores das entradas dos fornecedores interdependentes.

Deste modo, a apuração apresentada pela Impugnante não merece prosperar em razão dos seguintes equívocos: I) preço de venda para cálculo do ICMS operação própria; II) PMPF CX para determinação da base de cálculo do ICMS/ST e, por consequência, valores de ICMS operação própria e ICMS/ST e III) comparação de dados obtidos a partir das entradas dos fornecedores interdependentes com dados obtidos a partir de todas as saídas da Contribuinte, conduzindo a conclusões distorcidas.

A Impugnante alega que o erro nos cálculos se dá em razão da Fiscalização ter utilizado quantidades de entradas diferentes na entrada e na saída para cálculo do ICMS/ST.

Apresenta a planilha 2, “valores utilizados pela G03”, utilizando como exemplo a mesma mercadoria, considerando a mesma quantidade do produto 1001 (cerveja Itaipava Pilsen 600 ML / caixa com 24 unidades) na entrada e na saída para concluir que a “mesma base e mesmo período resulta em ICMS/ST idêntico entre recolhido e devido”.

No entanto, não tem razão à Impugnante.

Numa análise mais criteriosa das informações apresentadas nas planilhas que sustentam o trabalho fiscal, verifica-se no Anexo III (Relação de NF-e de saídas consideradas), que o valor total do ICMS/ST apurado foi de R\$ 2.927.442,34 (fls. 44) para o total das saídas, transcrito para a primeira coluna da Tabela 5 (fls. 24), valor este multiplicado pelo percentual de participação dos fornecedores interdependentes nas entradas, resultando no valor do ICMS/ST Saídas (R\$ 2.869.266,89).

Como bem esclarece o Fisco, constata-se que a relação das notas fiscais de saídas conforme Anexo III serviu para se observar os valores totais dos produtos que deram saída no período fiscalizado. Estes valores foram relativizados para a realização da tributação, mediante a aplicação dos percentuais de interdependência, segundo as entradas dos fornecedores interdependentes.

No tocante às entradas, foi possível identificar as remessas advindas dos fornecedores interdependentes. Já em relação às saídas, a identificação de quais saídas são oriundas dos fornecedores interdependentes não se revela possível.

Portanto, a adoção da proporcionalidade das saídas em comparação com as entradas ocorridas no mesmo período de apuração foi necessária para se evitar a tributação de todas as operações de saídas.

Registre-se que a proporcionalidade foi apurada mês a mês, levando-se em conta a participação percentual do valor das mercadorias originadas dos fornecedores interdependentes no total das entradas.

A Fiscalização informa que adotou, ainda, o cálculo com base nos valores monetários das mercadorias em vez de quantidades, por entender ser mais justo, haja vista que não se tratava de apuração quantitativa, visando apurar ocorrência de saída de mercadoria desacobertada de documentação fiscal, estoque desacobertado ou aquisição de mercadorias sem notas fiscais.

Reforça a opção pela adoção dos valores monetários também o fato de que a saída não estampa a origem da mercadoria (fornecedor interdependente ou não), nem a data em que entrou no estabelecimento (no mês em curso ou em outro período de apuração).

Assim, o quadro demonstrativo acostado pela Impugnante às fls. 104, no qual entende demonstrar que foram adotadas quantidades de uma mesma mercadoria a maior nas saídas do que nas entradas, não deve ser considerado, uma vez que o Fisco não adotou quantidades na apuração, mas sim os valores efetivamente destacados nas notas fiscais de entradas e de saídas ocorridas no período autuado.

Ademais, não há qualquer comprovação de que apenas as quantidades de mercadorias entradas dos fornecedores interdependentes no período, foram exatamente as quantidades saídas.

Pelo mesmo motivo, não tem relevância alegação de que o fato da apuração demonstrar a existência de volume de saídas superiores ao volume de entradas se dá pelo fato da existência de estoque remanescente de 2009, visto que o Fisco, frise-se, não realizou a apuração com base nas quantidades de mercadorias entradas e saídas do estabelecimento autuado, mas sim dos valores das notas fiscais registradas.

Cabe lembrar que a Fiscalização não exigiu a parcela do ICMS/ST apurado pelas saídas, visto que considerou os valores recolhidos pelo fornecedor interdependente, no período autuado.

Assim sendo, não merece reparo o trabalho fiscal, quanto à apuração dos valores devidos pela Autuada a título de ICMS operação própria e ICMS/ST, com fulcro no art. 47 do Anexo XV do RICMS/02.

Portanto, corretas a exigência do ICMS devido pela operação própria, bem como a multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) nos termos do art. 56, inciso II 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.

(...)

A Fiscalização exigiu ainda a Multa Isolada, com fulcro no inciso VII do art. 55 da Lei 6.763/75, *in verbis*:

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

Efeitos de 1º/11/2003 a 31/12/2011 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/2003:

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada; (grifou-se).

Informa que reduziu a exigência ao percentual de 20% (vinte por cento), em razão do disposto no inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, c/c o art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

Determinava o art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, com redação vigente até 31/12/11, a cobrança da multa por consignar base de cálculo diversa da prevista na legislação no montante de 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada.

Com o advento da Lei nº 19.978/11, ocorreu a inclusão do inciso XXXVII ao art. 55 da Lei nº 6.763/75, e ainda, alterou o texto do inciso VII do mesmo artigo, que, de forma expressamente interpretativa incluiu as alíneas “a”, “b” e “c” ao respectivo inciso, deixando claro todas as condutas abrangidas dentro do tipo que possui como núcleo “por consignar”.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

Efeitos a partir de 1º/01/2012:

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

a) importância diversa do efetivo valor da operação ou da prestação - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

b) valor da base de cálculo da substituição tributária menor do que a prevista na legislação, em decorrência de aposição, no documento fiscal, de importância diversa do efetivo valor da prestação ou da operação própria - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

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; (grifou-se).

(...)

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

Destaque-se que a vigência do dispositivo retro se deu a partir de 01/01/12. A aplicação da penalidade contida no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, ocorreu em razão de a Autuada ter mencionado como base de cálculo da operação própria e da substituição tributária valor como sendo R\$ 0,00 (zero), o que resultou na falta de recolhimento do ICMS e do ICMS/ST.

Restou, portanto, demonstrado que a Autuada não cumpriu a obrigação acessória a que estava obrigada, ou seja, não consignou a base de cálculo do ICMS e ICMS/ST nas notas fiscais que emitiu.

No entanto, como o núcleo do tipo do ilícito tributário adotado pelo texto legal, inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, vigente no período autuado de 01/03/10 a 31/12/10, era "por consignar", conclui-se que a aplicação da multa isolada não é própria à infração cometida, em relação aos documentos em que "deixou de consignar" os valores da base de cálculo e o respectivo imposto.

Com a inclusão do inciso XXXVII ao art. 55 da Lei nº 6.763/75, por meio da Lei nº 19.978/11, foi também apenada a conduta "por deixar de consignar", com vigência a partir de 01/01/12. Entretanto, esta penalidade não deve ser aplicada de forma retroativa, nos termos do art. 105 do CTN.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, exclui-se a multa isolada capitulada no art. 55, inciso VII, por ser inaplicável à espécie no período autuado.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 269/272 e, ainda, para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, por inaplicável à espécie, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Marismar Cirino Motta. Pela Autuada, assistiu ao julgamento o Dr. André Campos Prates. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira (Revisor), Ronildo Liberato de Moraes Fernandes e Marco Antônio Perdigão Mendes.

**Sala das Sessões, 16 de setembro de 2015.**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Presidente / Relator**

IS/P