

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.664/15/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000237787-66  
Impugnação: 40.010137080-91  
Impugnante: Copobrás S/A. Indústria e Comércio de Embalagens  
IE: 001006208.00-24  
Proc. S. Passivo: Rafael Mallmann/Outro(s)  
Origem: DF/Divinópolis

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST. Constatada a falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST nas saídas, a contribuintes mineiros, de produtos da linha "Food Service", classificados na subposição 3923.90.00 da NBM/SH, acarretando as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro (100% do valor do ICMS/ST), conforme art. 56, inciso II, e seu § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da mencionada lei, majorada em 50% (cinquenta por cento) a partir de 17/04/14 em virtude de reincidência, e em 100% (cem por cento) a partir de 04/06/14 em razão de dupla reincidência. Infração plenamente caracterizada. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST, no período de janeiro de 2010 a junho de 2014, nas saídas, a contribuintes mineiros das mercadorias da linha "Food Service", classificados na subposição 3923.90.00 da NBM/SH, relacionadas no Anexo I do Auto de Infração.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro (100% do valor do ICMS/ST), conforme art. 56, inciso II, e seu § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada, a partir de janeiro de 2012, prevista no art. 55, inciso XXXVII da mencionada lei, majorada em 50% (cinquenta por cento) a partir de 17/04/14 em virtude de reincidência, e em 100% (cem por cento) a partir de 04/06/14 em razão de dupla reincidência, conforme demonstrativo de fls. 17/18.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 53/85, juntando documentos às fls. 86/115.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 122/129.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 135/143, opina pela procedência do lançamento.

**Instrução Processual**

Em sessão realizada em 26/3/15, presidida pelo Conselheiro Fernando Luiz Saldanha, nos termos da Portaria nº 04/01, deferiu-se o pedido de vista do processo formulado pelo Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves, marcando-se a continuação do julgamento para o dia 31/03/15.

Na oportunidade, foram proferidos os votos dos Conselheiros Eduardo de Souza Assis (Relator), Guilherme Henrique Baeta da Costa (Revisor) e Fernando Luiz Saldanha que julgavam procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Gustavo Nygaard e, pela Fazenda Pública Estadual o Dr. Eder Souza.

**DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG, que adotou os da Fiscalização, foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, com adaptações de estilo.

**Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST, no período de janeiro de 2010 a junho de 2014, nas saídas, a contribuintes mineiros das mercadorias da linha “Food Service”, classificados na subposição 3923.90.00 da NBM/SH, relacionadas no Anexo I do Auto de Infração.

O relatório analítico do lançamento encontra-se disposto às fls. 15/16, o crédito tributário demonstrado no Anexo II do Auto de Infração, às fls. 17/18 e, os fundamentos para a majoração da multa isolada, em função da constatação das reincidências, no Anexo III (fls. 19/21).

No Anexo IV ao Auto de Infração, às fls. 22/23, a Fiscalização anexa aos autos *folder* dos produtos da linha “food service” da empresa autuada.

No Anexo V (fls. 24/30) consta o laudo técnico apresentado pela Impugnante, e no Anexo VI (fls. 31/37) o Acórdão nº 20.794/12/1ª da Contribuinte, autuada pelo mesmo motivo, e o crédito tributário referente quitado conforme documento de fls. 38 dos autos.

A Fiscalização anexa aos autos, às fls. 39/44, informações sobre os produtos, objeto do lançamento, obtidas no *site* da Autuada e em *sites* de associações. Às fls. 45 o CD-R contendo as planilhas que compõem o lançamento fiscal.

Importante reiterar que a Contribuinte já foi autuada pelo mesmo motivo conforme PTA/AI nº 04.002224122-43, tendo o Conselho de Contribuintes/MG, nos termos do acórdão nº 20.794/12/1ª (fls. 32/37), mantido integralmente as exigências de ICMS e multa de revalidação.

O trabalho fiscal está fundamentado nos subitens 30.2.3 (efeitos de 1º/01/10 a 28/02/11) e 30.2.2 (efeitos a partir de 1º/03/11) da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, abaixo transcritos:

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

<b>30.2. Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária</b>			
<b>Interno</b>			
<b>Subitem</b>	<b>Código NBM/SH</b>	<b>Descrição</b>	<b>MVA (%)</b>
30.2.2	3923.10.90	Recipientes isotérmicos sem isolamento produzido pelo vácuo, bem como suas partes (garrafas, garrafões com ou sem torneira, cantis, caixas)	70
	3923.30.00		
	3923.90.00		
	7615.19.00		
	7323.93.00		

30.2.3	3923.10.90	Recipientes isotérmicos sem isolamento produzido pelo vácuo, bem como suas partes (garrafas, garrafões com ou sem torneira, cantis, caixas)	69,69
	3923.30.00		
	3923.90.00		
	7615.19.00		
	7323.93.00		

Defende a Impugnante que os produtos por ela fabricados não podem, tecnicamente, ser caracterizados como recipientes isotérmicos, e que, dessa forma, não há que se falar em aplicação da regra de substituição tributária prevista nos dispositivos transcritos.

Porém, razão não lhe assiste.

Como esclarece a Impugnante, a linha “Food Service” (*folder* às fls. 23) é composta de hamburgueiras e potes (mais conhecidos como “marmitex”), fabricados com a utilização de poliestireno expansível, conhecido como “EPS expansível”.

O EPS é “*um material na forma de espuma com microcélulas fechadas, composto basicamente de 2% de poliestireno e 98% de vazios contendo ar. De cor branca, inodoro, reciclável, não poluente, fisicamente estável, é um material isolante de ótima qualidade nas temperaturas de -70° a 80° Centígrados*”, conforme informação obtida no *site* da Associação Brasileira de Embalagens (doc. às fls. 43/44).

No *site* da Impugnante, nas explicações sobre o EPS consta a seguinte informação:

“- Ótimo isolante térmico - o baixo coeficiente de condutibilidade térmica do EPS permite ao produto embalado manter-se à temperatura desejada e chegar ao seu destino em condições perfeitas para o consumo.”

Como se vê, uma das propriedades mais importantes do EPS é a sua capacidade de resistir à passagem do calor, devido à sua estrutura celular, que é constituída por células fechadas cheias de ar.

A Autuada reconhece a capacidade isolante do EPS. Contudo, aduz que o “*isolamento térmico verificado nos produtos fabricados com EPS não tem o condão de torná-los recipientes isotérmicos*”.

Segundo ela, “só se poderia cogitar a existência de um recipiente isotérmico se esse mantivesse, durante um longo período de tempo, a mesma temperatura que o alimento tinha quando originalmente preparado”.

Ora, é completamente equivocado o entendimento defendido pela Impugnante, baseado tão-somente numa interpretação restritiva do termo “isotérmico”.

Ao contrário do alegado, para que um recipiente se caracterize como isotérmico basta que ele seja capaz de conservar parcialmente o calor da substância contida em seu interior em face da temperatura do ambiente externo, não havendo sustentação técnica para estipulação de um prazo específico para a manutenção da temperatura dentro do recipiente, ou de um percentual mínimo de conservação do calor.

No caso, conforme laudo apresentado pela Impugnante (fls. 107/112), pode-se observar que os produtos analisados foram capazes de conservar parcialmente o calor dos alimentos neles inseridos por um longo período de tempo, sofrendo uma redução gradual de temperatura, conforme o gráfico apresentado.

Essa constatação evidencia suas propriedades de isolante térmico, sendo que inexistente um determinado grau de eficiência estabelecido como requisito para definição do recipiente como isotérmico.

Vale destacar que, mesmo após uma hora do acondicionamento do alimento, a temperatura, que inicialmente girava em torno de 60°C (sessenta graus centígrados), manteve-se próxima de 50°C (cinquenta graus centígrados) tanto para o alimento armazenado na hamburgueira como para o do marmitex. Esta capacidade do produto de conservação do calor, inclusive, é explorada pela Impugnante na oferta das suas mercadorias (fls. 40): “Lanches e porções chegam ao cliente inteiros e quentinhos. Perfeitos para delivery.”

É de se observar que, a prevalecer o entendimento da Autuada sobre o conceito de recipientes isotérmicos, os subitens 30.2.3 e 30.2.2 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 seriam letra morta, pois não há um produto sequer vendido no mercado que, sem isolamento produzido pelo vácuo, tenha capacidade de manter o alimento nele acondicionado à temperatura constante, por um longo período de tempo.

Ademais, não existe isolamento térmico perfeito, ou seja, todo material ou estrutura constituída por alguma composição de materiais, sempre permite a passagem de calor.

Resta, pois, demonstrado, que os produtos em apreço se caracterizam como isotérmicos. O próprio laudo apresentado, como já mencionado, comprova essa assertiva, sendo que, repise-se, inexistente um determinado grau de eficiência estabelecido como requisito para definição do recipiente como isotérmico.

Quanto à argumentação de que os potes marmitex não podem ser enquadrados como “caixas”, verifica-se, uma vez mais, que a Impugnante mostra-se equivocada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Segundo o dicionário *online* Michaelis, o significado de caixa é:

cai.xa

sf (lat capsa) 1 Receptáculo, geralmente com a forma de um paralelepípedo retângulo, mas que pode também ter outra forma qualquer, com ou sem tampa, de madeira, papelão, folha de flandres ou outro material, para guardar, acondicionar ou transportar qualquer coisa ou mercadorias.

Como se vê, os potes sob análise enquadram-se perfeitamente no conceito de caixa.

Ressalte-se que, ao contrário do que afirma a Autuada, a Consulta de Contribuinte nº 054/11 (fls. 114/115) não se aplica ao caso dos autos.

Pela simples leitura da descrição dos produtos, tem-se a certeza de que os potes de que trata a referida consulta não são de EPS, mas de plástico comum (PP ou PS), estando nesse fato fundamentada a resposta dada à consulta. Caso contrário, é evidente que os produtos teriam sido descritos como sendo “bandejas e potes de poliestireno expandido (EPS)”.

Note-se que a própria Impugnante faz essa diferenciação quando da emissão de suas notas fiscais, ou seja, para os potes de PP ou PS usa as expressões “potes plásticos” e “potes plast” e para os potes de EPS, a expressão “pote EPS marmitex c/ tampa”, como se verifica das notas fiscais citadas a seguir, a título de exemplo:

NUM NF	DTEMISSAO	ITEM	CODPROD	DESCRIÇÃO
000019996	04/01/2010	1	101111	PTT-100 POTES PLAST 100 ML CX 02 MIL TRANSPARENTE
000020007	04/01/2010	3	400090	PT-102 POTE EPS MARMITEX C/ TAMP A 187X56 MM P/ 750 ML 100 UN
000020010	04/01/2010	2	101110	PT-100 POTES PLASTICO 100 ML CX 02 MIL
000020030	04/01/2010	1	400090	PT-102 POTE EPS MARMITEX C/ TAMP A 187X56 MM P/ 750 ML 100 UN
000020057	05/01/2010	2	111240	PT-240 POTES PLAST 250 ML CX 01 MIL LEVE "ESTRIADO"
000020060	05/01/2010	1	101111	PTT-100 POTES PLAST 100 ML CX 02 MIL TRANSPARENTE
000020150	05/01/2010	4	101110	PT-100 POTES PLASTICO 100 ML CX 02 MIL
000020157	05/01/2010	1	101111	PTT-100 POTES PLAST 100 ML CX 02 MIL TRANSPARENTE
000020157	05/01/2010	2	101110	PT-100 POTES PLASTICO 100 ML CX 02 MIL
000020184	06/01/2010	1	400090	PT-102 POTE EPS MARMITEX C/ TAMP A 187X56 MM P/ 750 ML 100 UN
000020184	06/01/2010	2	400135	PT-104 POTE EPS MARMITEX C/ TAMP A 187X65 MM P/ 1100 ML 100 U
000024155	04/03/2010	10	101110	PT-100 POTES PLASTICO 100 ML CX 02 MIL

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

000024173	04/03/2010	3	112264	PT-100 POTES PLASTICOS 100 ML CX 02 MIL "LEVE"
000024175	04/03/2010	3	101110	PT-100 POTES PLASTICO 100 ML CX 02 MIL
000024180	04/03/2010	1	101110	PT-100 POTES PLASTICO 100 ML CX 02 MIL
000024244	05/03/2010	1	400135	PT-104 POTE EPS MARMITEX C/ TAMPA 187X65 MM P/ 1100 ML 100 U
000024244	05/03/2010	2	400090	PT-102 POTE EPS MARMITEX C/ TAMPA 187X56 MM P/ 750 ML 100 UN
000024377	08/03/2010	7	111239	PTT-240 POTES PLAST 250 ML CX 01 MIL TRANSP. LEVE "ESTRIADO"
000024379	08/03/2010	3	400090	PT-102 POTE EPS MARMITEX C/ TAMPA 187X56 MM P/ 750 ML 100 UN

Deve-se observar que os potes, objeto da autuação, são apenas os de EPS, porque os demais, por óbvio, não se enquadram no conceito de “recipientes isotérmicos”.

Não resta dúvida, pois, de que as hamburgueiras e os potes marmitex produzidos pela Impugnante caracterizam-se como caixas isotérmicas sem isolamento produzido pelo vácuo, sendo legítima a exigência do ICMS/ST, com fundamento nos subitens 30.2.3 e 30.2.2 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, nos valores demonstrados no Anexo I do Auto de Infração (fls. 45), e legítimas as exigências das multas de revalidação e isolada, não havendo que se falar em ofensa ao princípio da tipicidade cerrada.

Cumprir registrar que as penalidades aplicadas guardam perfeita consonância com as infrações cometidas. São infrações distintas - uma por descumprimento da obrigação principal outra por descumprimento de obrigação acessória, - que requerem apenamento próprio, de modo que, para cada uma, foi cominada uma penalidade específica, com bases de cálculo distintas, conforme claramente demonstrado às fls. 17/18.

Assim, a multa de revalidação foi aplicada por ter, a Impugnante, deixado de recolher o ICMS/ST devido, tendo sido cobrada em dobro, conforme art. 56, inciso II, e seu § 2º, I, da Lei nº 6.763/75.

Já, por ter descumprido a obrigação acessória de consignar nas notas fiscais relacionadas no Anexo I do Auto de Infração, a base de cálculo do ICMS/ST, foi exigida, a partir de janeiro de 2012, início de sua vigência, a multa isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, da Lei 6.763/75, *in verbis*:

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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De se destacar que o valor da multa isolada foi calculado sobre o valor da base de cálculo do ICMS/ST em estrita observância ao que determina o dispositivo retrotranscrito, sendo totalmente descabida a alegação da Contribuinte de que deveria ter sido tomado, por base de cálculo, o valor do imposto que deixou de ser pago.

A multa isolada foi majorada em 50% (cinquenta por cento) a partir de 17/04/14 em virtude da constatação de reincidência, conforme DAF nº 04.002256153.07 (fls. 20), e em 100% (cem por cento) a partir de 04/06/14 em razão de dupla reincidência, conforme DAF 04.002257109.11 (fls. 21), nos termos do § 7º do art. 53 da Lei nº 6.763/75.

Ressalte-se que a pretensão da Impugnante de redução dos valores das multas aplicadas não encontra amparo legal.

No tocante à alegação de que a cobrança das multas em apreço caracteriza ofensa aos princípios constitucionais da razoabilidade, da proporcionalidade e do não confisco, aplica-se o art. 110 do RPTA Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 110. 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 resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

Restaram, pois, plenamente caracterizadas as infrações à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências fiscais.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 26/03/15. ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Guilherme Henrique Baeta da Costa (Revisor) e Carlos Alberto Moreira Alves.

**Sala das Sessões, 31 de março de 2015.**

**Fernando Luiz Saldanha**  
**Presidente**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Relator**