

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.984/16/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000270427-72  
Impugnação: 40.010138275-45  
Impugnante: Nestlé Brasil Ltda  
IE: 186002263.00-85  
Proc. S. Passivo: Vinícius Jucá Alves/Outro(s)  
Origem: DF/Uberaba

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST.** Constatou-se que a Autuada, sediada neste estado, na condição de contribuinte substituto tributário, deixou de destacar o ICMS operação própria e o ICMS/ST nas notas fiscais por ela emitidas, em operações internas, com mercadorias listadas no item 43 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS (operação própria), ICMS/ST, Multa de Revalidação no percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre o ICMS devido na operação própria, prevista no art. 56, inciso II, Multa de Revalidação no percentual de 100% (cem por cento) sobre o valor do ICMS/ST, capitulada no art. 56, § 2º, inciso I, e Multa Isolada no percentual de 20% (vinte por cento) sobre o valor total da base de cálculo do ICMS/ST não destacada nas notas fiscais, prevista no art. 55, inciso XXXVII, majorada em 50 % (cinquenta por cento) em razão da constatação da reincidência, nos termos do disposto no art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75. Verificado nos autos que as remessas de mercadorias realizadas pelas filiais de mesma titularidade da empresa autuada encontram-se na hipótese de inaplicabilidade do instituto da substituição tributária, prevista no art. 18, inciso III e § 1º do Anexo XV do RICMS/02, cabendo o recolhimento do imposto ao estabelecimento autuado. **Infração caracterizada.**

**NOTA FISCAL – FALTA DE DESTAQUE DO ICMS.** Constatou-se que a Autuada deixou de destacar o ICMS (operação própria) nas notas fiscais por ela emitidas, em operações internas, com mercadorias listadas no item 43 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinadas a contribuintes mineiros, detentores de regimes especiais que lhes atribuem a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/ST na condição de contribuinte substituto tributário. Exigência de ICMS (operação própria), multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, majorada em 50 % (cinquenta por cento) em razão da constatação da reincidência, nos termos do disposto no art. 53, §§ 6º e 7º da citada lei. **Infração caracterizada.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

## **RELATÓRIO**

### **Da Autuação**

Acusação fiscal de que a Autuada, sediada neste estado, na condição de contribuinte substituto tributário, deixou de destacar o ICMS (operação própria) e o ICMS/ST nas notas fiscais por ela emitidas, no período de 01/12/14 a 31/03/15, em operações internas, com mercadorias listadas no item 43 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS (operação própria), ICMS/ST, Multa de Revalidação no percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre o ICMS devido na operação própria, prevista no art. 56, inciso II, Multa de Revalidação no percentual de 100% (cem por cento) sobre o valor do ICMS/ST, capitulada no art. 56, § 2º, inciso I, e Multa Isolada no percentual de 20% (vinte por cento) sobre o valor total da base de cálculo do ICMS/ST não destacada nas notas fiscais, prevista no art. 55, inciso XXXVII, todos da Lei nº 6.763/75, esta majorada em razão da constatação da reincidência, nos termos do disposto no art. 53, §§ 6º e 7º da citada lei.

Em relação às operações de saída de mercadorias, promovidas pela Autuada, destinadas a contribuintes mineiros, detentores de regimes especiais que lhes atribuem a responsabilidade pelo recolhimento do imposto na condição de contribuinte substituto tributário, exigiu-se o ICMS (operação própria) e a respectiva multa de revalidação e, sobre o valor total da base de cálculo do ICMS, não destacada nas notas fiscais, exigiu-se a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, esta majorada em razão da constatação da reincidência, nos termos do disposto no art. 53, §§ 6º e 7º da citada lei.

Irregularidade apurada por meio da conferência de livros fiscais, documentos fiscais e informações contidas nos arquivos eletrônicos transmitidos à Fiscalização pela Autuada.

A metodologia de apuração do imposto e os valores exigidos encontram-se demonstrados nas Planilhas 1, 1.1 e 1.2 e no Demonstrativo do Crédito Tributário, constantes dos arquivos gravados na mídia eletrônica de fls. 36.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 40/61 e documentos de fls. 64/105.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 108/115, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 119/137, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência do lançamento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em sessão realizada em 29/03/16, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, atendendo requerimento formulado pelos Procuradores da Autuada, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 05/04/16. Pela Impugnante, assistiu à deliberação a Dra. Karen Rossi Florindo e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Cássio Amorim Rebouças.

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram parcialmente adotados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, com as adaptações necessárias.

### **Da Preliminar de Nulidade do Auto de Infração**

Alega a Impugnante que o Auto de Infração é nulo, pois a Autoridade Fiscal não demonstrou, efetivamente, as razões pelas quais considera que ela praticou as irregularidades apontadas.

Contudo, do simples exame da documentação constante dos autos, verifica-se que a Fiscalização seguiu rigorosamente os requisitos exigidos para a formalização do crédito tributário, quais sejam, os definidos pelos arts. 85 e seguintes do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários e Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, proporcionando à Impugnante toda a condição necessária e suficiente para a realização de sua defesa.

O processo de fiscalização foi levado a efeito com a utilização de procedimentos tecnicamente idôneos, calcados na análise das informações fiscais do contribuinte.

Lavrado o competente Auto de Infração, a empresa autuada foi devidamente intimada para pagar ou parcelar o crédito tributário apurado, com as reduções de penalidades previstas na legislação ou exercer, querendo, o legítimo e constitucional direito de defesa.

Esclareça-se, por oportuno, que o lançamento foi efetuado por autoridade administrativa constitucionalmente competente para a prática do ato, tendo sido elaborado Relatório Fiscal circunstanciado, contendo a descrição detalhada do fato imponível, com citação dos dispositivos legais relativos às infringências e penalidades aplicadas, bem como, contendo planilhas e demonstrativos auto explicativos, além do Demonstrativo do Crédito Tributário, fazendo parte integrante dele o Demonstrativo de Correção Monetária e Multas - DCMM, os quais foram devidamente apresentados ao Sujeito Passivo.

O Auto de Infração, portanto, contém todas as informações e elementos necessários e suficientes ao esclarecimento das acusações objeto do presente feito fiscal.

Dessa forma, o lançamento deu-se com a estrita observância de todos os preceitos legais e regulamentares que disciplinam a matéria, não havendo que se falar em descumprimento de norma inculpada na legislação tributária para tal, mormente das disposições contidas no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

Ademais, os próprios argumentos trazidos pela Impugnante no bojo de sua peça defensiva, por si só, demonstram que ela teve perfeito e necessário entendimento das acusações que lhe foram imputadas.

Pelo exposto, rejeitam-se as prefácias arguidas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a acusação fiscal é de que a Autuada, sediada neste estado, na condição de contribuinte substituto tributário, deixou de destacar o ICMS (operação própria) e o ICMS/ST nas notas fiscais por ela emitidas, no período de 01/12/14 a 31/03/15, em operações internas, com mercadorias listadas no item 43 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS (operação própria), ICMS/ST, Multa de Revalidação no percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre o ICMS devido na operação própria, prevista no art. 56, inciso II, Multa de Revalidação no percentual de 100% (cem por cento) sobre o valor do ICMS/ST, capitulada no art. 56, § 2º, inciso I, e Multa Isolada no percentual de 20% (vinte por cento) sobre o valor total da base de cálculo do ICMS/ST não destacada nas notas fiscais, prevista no art. 55, inciso XXXVII, todos da Lei nº 6.763/75, essa majorada em razão da constatação da reincidência, nos termos do disposto no art. 53, §§ 6º e 7º da citada lei.

Em relação às operações de saída de mercadorias, promovidas pela Autuada, destinadas a contribuintes mineiros, detentores de regimes especiais que lhes atribuem a responsabilidade pelo recolhimento do imposto na condição de contribuinte substituto tributário, exigiu-se o ICMS (operação própria) e a respectiva multa de revalidação e, sobre o valor total da base de cálculo do ICMS não destacada nas notas fiscais, exigiu-se a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, essa majorada em razão da constatação da reincidência, nos termos do disposto no art. 53, §§ 6º e 7º da citada lei.

A Autuada encontra-se inscrita neste estado sob o CNAE-F 46.39-7-01 (comércio atacadista de produtos alimentícios em geral).

As mercadorias, objeto das exigências fiscais, encontram-se listadas no item 43 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

A apuração do ICMS devido por substituição tributária deu-se na forma estabelecida no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 e no art. 20 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Para a apuração da base de cálculo do ICMS/ST, a Fiscalização adotou o valor da mercadoria consignado na nota fiscal emitida pela Autuada, acrescentou a importância relativa ao IPI, frete, seguros (quando existentes) e agregou o percentual relativo à Margem de Valor Agregado – MVA, ditada nas normas regulamentares mineiras; aplicando a alíquota interna e, em seguida, abatendo o ICMS da operação própria (que no caso é o ICMS também exigido nos presentes autos).

Alega a Impugnante não ser ela a responsável pelo recolhimento do ICMS/ST devido em relação às mercadorias objeto deste lançamento, e, conseqüentemente, não há que se falar em destaque do ICMS (operação própria) nas

notas fiscais por ela emitidas, uma vez que foram efetuados recolhimentos, a título de ICMS e ICMS/ST, na fase anterior da cadeia produtiva, conforme determina a legislação tributária. E, que esses recolhimentos do imposto foram desconsiderados pela Fiscalização.

Ressalta que consta no Protocolo ICMS 28/09, firmado entre os estados de Minas Gerais e de São Paulo, para instituição da substituição tributária, no § 3º da Cláusula Segunda, que a responsabilidade tributária pela retenção e recolhimento do ICMS/ST somente não se aplica nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica quando o destinatário (no caso a Autuada) operar, exclusivamente, com mercadorias recebidas em transferência do remetente. Aduz que no mesmo sentido dispõe o art. 18, inciso III, § 1º do Anexo XV do RICMS/02.

Entende que se a filial mineira (estabelecimento distribuidor, atacadista e depósito) receber mercadorias em transferência interestadual de estabelecimento de mesma titularidade (filial paulista) e, também, adquirir, em operação interestadual, mercadoria de outra empresa (CNPJ diferente), as remessas feitas em transferência pelo estabelecimento de mesma titularidade estarão sujeitas à substituição tributária.

Argui que, no caso específico, recebe de filiais localizadas no estado de São Paulo diversas remessas de mercadorias submetidas à tributação do ICMS sob o regime da substituição tributária. E que, da mesma forma, também recebe remessas de mercadorias de outra empresa.

Defende que é possível concluir que não existe exclusividade de fornecimento de mercadorias por parte dos estabelecimentos remetentes (de São Paulo) e do estabelecimento destinatário (de Contagem – ora Autuada), já que o estabelecimento destinatário mineiro também recebe mercadorias de outra empresa. Assevera que a situação concreta não se enquadra na exceção estabelecida no Protocolo 28/09 e no art. 18, inciso III, § 1º do Anexo XV do RICMS/02 (inaplicabilidade da ST nas transferências de mercadorias).

E, frisa que os estabelecimentos remetentes das mercadorias localizados no estado de São Paulo efetuaram o recolhimento do ICMS da operação própria e do ICMS/ST, quando das transferências das mercadorias, conforme determina a legislação tributária.

Lado outro, a Fiscalização sustenta que é equivocado o entendimento da Impugnante de não ser ela a responsável pelo recolhimento do imposto ora exigido, aos seguintes argumentos:

- o Protocolo ICMS 28/09, no § 3º da Cláusula Segunda, que foi reproduzido na íntegra na legislação mineira, art. 18, inciso III, § 1º do Anexo XV do RICMS/02, traz hipóteses de inaplicabilidade da substituição tributária;
- conforme dispõe o inciso III c/c § 1º do art. 18, não se aplica a substituição tributária nas transferências de mercadorias promovidas entre estabelecimentos do industrial fabricante, desde que os estabelecimentos destinatários operem exclusivamente com produtos fabricados por estabelecimento industrial de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mesma titularidade, ficando os destinatários com a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST.

No tocante à alegação da Autuada de que ela não é responsável pelo destaque do ICMS (operação própria) e do ICMS devido por substituição tributária, por não operar exclusivamente com produtos fabricados pela indústria da mesma titularidade, pois recebe mercadorias de outra empresa, no caso da Nestlé Sudeste Ltda, conforme documentos fiscais que colaciona às fls. 98/100, sustenta a Fiscalização que:

- a Autuada, Nestlé Brasil Ltda, que compõe o Grupo Nestlé, recebe em transferências de centros de distribuição localizados em outros estados mercadorias da marca Nestlé, fabricadas por indústrias de mesma titularidade;

- até 31 de agosto de 2014, todas as entradas de mercadorias no seu estabelecimento eram provenientes de transferências de centros de distribuição localizados em outras unidades da Federação. Até essa data realizava, corretamente, o destaque do ICMS (operação própria) e a retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária;

- a partir do mês de setembro de 2014, passou a receber mercadorias da marca Nestlé, em pequena quantidade, uma nota fiscal por mês, da empresa Nestlé Sudeste Ltda, também componente do Grupo Nestlé, razão pela qual alega não ser mais a responsável pelo recolhimento do imposto ora exigido, por não operar exclusivamente com produtos fabricados pela indústria de mesma titularidade;

- no período fiscalizado (dezembro de 2014 a março de 2015), consta no livro de Registro de Entradas (Escrituração Fiscal Digital - EFD), os seguintes documentos fiscais referentes a recebimentos de mercadorias da empresa Nestlé Sudeste Ltda:

<b>ENTRADAS NESTLE SUDESTE LTDA</b>	<b>DATA</b>	<b>VALOR</b>	<b>PRODUTO</b>
NF Nº 000005747	30/01/2015	4.540,67	Nescau Actg beb lact
NF Nº 000005825	11/02/2015	2.657,25	Molico leite
NF Nº 000006014	12/03/2015	2.385,00	Ninho lev semi 1 lt
<b>Total Entradas Período Dezembro/14 a Março/15</b>		<b>9.582,92</b>	

- essas são as únicas entradas de mercadorias provenientes da empresa Nestlé Sudeste Ltda, ocorridas no período fiscalizado;

- no período autuado, as entradas de mercadorias no estabelecimento autuado totalizaram R\$ 30.618.324,00 (trinta milhões e seiscentos e dezoito mil e trezentos e vinte e quatro reais);

- incluindo o estabelecimento autuado, foi realizada auditoria em (06) seis estabelecimentos mineiros atacadistas componentes do Grupo Nestlé, sendo que (05) cinco deles, a partir do mês de setembro de 2014, passaram a receber uma nota fiscal por mês da empresa Nestlé Sudeste;

- todas as notas fiscais recebidas pelos estabelecimentos da Nestlé Brasil Ltda situados neste estado, cujo remetente é a Nestlé Sudeste Ltda, curiosamente são de pequenos valores e quantidades e do mesmo produto;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a mudança do comportamento da Autuada, ao receber mercadorias da Nestlé Sudeste Ltda, também componente do Grupo Nestlé e que fabrica produtos com a marca Nestlé, não descaracteriza a exclusividade da operação com produtos Nestlé, fabricados por indústria de mesma titularidade.

Destaca a Fiscalização que no período fiscalizado as entradas de mercadorias provenientes da Nestlé Sudeste Ltda foi no importe de R\$ 9.582,92 (nove mil e quinhentos e oitenta e dois reais e noventa e dois centavos), frente ao total das entradas do período no valor total de R\$ 30.618.324,00 (trinta milhões e seiscentos e dezoito mil e trezentos e vinte e quatro reais);

E, ainda, há que se considerar, que os produtos da Nestlé Sudeste Ltda, também da marca Nestlé, são os mesmos fabricados pela indústria Nestlé Brasil Ltda (leite ninho tradicional e Nescau bebida láctea).

Apresenta a Fiscalização o seguinte comparativo dos recolhimentos de ICMS efetuados pela Autuada até agosto de 2014 com os recolhimentos realizados no período autuado, quando houve a mudança do comportamento tributário:

Total de Recolhimento mensal Janeiro a Agosto 2014	12.526.068,00
<b>Média Mensal Janeiro a Agosto 2014</b>	<b>1.565.758,00</b>
Recolhimento de Dezembro 2014	397.184,00
Recolhimento de Janeiro 2015	484.142,00
Recolhimento de fevereiro 2015	363.455,00
Recolhimento de março 2015	368.338,00
<b>Média Mensal Dezembro/14 a Março/15</b>	<b>403.279,00</b>

Destaca que, ao se fazer as comparações do valor praticado pelo estabelecimento distribuidor mineiro (Autuada), que já é superior ao valor adotado como partida para cálculo da ST pelos estabelecimentos paulistas, e considerando que nessa etapa da cadeia comercial ainda deverá ter o agregado do varejista, pode-se concluir que o valor adotado como base de cálculo do ICMS/ST pelos estabelecimentos paulistas é expressivamente inferior ao preço que o produto chega ao consumidor final.

Aduz, ainda, que essa distorção expressiva entre o valor adotado como “base de cálculo” do ICMS/ST (pelos estabelecimentos paulistas) e o preço suportado pelo consumidor final revela de maneira incontroversa a intenção da Autuada de suprimir ou reduzir tributos devidos.

Conclui que não há o que se falar em verificar os valores pagos pelos remetentes paulistas, uma vez que aqueles estabelecimentos não são os responsáveis pelo recolhimento do ICMS/ST e, sim, o estabelecimento da Autuada, razão pela qual dessa se exige o crédito tributário, em análise.

Passando-se a análise das controvérsias suscitadas no presente auto, verifica-se que o cerne da questão reside na adequada interpretação à expressão “deverão operar exclusivamente com produtos fabricados por estabelecimento industrial de mesma titularidade”, constante no § 1º do art. 18, Anexo XV do RICMS/02:

## 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;

(...)

§ 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.

(Grifou-se)

Nesse sentido, tratando-se de interpretar um termo posto em uma norma jurídica, deve-se buscar auxílio às técnicas da hermenêutica, buscando relacionar o signo e os respectivos significados.

Assim, considerando a literalidade do texto (interpretação literal), extrai-se que o dispositivo não exige que os produtos a serem comercializados sejam produzidos pela indústria de mesma titularidade. Essa redação abrangia, sim, os produtos idênticos, não necessariamente produzidos pela indústria de mesma titularidade.

Isso porque não há artigo definido antes da palavra “produtos”.

Somente se a redação contivesse o artigo definido “os” é que poder-se-ia interpretar de tal forma (inserindo-o no texto, teria-se “(...) *estes deverão operar exclusivamente com os produtos fabricados por estabelecimento industrial de mesma titularidade*”).

Além disso, a composição societária converte para a mesma titularidade.

Veja-se a composição societária da empresa remetente (Nestle Sudeste Alimentos e Bebidas Ltda) extraída do site da Receita Federal do Brasil está assim definida:

CNPJ, EXTERNO-3, CNPJ-3 (CONSULTA EXTERNO POR CNPJ)

FONTE: **QUADRO SOCIETARIO**

CNPJ EMPRESA: 11.799.788/0001-64

DATA DA ABERTURA: 05/04/2010

N.E.: **NESTLE SUDESTE ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA.**

CPF RESP EMPRESA: 234.995.228-29

NOME RESPONSÁVEL: MARTIN HUBER

CPF/CNPJ: 60.409.075/0001-52

INCLUIDO EM : 01/09/2011



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ULT. ALT EM : 17/12/2012

NOME/N.EMP: **NESTLE BRASIL LTDA.**

SIT. CADASTRAL: ATIVA

QUALIFICACAO: 22 - **SOCIO**

**PERC.CAP. SOCIAL: 99,99**

PAIS DE ORIGEM (SE SOCIO ESTRANGEIRO):

CPF REPRESENTANTE LEGAL: 234.995.228-29

QUALIF.REP.LEGAL: 05 - ADMINISTRADOR

NOME DO REPRES. LEGAL: MARTIN HUBER

Conforme se pode observar na consulta acima, a autuada Nestlé Brasil Ltda integra o quadro societário da empresa Nestlé Sudeste Ltda, com 99,99% (noventa e nove vírgula noventa e nove por cento) do capital social. Essa seria, na prática, verdadeira subsidiária integral.

Reforçando o entendimento de que a composição acionária converte para uma única titularidade, está o fato de a Nestlé Sudeste Ltda, CNPJ 11.799.788/0001-64, estar situada na Rodovia BR 040, km 20, Três Rios/RJ, mesmo local onde também se encontra instalada a Nestlé Brasil Ltda, CNPJ 60.409.075/0190-90.

Inclusive, é importante observar que no mesmo período fiscalizado, a Autuada recebeu em transferência da Nestlé Brasil Ltda, CNPJ 60.409.075/0190-90, localizada em Três Rios/RJ, os mesmos tipos de produtos que foram remetidos pela Nestlé Sudeste Ltda.

Esse fato pode ser constatado nos arquivos da Escrituração Fiscal Digital transmitidos pela Autuada nos meses autuados, onde constam notas fiscais emitidas pela Nestlé Brasil Ltda, CNPJ 60.409.075/0190-90.

Prosseguindo na análise do sentido e alcance da norma estabelecida no art. 18, inciso III e § 1º do Anexo XV do RICMS/02, acima reproduzido, extrai-se que a finalidade do inciso III (interpretação teleológica) é a prevenção do domínio da situação (fazer com que o preço não seja manipulado nas operações de transferência e, portanto, que seja o preço mais próximo daquele na venda a consumidor).

O contexto de tal medida é a dificuldade na aferição pela Fiscalização da base de cálculo do ICMS/ST, em que tal procedimento fica inviabilizado, pois tais valores se referem a operações de saída efetuadas em outras unidades da Federação.

Nesse sentido, deslocou-se a responsabilidade pela substituição tributária para o estabelecimento destinatário, nos casos em que este é distribuidor exclusivo de produtos da mesma marca do fabricante.

Em paralelo, adveio a norma do § 1º que também possui finalidade controlística, mais voltada para evitar a confusão de estoques.

Em suma, seja nos casos de transferência, seja nos casos de operações envolvendo empresas de um mesmo grupo, mormente em que há o controle acionário como descrito, verdadeira subsidiária integral, o valor da operação estaria sujeito a manipulações pelas partes envolvidas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ou seja, o objetivo de controlar o aspecto material do fato gerador da ST aplicar-se-ia, numa interpretação sistemática teleológica, tanto a estabelecimentos de mesmos titulares, quanto a estabelecimentos do mesmo grupo (que obviamente, possuem inequívoca relação de interdependência).

Importante, ainda, de observar que a regra de um parágrafo (e sua respectiva finalidade) não pode inviabilizar a regra do *caput* (e também sua finalidade), mormente considerando que as operações que se encaixam no *caput* são proporcionalmente muito maiores que a exceção.

Nessa toada, é de se observar que o valor unitário praticado na venda efetuada pela Autuada é significativamente superior ao valor unitário de transferência da mercadoria utilizado pelos estabelecimentos paulista, que serviu para composição da base de cálculo do ICMS/ST recolhido na operação interestadual.

A título de exemplo, observe a tabela abaixo, com uma pequena amostragem de notas fiscais emitidas pela Autuada, na comercialização dos produtos para outros estabelecimentos, e notas emitidas por um dos estabelecimentos paulista, nas transferências de produtos:

TABELA 1							TABELA 2						
Notas Fiscais de Vendas Efetuadas pela Autuada							Notas Fiscais da Remetente Paulista - Cordeirópolis						
Nº NF	Data	Descrição Produto	Un	Vr Prod	Qtd	Vr Unitár	Nº NF	Data	Descrição Produto	Un	Vr. Bcalc	Qtd	Vr Unitár
606714	dez-14	NAN 1 Pro Form Inf 6x800 br	CX	704,38	3,00	<b>234,79</b>	1367124	dez-14	NAN 1 Pro Form Inf 6x800 br	CX	9.837,16	117,00	<b>84,08</b>
612162	jan-15	Passatempo Bis Bicho R choc 60x140 br	CX	1.029,51	12,00	<b>85,79</b>	1380732	jan-15	Passatempo Bis Bicho R choc 60x140 br	CX	4.211,37	104,00	<b>40,49</b>
619928	fev-15	Especialidades Bombom 30x355	CX	999,63	5,00	<b>199,93</b>	1409563	fev-15	Especialidades Bombom 30x355	CX	6.072,10	48,00	<b>126,50</b>
624159	mar/15	Ninho Leite pó inst 24x400	CX	477,97	2,00	<b>238,99</b>	1422695	mar/15	Ninho Leite pó inst 24x400	CX	9.533,71	64	<b>148,96</b>

A tabela 1 acima refere-se a algumas notas fiscais de vendas efetuadas pela Autuada no período fiscalizado. Na tabela 2, constam notas fiscais de transferência de um dos estabelecimentos paulista com os mesmos produtos da tabela 1.

Ressalta-se que o valor correto a ser utilizado para composição da base de cálculo da ST deveria ser o preço praticado na venda pelo estabelecimento quando destinar a empresa diversa do grupo empresarial, ou seja, o praticado pela Autuada na tabela 1, como a empresa procedeu até agosto de 2014.

Ademais, como bem destacado pela Fiscalização, as mercadorias recebidas da empresa Nestlé Sudeste Ltda, sediada no estado do Rio de Janeiro, são as mesmas que são fabricadas pelos estabelecimentos industriais de mesma titularidade da Autuada (que promovem as transferências de mercadorias para a Autuada).

Foram colacionadas, às fls. 98/100, cópias de 03 (três) notas fiscais referentes às mercadorias recebidas pela Autuada da empresa Nestlé Sudeste Ltda, sediada no estado do Rio de Janeiro. Em tais documentos fiscais constam as seguintes mercadorias:

- Nescau ACTGE Bebida Láctea 9 (3x200ml) BR;
- Molico A e D 12 x 1 litro BR;

- Ninho Leinho Leite Liq. Semi 12 x 1 L BR.

Verifica-se que essas remessas de mercadorias oriundas de empresa interdependente (verdadeira subsidiária integral, como visto acima) não afasta a exclusividade prevista no § 1º do art. 18 do Anexo XV do RICMS/02 para fins de não aplicabilidade da substituição tributária nas transferências de mercadorias de estabelecimento de mesma titularidade, já que os produtos são da mesma marca e tipo.

Dessa forma, as transferências de mercadorias para o estabelecimento autuado, efetuadas pelas filiais localizadas em São Paulo e Rio de Janeiro, subsumem-se à hipótese de inaplicabilidade da substituição tributária contida no inciso III do art. 18 do Anexo XV do RICMS/02.

Nesse caso, o recolhimento do imposto recai sobre a Autuada, quando esta promover a saída da mercadoria com destino a empresa diversa, uma vez que atendido o disposto no § 1º do referido artigo.

Nota-se que, com os dispositivos regulamentares retro, o legislador quis estabelecer a regra da inaplicabilidade da substituição tributária, em consonância com os princípios que norteiam o próprio instituto da substituição tributária, mas também sentiu a necessidade de criar mecanismos de controle como, por exemplo, o mesmo regime de tributação para os estoques.

Porém, essa exclusividade prevista no referido § 1º não pode ser compreendida ou analisada de forma literal, para todo e qualquer caso, como se fosse uma obrigação do contribuinte restringir a abrangência de seu comércio somente às mercadorias oriundas de seu estabelecimento industrial fabricante, o que, diga-se, não é uma interpretação razoável, em razão do princípio da livre iniciativa.

No caso em exame, não haveria nos estoques da Autuada mercadorias com e sem retenção do ICMS/ST, se ela e seu estabelecimento filial tivessem observado a regra da não aplicabilidade da substituição tributária nas transferências de mercadorias realizadas.

Assim, como não haveria confusão nos estoques (mercadorias com e sem retenção do ICMS/ST), em relação aos estoques das mercadorias recebidas em transferências e aquelas adquiridas de terceiros (empresa interdependente), não se deve retirar a condição de substituto tributário do contribuinte situado no estado mineiro, mediante aplicação literal do § 1º, do art. 18, do Anexo XV do RICMS/02, que tem fim controlístico e, em tal circunstância, a Fiscalização não sofreria qualquer perda no controle fiscal do contribuinte, bem como no desenvolvimento de uma eventual fiscalização.

Ressalta-se que as aquisições dos produtos acima discriminados, provenientes da empresa Nestlé Sudeste, não estão sujeitas ao recolhimento do ICMS/ST pelo alienante/remetente, uma vez que o estado do Rio de Janeiro não firmou Protocolo com o estado de Minas Gerais para instituição da substituição tributária com os produtos listados no item 43 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e sequer é detentora de regime especial que lhe atribui a condição de contribuinte substituto tributário. Nessa hipótese, a substituição tributária dá-se no âmbito interno (ST interna). Confira-se:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 – item 43:

(2167)	43. PRODUTOS ALIMENTÍCIOS
(2369)	43.1. Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária Interno e nas seguintes unidades da Federação: Amapá (Protocolo ICMS 188/09), Paraná (Protocolo ICMS 188/09), Rio Grande do Sul (Protocolo ICMS 188/09), Santa Catarina (Protocolo ICMS 188/09) e São Paulo (Protocolo ICMS 28/09).

*Efeitos de 1º/03/2013 a 31/01/2014 - Redação dada pelo art. 4º e vigência estabelecida pelo art. 5º, II, ambos do Dec. nº 46.137, de 21/01/2013:*

*43.1. Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária  
Interno e nas seguintes unidades da Federação: Amapá (Protocolo ICMS 188/09), Rio Grande do Sul (Protocolo ICMS 188/09), Santa Catarina (Protocolo ICMS 188/09) e São Paulo (Protocolo ICMS 28/09).*

Assim, procedente é a acusação fiscal, estando corretas as exigências de ICMS (operação própria), ICMS/ST e das seguintes penalidades:

Lei nº 6.763/75

Art. 56 (...)

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

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

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

(...)

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:

(...)

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).

A Multa de Revalidação foi exigida no percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre o ICMS devido na operação própria e encontra-se prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Também foi exigida a Multa de Revalidação no percentual

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de 100% (cem por cento) do valor do ICMS/ST, nos termos do que dispõe o art. 56, § 2º, inciso I, da citada lei

Sobre o valor total da base de cálculo do ICMS/ST não destacada nas notas fiscais, exigiu-se a Penalidade Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, esta majorada em razão da constatação da reincidência, nos termos do disposto no art. 53, §§ 6º e 7º da citada lei.

Em relação às operações de saída de mercadorias, promovidas pela Autuada, destinadas a contribuintes mineiros, detentores de regimes especiais que lhes atribuem a responsabilidade pelo recolhimento do imposto na condição de substituto tributário, exigiu-se o ICMS (operação própria) e a respectiva multa de revalidação e, sobre o valor total da base de cálculo do ICMS, não destacada nas notas fiscais, exigiu-se a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, essa majorada em razão da constatação da reincidência, nos termos do disposto no art. 53, §§ 6º e 7º da citada lei.

Verifica-se que a Multa Isolada foi majorada em razão da constatação de reincidência, em 50% (cinquenta por cento), nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75:

Art. 53. (...)

§ 6º - Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

§ 7º - A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subsequentes;

(Grifou-se).

Conforme telas de “consultas a autuações” extraídas do SIARE/SEF/MG, colacionadas às fls. 15 e cópia de decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa (Acórdão nº 20.317/13/2ª, publicado no Diário Oficial em 24/12/13), a seguinte autuação que fundamentou a majoração da multa isolada:

- PTA nº 01. 000201895-90: Penalidade Isolada exigida prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75. Data de publicação da decisão anterior no Diário Oficial em 24/12/13.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Questiona a Defesa a referida majoração da penalidade isolada pela constatação de reincidência, alegando que as infrações contidas neste lançamento e no PTA utilizado para fins de tal majoração são distintas e que naquela ocasião foi autuada uma filial diversa.

Todavia, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75, a reincidência encontra-se plenamente caracterizada e tal alegação defensiva não exime o gravame em comento.

Repare-se que de acordo com o § 6º do art. 53 supra caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos.

Dessa forma, diferentemente do entendimento da Impugnante, para fins de caracterização da reincidência o que se analisa é a penalidade cominada a qualquer dos seus estabelecimentos.

Cabe destacar que dentre as irregularidades constantes no PTA utilizado para majoração da multa isolada encontra-se exatamente a falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST, cuja penalidade exigida pela Fiscalização e mantida pela decisão foi a prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75.

Requer a Impugnante que sejam os autos baixados em diligência para que a Fiscalização verifique o valor do imposto retido/recolhido pelo estabelecimento fornecedor.

Contudo, tal verificação não tem o condão de afastar a acusação fiscal em apreço e também não é necessária para o deslinde da presente contenda.

Sobre esta alegação defensiva, a Fiscalização deixou consignado o seguinte:

Portanto, não há o que se falar em verificar os valores pagos pelo remetente Paulista, uma vez que aquele estabelecimento não é o responsável tributário, e sim, o estabelecimento da Autuada, razão pela qual desta se exige o crédito tributário.

(...)

A Quanto aos valores insuficientes e indevidamente recolhidos pelos estabelecimentos localizados em outras Unidades da Federação, poderá a Autuada, depois de cumpridas as exigências do presente Auto de Infração, sendo o caso, pleitear a restituição.

Alega, ainda, a Impugnante que as multas apresentam caráter desproporcional e confiscatório.

Todavia, aplicação das penalidades está efetivada na medida prevista na legislação tributária deste estado, não competindo ao Conselho de Contribuintes de Minas Gerais negar aplicação de dispositivo legal, nos termos dos arts. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75 e art. 110, inciso I do RPTA.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto à multa isolada, cabe registrar que há óbice para aplicação do permissivo legal, nos termos do § 3º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, uma vez que a infração resultou em falta de pagamento do imposto e a Autuada é reincidente. Confira-se:

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

(...)

§ 3º - A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

§ 5º - O disposto no § 3º não se aplica aos casos

(...)

1. de reincidência;

(...)

3. que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir requerimento de juntada de mídia eletrônica, protocolado no CC/MG na data de 28/03/16, por ser desnecessária à análise da matéria tratada nos autos. Sendo os documentos devolvidos ao Patrono da Impugnante nesta assentada. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Vinícius Jucá Alves e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marco Túlio Caldeira Gomes. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Andréia Fernandes da Mota e Luiz Geraldo de Oliveira.

**Sala das Sessões, 05 de abril de 2016.**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Presidente / Revisor**

**José Luiz Drumond**  
**Relator**