

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.438/19/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001124142-80
Impugnação: 40.010146708-44, 40.010147957-61 (Coob.)
Impugnante: Maximus Atacadista Distribuidor de Produtos Alimentícios Ltda
CNPJ: 08.691096/0001-93
Maximus Atacadista e Distribuidor de Produtos Alimentícios Ltda (Coob.)
IE: 002656694.00-57
Proc. S. Passivo: Saulo Vinícius de Alcântara/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS – NCONEXT/DF

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - DESTINATÁRIO - CORRETA A ELEIÇÃO. Correta a eleição, para o polo passivo da obrigação tributária, da destinatária das mercadorias sujeitas à substituição tributária, nos termos do art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, em razão do disposto no art. 22, § 18, da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO. Constatado que a Autuada, estabelecida em Brasília/DF, contribuinte substituta tributária por força dos Protocolos ICMS nºs 30/13, 31/13 e 32/13, reteve e recolheu a menor ICMS devido por substituição tributária, ao considerar base de cálculo menor do que a prevista na legislação para apuração do imposto, nas operações interestaduais de transferências de mercadorias sujeitas à substituição tributária para sua Filial mineira, localizada em Unaí/MG, não obedecendo ao comando do art. 19, § 11, inciso I, e § 12, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências fiscais de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA (FEM). Constatou-se, mediante análise dos arquivos eletrônicos e documentos fiscais, que a Autuada, contribuinte substituta tributária por força dos Protocolos ICMS nºs 30/13, 31/13 e 32/13, destacou e recolheu a menor o ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, correspondente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), incidente nas operações internas com mercadorias previstas no art. art. 12-A da Lei nº 6.763/75. Reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização para excluir as exigências relativas a produtos não abrangidos pelo referido dispositivo legal. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST e

Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO. Constatado que a Autuada deixou de atender intimação efetuada pelo Fisco, por meio do Auto de Início de Ação Fiscal-AIAF, para apresentação de documentos nele listados. Infração caracterizada nos termos dos arts. 96, inciso IV, e 190, ambos do RICMS/02. Correta a exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS/ST, no período de maio de 2016 a dezembro de 2017, uma vez que a Autuada, estabelecida em Brasília/DF, CNAE-F principal 46.91-5-00 (comércio atacadista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios), contribuinte substituta tributária por força dos Protocolos ICMS nºs 30/13, 31/13 e 32/13, destacou base de cálculo menor do que a prevista na legislação, nas operações interestaduais de transferências de mercadorias sujeitas à substituição tributária para sua Filial mineira, localizada em Unaí/MG.

O Fisco verificou que a Contribuinte não obedeceu ao comando do art. 19, § 11, inciso I, e § 12, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, que dispõe sobre a formação da base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária, na operação interestadual de transferência, entre estabelecimentos do mesmo titular, destinada a não varejista, em que deve substituir o “*preço praticado pelo remetente*” pelo “*preço médio ponderado*”, obtido com base nas operações de saídas internas do estabelecimento mineiro (Filial).

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da mesma lei citada.

Foi constatado, também, que, em relação às mesmas operações, a Autuada deixou de recolher os 2% (dois por cento) de adicional de alíquota do ICMS relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), previsto no Decreto nº 46.927/15 (art. 2º) e no art. 12-A da Lei nº 6.763/75.

Exigências de ICMS/FEM e correspondente Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

Considerando, ainda, que a Contribuinte não atendeu ao objeto de intimação fiscal, determinada mediante Auto de Início de Ação Fiscal-AIAF, o Fisco exigiu a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75.

A empresa destinatária, Maximus Atacadista Distribuidor de Produtos Alimentícios Ltda (Filial), IE 02656694.00-57, estabelecida em Unaí/MG, foi incluída no polo passivo da presente obrigação tributária, como Coobrigada, em decorrência do art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

O presente trabalho encontra-se instruído por Auto de Início de Ação Fiscal-AIAF nº 10.000026908.26 (fls. 02/05); Auto de Infração-AI (fls. 06/10); Anexo 1 – Relatório Fiscal (fls. 11/19); Anexo 2 – Contatos por e-mail (fls. 20/22); Anexo 3 – Cópia do “Auto de Intimação Fiscal nº 41/2018” (fls. 23/24); Anexo 4 – Resposta do contribuinte ao “Auto de Intimação Fiscal nº 41/2018” (fls. 25/31); Anexo 5 – Cópia do AIAF nº 1000002690826 (fls. 32/36); Anexo 6 – Resposta do contribuinte ao AIAF nº 1000002690826 (fls. 37/40); Anexo 7 – Planilha com preço médio ponderado das mercadorias saídas do estabelecimento de Unai para o comércio varejista mineiro (fls. 41/50); Anexo 8.1 – Planilha de Apuração do ICMS/ST devido (fls. 51/60); Anexo 8.2 – Planilha de Apuração do ICMS/FEM devido (fls. 61/70); Anexo 9.1 – Demonstrativo do Cálculo do ICMS/ST (fls. 71/80); Anexo 9.2 – Demonstrativo do Cálculo do ICMS/FEM (fls. 81/90); Anexo 10 – Planilha Associação Produtos x Regras (fls. 91/138); Anexo 11.1 – Demonstrativo Multas Revalidação e Isolada (fls. 139/140); Anexo 11.2 – Demonstrativo Multa de Revalidação (ICMS/FEM) (fls. 141/142); Anexo 12 – Amostragem NF-e (fls. 143/306); Anexo 13 – Temo de Credenciamento Fiscal (fls. 307/308); Anexo 14 – DVD-R (cópia dos arquivos digitais do PTA) (fls. 309/315).

Da Impugnação

Inconformados, a Autuada e a Coobrigada apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 320/346.

Da Reformulação do Crédito Tributário e do aditamento à impugnação

Analisando novamente o trabalho realizado, o Fisco verifica a necessidade de retificar o crédito tributário, conforme “Termo de Rerratificação de Lançamento” de fls. 611 e demonstrativos de fls. 362/404, em razão de “*erro no lançamento do crédito tributário com as mercadorias relacionadas com o adicional de dois pontos percentuais na alíquota prevista para a operação interna em Minas Gerais que tenham como destinatário consumidor final, contribuinte ou não do imposto conforme prevê o art. 12-A da Lei 6763/75*”.

Apesar de terem sido regularmente notificadas, as Impugnantes não se manifestam.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em manifestação de fls. 614/633, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

Da Instrução Processual

Em 20/05/19, a Assessoria do CCMG defere a juntada de documento protocolado pela Impugnante/Atuada neste Órgão, mediante Protocolo nº 19243 de 16/05/19 (fls. 649/747), e determina o retorno dos autos à origem para que o Fisco manifeste-se em relação a referido aditamento à impugnação, conforme diligência de fls. 648.

O Fisco, então, manifesta-se às fls. 748/758, juntando os documentos de fls. 759/783.

Em seguida, a Assessoria do CCMG exara nova diligência de fls. 785/786, que resulta em outra reformulação do crédito tributário, conforme “Termo de Rerratificação de Lançamento” de fls. 816 e demonstrativos de fls. 787/812.

Reaberta vista, as Impugnantes comparecem às fls. 821/833, enquanto o Fisco manifesta-se às fls. 837/859.

Do Parecer da Assessoria do CCMG

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 861/903, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência parcial do lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário de fls. 362/611 e 787/816.

Em sessão realizada em 11/12/19, acorda a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 17/12/19. Pelas Impugnantes, assistiu à deliberação a Dra. Daniela Nogueira Guimarães de Abreu e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Cássio Amorim Rebouças.

DECISÃO

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

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

As Impugnantes afirmam que *“no caso em tela os autos não estão devidamente instruídos, pois ausentes demonstrações e provas de como as autoridades administrativas obtiveram a base de cálculo que consideram correta e qual as circunstâncias em que a Impugnante apurou a base de cálculo que utilizou para apurar, reter e pagar o ICMS por meio da sistemática da substituição tributária”* (sic).

Alegam, então, a necessidade de converter o presente processo em diligência, para os esclarecimentos das questões indicadas às fls. 328, a fim de que seja possível *“apresentar documentos e requerer prova pericial para contraditar adequadamente a exordial acusatória”*.

Acrescentam que *“motivar um lançamento tributário não significa dizer que pelo sistema eletrônico o valor devido é X e como o contribuinte recolheu menos que X deve ser lançado contra ele crédito tributário relativo à diferença a menor”*, mas, sim, *“descrever de forma clara e precisa o fato que motivou a emissão e as circunstâncias em que foi praticado”*.

No entanto, o presente lançamento foi efetuado pelo Fisco em estrita observância à legislação e com total clareza e exatidão.

Especialmente no Relatório Fiscal, em seu item 11 (fls. 17/18 dos autos), foram apresentados os fundamentos da autuação, indicando claramente a forma correta

que deve ser apurada a base de cálculo da substituição tributária nas operações de transferência interestadual, entre estabelecimentos do mesmo titular, destinada a não varejista, que correspondem exatamente ao caso concreto, de acordo com o disposto no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 c/c § 11, inciso I, e § 12, do mesmo artigo da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, ou seja, deve-se adotar, na apuração da BC/ST, o “preço médio ponderado”, obtido com base nas operações de saídas internas do estabelecimento mineiro.

Assim, não restam dúvidas acerca da sistemática utilizada pelo Fisco, à luz da legislação de regência, na formação da base de cálculo da substituição tributária nas operações interestaduais de transferências objeto de autuação, tanto que a própria Defesa questiona insistentemente tal legislação, pois entende que deve ser adotado o “preço praticado pelo remetente”, alegando, inclusive, inconstitucionalidade do referido comando legal, o que será abordado mais adiante.

Como a Contribuinte não apurou a base de cálculo nos termos da mencionada legislação tributária, o Fisco exigiu nos presentes autos a diferença de imposto devida.

Destaca-se que a metodologia de apuração da base de cálculo da substituição tributária, bem como o confronto dos valores do imposto apurados pelo Fisco e declarados pela Contribuinte nos documentos fiscais, resultando na diferença exigida nos autos, encontram-se claramente demonstrados nas planilhas constantes dos Anexos 8.1, 8.2, 9.1 e 9.2 do Auto de Infração, cujos dados a própria Defesa reconhece às fls. 324.

Acrescenta-se, também, que, como a Contribuinte não forneceu os valores de “preço médio ponderado” dos produtos vendidos pela Filial de Unaí/MG (destinatária das operações objeto de autuação) para o comércio varejista mineiro, que devem ser utilizados na determinação da base de cálculo da substituição tributária, o Fisco efetuou essa apuração, com base nos dados constantes das notas fiscais emitidas pelo estabelecimento mineiro, os quais se encontram perfeitamente demonstrados no Anexo 7 do Auto de Infração (fls. 42/50).

Ressalta-se que as Impugnantes, se quisessem, poderiam facilmente questionar esses valores apurados de preço médio das saídas internas da Filial de Unaí/MG, contraditando com documentos que pudessem comprovar algum erro, se existente, uma vez que a apuração efetuada pelo Fisco, como dito, foi com base em documentos emitidos pela Coobrigada.

Contudo, as Impugnantes trazem apenas alegações soltas de que não há nos autos “nenhuma narrativa sobre como a autoridade administrativa obteve a base de cálculo que considerou correta e qual a metodologia utilizou para apurar a acima referida média ponderada”.

Salienta-se, ainda, que o próprio “Parecer Técnico”, juntado aos autos pela Impugnante/Autuada (fls. 658/747), o qual foi elaborado a pedido da Defesa, aborda exatamente a matéria aqui discutida, conforme se verifica no seguinte excerto extraído do referido trabalho (fls. 700):

Portanto, no caso em questão ocorre que ao invés de se considerar o preço praticado pelo remetente, P^R , que é o substituto tributário, o Estado de Minas Gerais requer que o ICMS-ST seja calculado com base no preço praticado pelo substituído, no caso o preço do destinatário que situa-se em Minas Gerais. Assim, é requerido que seja usado o preço médio ponderado praticado pelo elo seguinte da cadeia de circulação de mercadoria. Em nossa notação – veja a Figura 2 – isto equivale ao preço do destinatário, designado P^D . Ainda, é estabelecido que deve ser usada a margem de valor agregado sem ajuste, uma vez que o preço P^D refere-se à uma operação que ocorreu dentro de Minas Gerais.

Portanto, indubitável que os Sujeitos Passivos compreenderam e se defenderam claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pelas impugnações apresentadas, que abordam todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Não é o fato de as Impugnantes discordarem da infringência que lhes é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a elas a devida comprovação de suas alegações.

Insta comentar, ainda, que não justifica a conversão do julgamento em diligência, conforme pleiteado pelas Impugnantes às fls. 328, visto que os elementos constantes dos autos são suficientes para responder a todos os itens propostos pela Defesa, os quais abordam questionamentos a respeito da metodologia de apuração do preço médio ponderado, da base de cálculo da substituição tributária, e do imposto devido e exigido nos autos.

Em aditamento de impugnação, a Defesa aborda a respeito do comentário do Fisco, em manifestação fiscal, de que, antes da lavratura do Auto de Infração, houve vários contatos entre a Contribuinte e o Fisco, em que o Fisco demonstrou a apuração correta da BC/ST.

Assevera que “*a fundamentação para eventual cálculo tributário elaborado pela fiscalização deve estar, obrigatoriamente, devidamente circunstanciada no primeiro momento, na lavratura do Auto de Infração, de maneira formal e escrita, e não em reuniões informais*”.

Conclui da seguinte forma:

Assim, o contra-argumento de que a Impugnada teria, em momento anterior, demonstrado informalmente a fundamentação do Auto de Infração discutido nos parece juridicamente equivocado. Deste modo, a falta de circunstanciação inicial do Auto de Infração lavrado pela autoridade fiscal é nítida e patente, tanto que houve a necessidade de longa manifestação da Impugnada para tentar corrigir tal vício, na qual, no

entanto, não foram respondidas de maneira objetiva as perguntas formuladas pela Impugnante.

Todavia, não merecem ser acolhidas as razões das Impugnantes.

Os contatos realizados pelo Fisco com a Contribuinte em momento anterior à lavratura do Auto de Infração tinham o objetivo de auxiliar a empresa na correta interpretação e aplicação da legislação tributária, nos termos do art. 3º, inciso I da Resolução nº 4.419/12.

Observa-se que o Fisco pontua tais contatos na manifestação fiscal apenas para alertar que a Autuada já tinha conhecimento da correta metodologia de cálculo do ICMS/ST nas operações objeto de autuação.

Vale reproduzir a informação do Fisco de que, *“logo após a realização da diligência, a Impugnante, mediante contato telefônico, solicitou ao Fisco de Minas Gerais um novo contato para o esclarecimento de dúvidas acerca da memória de cálculo e fundamento de validade da BC ST nas transferências, o que acabou culminando em duas reuniões nas instalações do NCONEXT/DF em Brasília”*.

Não obstante ter recebido tais orientações previamente, a fundamentação do trabalho fiscal, bem como a demonstração da apuração correta de BC/ST e imposto devido e exigido, estão claramente formalizadas no Relatório Fiscal e nas planilhas constantes dos anexos do Auto de Infração, conforme já relatado anteriormente.

Cumprir registrar que, afim de ilustrar o trabalho realizado, facilitando ainda mais o entendimento, o Fisco apresentou, às fls. 617/619, a título de exemplo, a apuração do imposto devido e exigido, relativa a um item de uma das notas fiscais objeto de autuação (Nota Fiscal nº 1110803 acostada às fls. 406/408), que será reproduzido na análise de mérito.

Entretanto, essa iniciativa do Fisco não representa correção de qualquer vício de lançamento, pois, reiterando, o exemplo constante da manifestação fiscal foi trazido apenas para clarear ainda mais a apuração por ele realizada, cujos valores não foram contestados pela Defesa, a qual se manteve em questionamentos de nulidade do lançamento e inconstitucionalidade da legislação mineira aplicada.

Noutra vertente, diante da reflexão do Fisco, em manifestação fiscal (fls. 622 dos autos), de que *“há uma incoerência no fato da empresa abrir uma filial atacadista”, em Unai/MG, “sem capacidade de estocar mercadorias”, as Impugnantes entendem que “tal “reflexão” promovida pela autoridade fiscal, supostamente tida como “contra argumentação”, recai, em verdade, em suposições sem qualquer tipo de prova, não existentes no Auto de Infração original, havendo verdadeira INOVAÇÃO por parte da Impugnada nos fundamentos do ato fiscal”*.

Alegam que o Fisco acusa sem provas *“que a Impugnante teria subfaturado o preço de partida e criado filiais “de fachada”, sendo tal imputação totalmente diferente da que havia sido originalmente feita às fls. 06/19 pela Impugnada”*.

Sustentam que se trata *“de inclusão de nova fundamentação material do Auto de Infração, e, via de regra, como Manifestações Fiscais não são remetidas ao*

polo passivo da demanda para “tréplica”, a inovação ficaria sem resposta, ferindo o direito a defesa e ao contraditório”.

Continuam com essa alegação, ao abordar a respeito da segunda manifestação fiscal, quando o Fisco traz, às fls. 749/750, indícios de possível *“simulação em constituir-se uma filial no estado de Minas Gerais com o objetivo de “receber” mercadorias em transferência da Maximus-DF a preços subfaturados com conseqüente pagamento a menor do ICMS-ST”.*

Declararam que o Fisco acusa *“de maneira totalmente diferente da fundamentação material do lançamento original e também da “revisão” feita na primeira manifestação”, uma vez que “a imputação original era “retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST e ICMS/FEM”, passou a ser “subfaturamento do preço de partida dos produtos nos quais incidem o ICMS-ST” e agora se acusa a Impugnada de ter promovido fraude e simulação pela existência de sua filial”.*

Reclamam que *“o lançamento objeto deste PTA muda de fundamentação material a cada manifestação da Impugnada”.*

Assim, apresentam o entendimento de que, *“caso a Impugnada tenha provas lícitas e cabais do que está acusando neste momento, que é totalmente diverso do que fora anteriormente apurado por ela mesma, deveria então EXTINGUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO e lançar NOVO crédito, com a capitulação legal correta, circunstanciada e objetiva, possibilitando o efetivo direito de defesa e contraditório da Impugnante”.*

Requerem, por fim, que o lançamento seja julgado *“insubsistente por vício material insanável”.*

Contudo, mais uma vez, não procedem os argumentos de defesa, pois não há nos autos qualquer inovação de *“fundamentação material”, não havendo o que se falar em “vício material insanável”.*

O Fisco apenas apresenta indícios da possibilidade de que a Filial mineira tenha sido criada apenas para favorecer a redução do imposto devido nas operações destinadas a contribuinte mineiro com mercadorias sujeitas à substituição tributária.

Tais indícios se resumem nos fatos de que a Filial mineira atacadista:

- não possui estrutura de atacadista para estoque de mercadorias, realizando vendas para varejistas mineiros sem os custos normais de empresa;
- não apresenta informações sobre número de empregados, valor da folha de pagamento, valor devido de COFINS e consumo de energia elétrica, de acordo com as DAPIs transmitidas pela Contribuinte desde 2015;
- encontrava-se fechada em julho de 2018, quando lhe foi encaminhado o Termo de Intimação nº 581/18 expedido pela Delegacia Fiscal Trânsito de Paracatu/MG, acostado pelo Fisco às fls. 751 dos autos, em que foi solicitada a apresentação da relação dos produtos comercializados e seu respectivo preço médio ponderado;
- falta de confirmação de recebimento da notificação de lançamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não obstante todas essas observações, a acusação fiscal constante dos autos desde a origem se fixa no fato de que a Autuada, localizada em Brasília/DF, substituta tributária por força dos Protocolos ICMS n°s 30/13, 31/13 e 32/13, destacou base de cálculo menor do que a prevista na legislação, nas operações interestaduais de transferências de mercadorias sujeitas à substituição tributária para sua Filial mineira não varejista, localizada em Unai/MG, pois não obedeceu ao comando do art. 19, § 11, inciso I, e § 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, que dispõe sobre a formação da base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária nessas operações.

Por oportuno, insta registrar que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas.

Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto n° 44.747/08.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos aos Sujeitos Passivos todos os prazos legalmente previstos para apresentar a defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

Rejeita-se, pois, as prefaciais arguidas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS/ST, no período de maio de 2016 a dezembro de 2017, uma vez que a Autuada, estabelecida em Brasília/DF, CNAE-F principal 46.91-5-00 (comércio atacadista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios), contribuinte substituta tributária por força dos Protocolos ICMS n°s 30/13, 31/13 e 32/13, destacou base de cálculo menor do que a prevista na legislação, nas operações interestaduais de transferências de mercadorias sujeitas à substituição tributária para sua Filial mineira, localizada em Unai/MG.

São mercadorias constantes dos itens 2 (bebidas alcoólicas, exceto cerveja e chope), 11 (materiais de limpeza), 14 (papéis, plásticos, produtos cerâmicos e vidros), 15 (plásticos), 17 (produtos alimentícios) e 20 (produtos de perfumaria e de higiene pessoal e cosméticos) da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, da Lei n° 6.763/75, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da mesma lei citada.

Foi constatado, também, que, em relação às mesmas operações, a Autuada deixou de recolher, quando exigido, os 2% (dois por cento) de adicional de alíquota do ICMS relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), previsto no Decreto n° 46.927/15 (art. 2º) e no art. 12-A da Lei n° 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigências de ICMS/FEM e correspondente Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

Considerando, ainda, que a Contribuinte não atendeu ao objeto de intimação fiscal, determinada mediante Auto de Início de Ação Fiscal-AIAF, o Fisco exigiu a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75.

A empresa destinatária, Maximus Atacadista Distribuidor de Produtos Alimentícios Ltda (Filial), IE 02656694.00-57, estabelecida em Unaí/MG, foi incluída no polo passivo da presente obrigação tributária, como Coobrigada, em decorrência do art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

O Fisco esclarece no Relatório Fiscal que, após a análise exploratória, com visitação à empresa, conforme “Termo de Credenciamento Fiscal”, que compõe o Anexo 13 do Auto de Infração (fls. 307), constatou, com base no art. 19, § 11, inciso I, e § 12, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, que a Autuada, responsável substituta tributária, reteve e recolheu a menor o ICMS/ST, inclusive em relação ao Fundo de Erradicação de Miséria – FEM, de acordo com os demonstrativos constantes do Anexo 9.1 (Demonstrativo de Cálculo do ICMS ST) e do Anexo 9.2 (Demonstrativo de Cálculo do ICMS FEM).

Referido dispositivo legal dispõe sobre a formação da base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária, na operação interestadual de transferência, entre estabelecimentos do mesmo titular, destinada a não varejista, em que deve substituir o “preço praticado pelo remetente” pelo “preço médio ponderado”, obtido com base nas operações de saídas internas do estabelecimento não varejista de mesma titularidade.

Registra-se que os demonstrativos constantes dos Anexos 9.1 e 9.2 se encontram parcialmente impressos às fls. 72/80 e 82/90, respectivamente, e integralmente inseridos no DVD de fls. 315 (Anexo 14 do Auto de Infração).

O Fisco destaca que, durante o primeiro semestre de 2018, efetuou vários contatos com a Contribuinte, dentre os quais uma diligência realizada no estabelecimento autuado em 16/04/18 e duas reuniões no escritório do Núcleo de Contribuintes Externos III (NCONEXT/DF).

Informa que a Contribuinte atendeu ao “Auto de Intimação Fiscal nº 041/18” (fls. 24 – Anexo 3 do Auto de Infração), conforme documentos de fls. 26/31 (Anexo 4 do Auto de Infração), pelo qual foi solicitada a apresentação da “(1) memória detalhada de cálculo da formação da base de cálculo da substituição tributária (BC ST) e (2) o fundamento de validade correspondente”.

Relata que, “nestas ocasiões, o contribuinte fora advertido pela Fiscalização acerca da aplicação incorreta da legislação relativa às operações interestaduais de transferências de mercadorias para a sua filial mineira de Unaí e da possibilidade de adesão ao Plano de Regularização de Créditos Tributários – Lei nº 22.549/2017 – NOVO REGULARIZE”, conforme contatos por e-mail de fls. 21/22 (Anexo 2 do Auto de Infração).

Em razão da inércia da Contribuinte em promover a autorregularização da forma correta de apuração e recolhimento do imposto, o Fisco intimou a empresa, mediante lavratura do AIAF nº 10.000026908.26 (fls. 33/36 – Anexo 5 do Auto de Infração), para apresentação de “*planilha contendo o preço médio ponderado, no período fiscalizado, das mercadorias vendidas pelo estabelecimento do contribuinte MAXIMUS ATACADISTA DISTRIBUIDOR DE PRODUTOS ALIMENTICIOS LTDA (CNPJ Nº 08.691.096/0005-17) para o comércio varejista mineiro, conforme previsto no Art. 19, § 11, inciso I, e § 12, Parte 1, Anexo XV, do RICMS/MG, aprovado pelo Decreto Estadual nº 43.080, de 12/12/2002*”.

Assim, como a Contribuinte não atendeu à referida intimação fiscal (de acordo com os documentos de fls. 38/40 – Anexo 6 do Auto de Infração) e não aplicou a norma correta para apuração do ICMS/ST, inclusive em relação ao ICMS/FEM, nas operações de transferências à Filial de Unaí/MG, o Fisco lavrou o presente Auto de Infração para as exigências cabíveis.

Conforme registrado no Relatório Fiscal, “*considerando que o contribuinte do Distrito Federal promove transferência de mercadorias, sujeitas ao regime de substituição tributária, para estabelecimento não varejista mineiro da mesma titularidade, a base de cálculo da substituição tributária tem como fundamento a combinação dos dispositivos previstos no Art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 com o Art. 19, § 11, inciso I, e § 12, ambos da Parte 1, Anexo XV, RICMS/2002, aprovado pelo Decreto nº 43.080 de 13/12/2002, in verbis*”:

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

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

b) tratando-se de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

(...)

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

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

“3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos

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

(...)

§ 11. Na operação interestadual de transferência, entre estabelecimentos do mesmo titular, caso a operação não tenha sua base de cálculo estabelecida na alínea "a" ou nos itens 1 e 2 da alínea "b" do inciso I do caput, será observado o seguinte:

I - em se tratando de estabelecimento que promova transferência somente para estabelecimentos não varejistas, a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária será apurada na forma estabelecida no item 3 da alínea "b" do inciso I do caput, **substituindo o preço praticado pelo remetente pelo preço médio ponderado do produto apurado com base nas operações internas de vendas entre contribuintes promovidas pelos estabelecimentos não varejistas de mesma titularidade, localizados no Estado**, consideradas as operações de revenda realizadas no segundo mês anterior àquele em que ocorrer a transferência e sem o ajuste da margem de valor agregado de que trata o § 5º;

(...)

§ 12. Nas hipóteses do § 11:

I - caso não tenha sido promovida operação interna de venda no segundo mês anterior àquele em que ocorrer a transferência interestadual, serão consideradas as operações promovidas no terceiro, no quarto, no quinto ou no sexto mês imediatamente anterior ao mês em que forem promovidas operações de transferência interestadual, observada a ordem dos meses;

II - caso não tenha sido promovida operação interna de venda do segundo ao sexto mês anterior àquele em que ocorrer a transferência interestadual, a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária será apurada na forma estabelecida no item 3 da alínea "b" do inciso I do caput, substituindo o preço praticado pelo remetente na operação pelo preço médio ponderado do produto praticado por ele nas operações de venda no segundo mês anterior àquele em que ocorrer a transferência e, na falta deste

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

preço, o preço corrente da mercadoria na praça do responsável praticado no mês da transferência;

III - será observado o ajuste de margem de valor agregado (MVA) de que trata o § 7º, se for o caso;

IV - para fins de cálculo do preço médio ponderado do produto deverão ser desconsideradas as operações internas de vendas a consumidor final alcançadas pela isenção do ICMS;

V - o valor obtido não poderá ser inferior àquele que seria resultante da aplicação do disposto no item 3 da alínea "b" do inciso I do caput.

(...)

(destacou-se)

O Fisco destaca que *“a base de cálculo do Fundo de Erradicação da Miséria é a mesma base da substituição tributária (BC/ST) e foi formada de acordo com o Art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 combinado com seu § 5º, Parte I, Anexo XV, do RICMS/2002, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13/12/2002, utilizando-se a MVA (Margem de Valor Agregado) prevista para as mercadorias constantes dos itens 2, 11, 14, 15, 17 e 20, Parte 2, do mesmo Anexo XV”*.

O percentual de Margem de Valor Agregado – MVA foi aplicado, na apuração da base de cálculo do ICMS/ST devido, conforme planilha de fls. 92/138 (Anexo 10 do Auto de Infração), em que se encontram relacionados os percentuais para cada produto de acordo com o período de vigência.

O Fisco pontua, também, que *“o valor do imposto devido a título de substituição tributária foi obtido pela diferença entre o imposto calculado mediante a aplicação da alíquota estabelecida para operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição tributária (item 11, citado anteriormente) e o devido pela operação própria do remetente assim previsto no Art. 20, inciso I, Anexo XV do RICMS/MG, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13/12/2002 e no Art. 22, § 16, da Lei Estadual nº 6763/75”*, considerando, então, o imposto relativo à operação própria destacado pela empresa nos documentos fiscais.

E ainda, *“o valor do imposto devido, a título de Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), foi obtido pela aplicação de dois pontos percentuais previsto no Art. 12-A, da Lei Estadual nº 6763, de 16/12/1975, sobre a base de cálculo definida para o ICMS/FEM (item 11, retro)”*.

Assim, na apuração do imposto devido, o Fisco utilizou o *“preço médio ponderado das mercadorias saídas do estabelecimento de Unai para o comércio varejista mineiro”*, que se encontra na planilha que compõe o Anexo 7 do Auto de Infração (parcialmente impressa às fls. 42/50 e inserida no DVD de fls. 315).

Ressalta-se que, observando-se a regra prevista no § 11 mencionado, não há ajuste da margem de valor agregado, exatamente por ser considerado o preço da mercadoria na saída interna em Minas Gerais, que já estaria alcançada pela alíquota do ICMS prevista na operação interna.

O imposto exigido nos autos foi computado pela diferença do valor do imposto apurado pelo Fisco e o destacado pela Contribuinte nas notas fiscais, conforme planilhas constantes dos Anexos 8.1 (Planilha de Apuração do ICMS/ST devido), 8.2 (Planilha de Apuração do ICMS/FEM devido), 9.1 (Demonstrativo do Cálculo do ICMS/ST) e 9.2 (Demonstrativo do Cálculo do ICMS/FEM) do Auto de Infração, parcialmente impressas às fls. 50/90 e inseridas, na íntegra, no DVD de fls. 315 (Anexo 14 do Auto de Infração).

Tais valores se encontram consolidados mensalmente no Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 14/17 dos autos.

As apurações das multas de revalidação e isolada foram devidamente demonstradas nas planilhas de fls. 140 (Anexo 11.1 do Auto de Infração) e 142 (Anexo 11.2 do Auto de Infração).

Registra-se que o Anexo 12 do Auto de Infração (fls. 144/306) é composto pelas cópias de DANFES relativos às notas fiscais objeto de autuação, a título de amostragem.

No tocante à apuração de todo o imposto devido e exigido nos autos, o Fisco apresenta em manifestação fiscal (fls. 618/619), a título de exemplo, e com o intuito de facilitar ainda mais o entendimento do cálculo efetuado, uma demonstração dos valores apurados em relação ao produto PF TINT MAXTON KIT PRAT 3 0 CAST ESCURO UM 0001 UN (código 122930), código NCM/SH 33059000, item 75 da Nota Fiscal eletrônica nº 1110803 (fls. 408), da seguinte forma:

Este produto (CEST 20.022.00) constante do item 20 (PRODUTOS DE PERFUMARIA E DE HIGIENE PESSOAL E COSMÉTICOS), sujeito ao regime de substituição tributária nas operações de interestaduais de transferência, tem margem de valor agregado original de 34,55% (ANEXO 10 – PLANILHA ASSOCIAÇÃO PRODUTOS X REGRAS) conforme fls. 132 dos autos.

A alíquota interna deste produto de 25% (vinte e cinco por cento) nas operações internas em Minas Gerais está prevista no Art. 42, inciso I, alínea “a”, subalínea 7, Parte Geral, do RICMS/MG, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13/12/2002, conforme apontado no Auto de Infração (fls. 7) e no item 8 (BASE LEGAL/INFRINGÊNCIAS DO AUTO DE INFRAÇÃO) do Relatório Fiscal Contábil do auto de infração (fls. 13).

O adicional de dois pontos percentuais na alíquota do ICMS para esta mercadoria está previsto do Art. 12-A, inciso VI, da Lei 6763/75.

Observe que, para este produto, a Impugnante destacou nesta nota fiscal (fls. 408) o valor unitário de R\$ 1,61 (trinta e três reais e sessenta e três centavos).

Entende-se que o valor que deve ser utilizado como preço de partida (valor unitário) do produto que serve

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

para o cálculo da substituição tributária não é esse de R\$ 1,61; deve ser utilizado o preço conforme o previsto no artigo 19, inciso I, alínea b, item 3, § 11º, inciso I, da Parte 1, Anexo XV, RICMS/2002, aprovado pelo Dec. 43080/02. Veja-se o excerto da legislação:

§ 11. Na operação interestadual de transferência, entre estabelecimentos do mesmo titular, caso a operação não tenha sua base de cálculo estabelecida na alínea "a" ou nos itens 1 e 2 da alínea "b" do inciso I do caput, será observado o seguinte:

I - em se tratando de estabelecimento que promova transferência somente para estabelecimentos não varejistas, a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária será apurada na forma estabelecida no item 3 da alínea "b" do inciso I do caput, substituindo o preço praticado pelo remetente pelo preço médio ponderado do produto apurado com base nas operações internas de vendas entre contribuintes promovidas pelos estabelecimentos não varejistas de mesma titularidade, localizados no Estado, consideradas as operações de revenda realizadas no segundo mês anterior àquele em que ocorrer a transferência e sem o ajuste da margem de valor agregado de que trata o § 5º; (grifou-se).

Neste sentido, o preço de partida que deve ser utilizado para o produto 122930 PF TINT MAXTON KIT PRAT 3 0 CAST ESCURO UM 0001 UN na nota fiscal eletrônica nº 1110803, emitida pela Impugnante em 07/05/2016, é de R\$ 5,40 (cinco reais e quarenta centavos) que corresponde ao preço médio ponderado apurado com base nas operações internas de vendas de mercadorias destinadas a adquirentes varejistas promovidas pelo estabelecimento mineiro MAXIMUS ATACADISTA DISTRIBUIDOR DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA, inscrito em Minas Gerais sob o nº 002.656694.00-57 e no CNPJ sob o nº 08.691.096/0005-17, segundo o excerto abaixo extraído do Anexo 7 salvo em DVD-R (fls. 315 dos autos): (grifou-se).



Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais

ANEXO 7 – PLANILHA COM PREÇO MÉDIO PONDERADO DAS MERCADORIAS SAÍDAS DO ESTABELECIMENTO DE UNAÍ PARA O COMÉRCIO VAREJISTA MINEIRO

Empresa : MAXIMUS ATACADISTA DISTRIBUIDOR DE PRODUTOS A
CNPJ : 08.691.096/0005-17
Inscr. Estadual : 002.656694.00-57

PRODUTO	DESCRIÇÃO	RELATÓRIO CONSOLIDADO POR PRODUTO E PERÍODO										
		NCM	PERÍODO	QTD.	VLR. PROD.	VLR. DESC.	VLR. BC	VLR. ICMS	VLR. ICST	VLR. ICMS ST	VLR. IPI	VLR. UNIT. MÉDIO
122930	PF TINT MAXTON KIT PRAT 3 0 CAST ESCURO UM 0001 UN	33059000	03/2016	24,00	129,60	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	5,40
122930	PF TINT MAXTON KIT PRAT 3 0 CAST ESCURO UM 0001 UN	33059000	04/2016	26,00	148,20	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	5,70
122930	PF TINT MAXTON KIT PRAT 3 0 CAST ESCURO UM 0001 UN	33059000	05/2016	43,00	248,09	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	5,77
122930	PF TINT MAXTON KIT PRAT 3 0 CAST ESCURO UM 0001 UN	33059000	07/2016	108,00	709,12	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	6,57
122930	PF TINT MAXTON KIT PRAT 3 0 CAST ESCURO UM 0001 UN	33059000	08/2016	24,00	157,59	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	6,57
122930	PF TINT MAXTON KIT PRAT 3 0 CAST ESCURO UM 0001 UN	33059000	09/2016	105,00	687,64	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	6,55
122930	PF TINT MAXTON KIT PRAT 3 0 CAST ESCURO UM 0001 UN	33059000	10/2016	177,00	1.158,64	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	6,55
122930	PF TINT MAXTON KIT PRAT 3 0 CAST ESCURO UM 0001 UN	33059000	11/2016	195,00	1.283,79	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	6,58
122930	PF TINT MAXTON KIT PRAT 3 0 CAST ESCURO UM 0001 UN	33059000	12/2016	231,00	1.493,32	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	6,46

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De acordo com a legislação e com base no banco de notas fiscais eletrônicas do estabelecimento minero MAXIMUS ATACADISTA DISTRIBUIDOR DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA, inscrito em Minas Gerais sob o nº 002.656694.00-57 e no CNPJ sob o nº 08.691.096/0005-17 (filial de Unaí/MG), o preço de partida (valor unitário) que deve ser utilizado pela Impugnante (Brasília/DF) é de R\$ 5,40 que corresponde às vendas internas deste produto entre a filial de Unaí/MG e os adquirentes mineiros no mês de março de 2016. (grifou-se).

Portanto, depreende-se que houve subfaturamento no cálculo do ICMS/ST e do ICMS/FEM por considerar preço de partida inferior ao devido na operação interestadual de transferência deste produto entre a Impugnante (matriz do Distrito Federal) e a filial mineira (Unaí/MG).

Reitera-se que a Fiscalização aplicou corretamente as normas previstas na legislação tributária.

Apresenta-se a seguir, para tornar ainda mais cristalina a norma jurídica, a memória de cálculo do imposto devido por substituição tributária, utilizada pelo aplicativo da SEF/MG Auditor Eletrônico correspondente ao item 75 da nota fiscal eletrônica nº 1110803 extraída de informações do Anexo 7 (fls. 315), do Anexo 8.2 (fls. 368), do Anexo 9.2 (fls. 386) e do Anexo 10 (fls. 132):

(...)

Item 75

Descrição : 122930 - PF TINT MAXTON KIT PRAT 3 0 CAST ESCURO UN 0001 UN

NCM : 33059000

CFOP : 6152 - Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros

CST : 010

Quantidade : 24,00

Valor Unitário : 5,40 (do Anexo 7 no DVD-R)

ICMS Informado : 4,64

FEM Informada : 0,00

Difal UF Destino : 0,00

Difal UF Rementente : 0,00

Valor Total : 129,60 (do Anexo 7 no DVD-R)

Base de Cálculo de Oper. Própria :

Informada pelo Contribuinte : 38,64

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Calculada pelo Programa : 129,60

ICMS :

Informado pelo Contribuinte : 4,64

Calculado pelo Programa : $129,60 \times 0,12 = 15,55$

(A) Parcela dedutível para cálculo do ICMS ST - 4,64

Foi utilizado como parcela dedutível o ICMS informado pelo contribuinte

Base de Cálculo ST :

Informada pelo Contribuinte : 51,87

Calculada pelo Programa : $129,60 \times 1,3455 = 174,38$

(B) Base de Cálculo ST x Alíquota Interna : $129,60 \times 1,3455 \times 0,27 = 47,08$

ICMS ST + FEM :

FEM : $174,38 \times 0,02 = 3,49$

ICMS ST (sem FEM) : $38,95 = 174,38 \times 0,25$

Informado pelo Contribuinte no XML - item 75 da nota fiscal : 4,71

Calculado pelo Programa (B - A): $47,08 - 4,64 = 42,44$

DIFERENÇA : $42,44 - 4,71 = 37,73$

Destaca-se que às fls. 855/857 dos autos, outro exemplo de cálculo foi apresentado pelo Fisco, em que se demonstrou os valores apurados em relação ao produto PF FRALDA PERSONAL BABY JUMBO GD (código nº 117945), constante da Nota Fiscal eletrônica nº 1109946, emitida pela Autuada em 05/05/16.

Ainda na manifestação fiscal, o Fisco faz os seguintes comentários em relação aos dispositivos legais que fundamentaram o trabalho (art. 19, inciso I, alínea "b", item 3, § 11, inciso I, e § 12, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02):

Pela interpretação dos dispositivos acima, conclui-se sobre a forma de se obter a base de cálculo. Vejamos por exemplo: mercadorias saídas da matriz do DF para a filial em MG, em maio de 2017, o preço de partida da base de cálculo será o preço médio ponderado das vendas, da filial de MG para varejistas, daquele produto, no segundo mês anterior àquele em que ocorrer a transferência; ou seja, março de 2017; ou meses anteriores se for o caso. Sobre esse preço aplica-se a MVA conforme previsto no Art. 19, I, b da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/MG Dec. 43080/08. Há uma ressalva, neste caso não se aplica a MVA ajustada. Tudo isso fora demonstrado e exemplificado para os participantes das reuniões ocorridas no NCONEXT, dentre eles, o contador Aziel Rodrigues e o diretor Iure. Inclusive o contribuinte fora informado da possibilidade de adesão ao Plano de Regularização de Créditos Tributários, ficou interessado, mas não se manifestou.

O Fisco destaca que essa mesma abordagem foi feita em todos os contatos firmados com a Contribuinte, conforme já comentado anteriormente.

Na peça de defesa, as Impugnantes alegam que os dispositivos que fundamentaram o trabalho (art. 19, inciso I, alínea “b”, item “3”, § 11, inciso I, § 12, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, aprovado pelo Decreto nº 43.080/02) ofendem o princípio da legalidade.

Sustentam que eles extrapolaram os “*limites legais autorizados pelo legislador complementar nacional para fixação dos critérios da base de cálculo do ICMS a ser recolhido pela sistemática da substituição tributária*”, especialmente o art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, “*o que implica reconhecer que o dispositivo constante no decreto é ilegal*”.

Declararam que “*a Lei Kandir, quando estabeleceu os quatro regramentos para fins de definição da base de cálculo do ICMS/ST, nada prescreveu que seja idêntico ou próximo ao enunciado prescritivo da legislação mineira; pelo contrário, o artigo 8º daquela lei complementar é claro ao prescrever que deverá ser levado em consideração “a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário”, não abrindo margem à desconsideração do preço praticado*”.

Acrescentam que referidos dispositivos alteraram o “*critério para estabelecimento da quantificação da exação e, por isso mesmo, implicou exigência de tributo sobre montante que a lei não prevê, afetando o princípio constitucional da legalidade, contido no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, sem contar o enunciado contido no artigo 97, inciso IV, do Código Tributário Nacional, que somente admitem lei para fixação da base de cálculo das exações*”.

Pontuam, também, que, “*se a margem de valor agregado incide sobre um valor maior do que o valor praticado pelo remetente, como é o caso do preço médio ponderado do produto apurado com base nas operações internas de vendas entre contribuintes promovidas pelos estabelecimentos não varejistas de mesma titularidade, localizados no Estado de Minas Gerais, há evidente majoração do tributo, o que também não é admitido sem expressa previsão legal, tal como prevê o § 1º do citado artigo 97: “§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso*”.

Destacam, ainda, que “*no caso em pauta a exigência do ICMS-ST nos moldes acima ocasiona tributação cumulativa do ICMS exigido pelo Estado de Minas Gerais, o que afronta os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da não-cumulatividade do ICMS*”.

Explicam que a média de preço por força de lei já é considerada para determinação do índice ou margem de valor agregado e “*utilizar preço médio ponderado para incidência de referido índice ou margem faz com que haja cobrança cumulativa de ICMS, contrariando o artigo 155, inciso II, § 2º, inciso I, da Constituição Federal*”.

Adicionam o entendimento de que “*as regras introduzidas pelo decreto malferem o artigo 155, inciso XII, alíneas “b” e “i”, da Constituição da República,*

uma vez que outorgam à Lei Complementar Nacional a tarefa da fixação da base de cálculo, tendo o legislador mineiro se imiscuído na competência do legislador nacional, o que também não é autorizado”.

Explicam, também, que “*referido dispositivo legal fere o princípio da capacidade contributiva, constante no § 1º do artigo 145 da Magna Carta, na medida em que ignora a dimensão econômica do fato jurídico tributário, atribuindo-se carga econômica incompatível com a manifestação de riqueza apresentada, o que tem reflexos tributários”.*

Registram, por fim, que “*os decretos apresentam a finalidade específica, não só no âmbito tributário, de servir à especificação do texto legislado e por essa razão o artigo 99 do Código Tributário ordena que o seu conteúdo e alcance deverá restringir-se ao das leis em função das quais foram expedidos, razão porque não poderão extrapolar as regras nelas estabelecidas”.*

Contudo, não procedem os argumentos trazidos pelas Impugnantes.

Nota-se que o próprio dispositivo da Lei Complementar nº 87/96 indicado pela Defesa, especificamente o art. 8º, inciso II, alínea “a”, define a possibilidade de utilizar o valor da operação do substituído intermediário. Veja-se:

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

(...)

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

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário **ou pelo substituído intermediário;** (destacou-se)

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

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

(...)

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

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4o deste artigo.

(...)

O Fisco observa que a Lei nº 6.763/75 recepiona referido dispositivo em seu art. 13, § 19, item 2, alínea “a”, citado no Relatório Fiscal do Auto de Infração:

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

(...)

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

1. em relação a operação ou prestação antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou da prestação praticado pelo contribuinte substituído;

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

a) o valor da operação ou da prestação própria realizada pelo substituto tributário **ou pelo substituído intermediário**; (destacou-se)

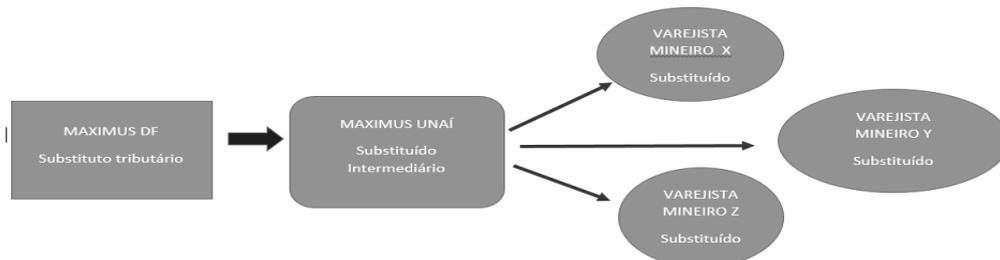
b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente ou ao tomador de serviço;

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

(...)

Para melhor entendimento, o Fisco apresenta em sua manifestação fiscal a seguinte ilustração:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS



Cumpra, também, trazer o seguinte comentário do Fisco (fls. 852):

Considerando a previsão insculpida no § 6º, do artigo 8º, da Lei Complementar nº 87/96 e tendo em vista que a base de cálculo prevista no Decreto Estadual nº 46.697/14 tem por parâmetro o preço médio ponderando praticado pelo estabelecimento não varejista do próprio contribuinte Impugnante localizado no estado de Minas Gerais nas vendas a consumidor final mineiro não contribuinte, promovidas no segundo mês anterior àquele em que ocorrer a transferência, é inegável que inexistente afronta a previsão da LC 87/96;

Neste sentido, resta patente que o aludido Decreto 46.697/14 atende as previsões constantes da LC 87/96;

Quanto à ressalva constante do final do § 6º, ou seja, de que para a apuração da base de cálculo deve-se acatar as regras do § 4º, a mesma não afeta em nada a base de cálculo do ICMS/ST prevista no Decreto 46.697/14, pois, repita-se, o mesmo tomou como parâmetro o preço médio praticado pelo estabelecimento não varejista do próprio contribuinte Impugnante localizado no município de Unai em Minas Gerais nas vendas internas com contribuintes mineiros varejistas promovidas quase que na totalidade no segundo mês anterior àquele em que ocorrer a transferência e em alguns casos promovidas até o sexto mês anterior.

Portanto, conforme demonstrado, os dispositivos que fundamentaram o trabalho fiscal respeitam perfeitamente o princípio da legalidade, lembrando que o preço de partida para formação da base de cálculo da substituição tributária é o preço (média ponderada) do substituto intermediário, nos termos do § 11 do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Destaca-se, ainda, que a cláusula oitava do Convênio ICMS nº 81, de 10/09/93, que estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, determina que o sujeito passivo por substituição deve observar as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria sujeita à substituição tributária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Também não há que se falar em ofensa ao princípio constitucional da não cumulatividade, como alegam as Impugnantes, pois a forma de cálculo do ICMS/ST deixa claro que há o abatimento do ICMS da etapa anterior (imposto da operação própria destacado pela Autuada nos documentos fiscais), respeitando o art. 28 da Lei nº 6.763/75:

Art. 28. O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou outra unidade da Federação.

Nesse sentido, o Fisco pontua que:

A utilização de preço médio ponderado como preço de partida em nada modifica os contornos estabelecidos na legislação (Art. 28 da Lei 6763/75 e Art. 62 do RICMS/MG). Continua-se compensando o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação com o montante cobrado nas anteriores, por este ou por outro estado. Não aumento real de carga tributária com o uso desta sistemática.

Ressalta-se que a mesma matéria é tratada em várias consultas de contribuintes formuladas à Superintendência de Tributação – SUTRI (setor da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais-SEF/MG responsável, dentre outras atribuições, pela interpretação da legislação tributária), como por exemplo a Consulta de Contribuinte nº 142/2019, em que a própria Consulente afirma que a remetente das mercadorias (substituta tributária) adota a média ponderada dos preços de venda praticados pela filial mineira (substituída tributária), de acordo com os dispositivos da legislação tributária mineira em comento:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 142/2019

PTA Nº: 45.000017102-22

ORIGEM: Araguari - MG

ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL - BASE DE CÁLCULO - Para determinação da base de cálculo do ICMS/ST, nas operações interestaduais de transferência, entre estabelecimentos do mesmo titular, caso a operação não tenha sua base de cálculo estabelecida na alínea “a” ou nos itens 1 e 2 da alínea “b” do inciso I do caput do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002, deverá ser observado o disposto nos §§ 11 e 12 do referido artigo.

EXPOSIÇÃO:

(...)

Afirma que tem adotado a média ponderada dos preços de venda praticados pela filial mineira em suas operações próprias de comercialização no mercado interno, fazendo uso, nesses casos, da margem de valor agregado (MVA) original de cada produto.

No intuito de combater o procedimento previsto nos dispositivos que embasaram o trabalho fiscal, a Impugnante/Autuada pleiteou neste Órgão a juntada de documentos (Parecer Técnico), mediante Protocolo nº 19243 de 16/05/19 (fls. 649/747), que foi deferida pela Assessoria do CCMG, nos termos do Despacho de fls. 648.

Na oportunidade, considerando que houve aditamento à impugnação, a Assessoria do CCMG determinou o retorno dos autos à origem, para que o Fisco pudesse se manifestar, nos termos do inciso I do art. 120 do RPTA.

Nesse Parecer Técnico, o autor apresenta considerações a respeito de *“Formação de preços, ICMS, Substituição Tributária e Cumulatividade”*, para, ao final, concluir que o procedimento previsto na legislação tributária mineira *“gera cumulatividade do ICMS”*.

Importa reproduzir alguns excertos do Parecer Técnico:

“a conclusão do presente parecer técnico é que há elementos para caracterizar a cumulatividade do ICMS em virtude do cálculo do valor agregado, segundo legislação mineira, incidir sobre os preços do destinatário e não do remetente. De fato, ao apurar o ICMS-ST, se for usado o preço de qualquer elo seguinte da cadeia de circulação de mercadoria – o que significa trocar o preço do substituto tributário pelo preço do substituído -, haverá cumulatividade do ICMS”.

(...)

“o que evita a cumulatividade do ICMS é justamente o fato de o débito incorrido pelo remetente gerar um crédito para o destinatário”.

(...)

“a ideia central por trás do ICMS é tributar o valor agregado em cada elo da cadeia de circulação da mercadoria. De fato, se os preços praticados pelo destinatário e pelos varejistas fossem idênticos, créditos e débitos se cancelariam e o ICMS do varejista seria nulo. Chamamos a atenção, então, para o fato de o ICMS estar relacionado à margem acrescida ao valor da operação pelo elo subsequente da cadeia de circulação de mercadorias”.

(...)

“A substituição tributária, quando aplicada ao nosso contexto trata simplesmente de o remetente recolher,

além do seu próprio ICMS, o ICMS referente aos elos seguintes da cadeia de circulação de mercadorias, ou seja, o ICMS devido pelo destinatário e pelos varejistas. Note, a substituição tributária não cria um imposto novo, apenas constitui uma estratégia de recolhimento do ICMS que visa a redução da sonegação fiscal. Embora não deva gerar aumento da receita tributária, o recolhimento do ICMS via substituição tributária gera antecipação dessa receita, transferindo ao mercado o custo financeiro do pagamento do tributo antes mesmo de comercializar as mercadorias”.

(...)

“a margem de valor agregado das operações subsequentes é o elemento chave para que a substituição tributária seja implementada e ela deve incidir sobre o valor da operação do próprio substituto tributário”.

(...)

“em operações interestaduais com alíquotas diferentes, utiliza-se a margem de valor agregado ajustada, MVAa, com vistas a equalizar o preço final das mercadorias”.

(...)

“Portanto, no caso em questão ocorre que ao invés de se considerar o preço praticado pelo remetente, P^R , que é o substituto tributário, o Estado de Minas Gerais requer que o ICMS-ST seja calculado com base no preço praticado pelo substituído, no caso o preço do destinatário que situa-se em Minas Gerais. Assim, é requerido que seja usado o preço médio ponderado praticado pelo elo seguinte da cadeia de circulação de mercadoria. Em nossa notação – veja a Figura 2 – isto equivale ao preço do destinatário, designado P^D . Ainda, é estabelecido que deve ser usada a margem de valor agregado sem ajuste, uma vez que o preço P^D refere-se à uma operação que ocorreu dentro de Minas Gerais.”

(...)

“Em conformidade com a Lei Kandir, se o remetente é o substituto tributário, deveria ser usado o seu preço, P^R . Como o remetente situa-se fora de Minas Gerais, o problema de alíquotas distintas é sanado pelo emprego da margem de valor agregado ajustada. Portanto, as dificuldades geradas no cálculo do ICMS-ST em virtude de ocorrer uma circulação interestadual de mercadoria já são remediadas pela margem de valor agregado ajustada, não se requerendo mudança no preço usado na base de cálculo presumida de tal imposto”.

(...)

“Com PD > PR, o cálculo alternativo gera um ICMS-ST maior, sendo superestimada a tributação. A origem dessa superestimação é a cumulatividade do ICMS-ST, pois ao transferir a mercadoria do remetente para o destinatário, o próprio remetente destaca na nota fiscal o ICMS já recolhido referente as operações subsequentes. Este fator de custo impulsiona o próprio preço do destinatário. Em outras palavras, o preço do destinatário já embute o seu próprio ICMS e quando o ICMS-ST alternativo incide sobre este preço há dupla tributação.”

(...)

Em relação a referido Parecer Técnico, as Impugnantes afirmam que *“as conclusões do estudo técnico são inafastáveis, de modo que a metodologia utilizada e aplicada pela Impugnada na fiscalização gera, inequivocamente, à cumulatividade indevida do ICMS”*.

O Fisco, por sua vez, faz alguns comentários em relação ao Parecer Técnico, que, em parte, são transcritos a seguir:

Quanto ao parecer técnico - INTRODUÇÃO, fl. 664: o valor devido pelo contribuinte não foi superestimado. Pelo contrário, o preço de partida para o cálculo da substituição tributária é obtido pelo valor médio das vendas do estabelecimento filial atacadista de Unai.

Confunde-se o parecerista uma vez que cita que os preços do destinatário “já levam em conta o custo gerado pelo ICMS do remetente e pelo seu próprio ICMS já recolhido pelo remetente como substituto tributário”. Não há que se falar em recolhimento de ICMS ST pela Maximus-DF em relação a filial mineira de Unai por tratar-se de transferência. Neste caso os substituídos são os varejistas mineiros. (Grifou-se).

Quanto ao parecer técnico – FORMAÇÃO DE PREÇOS E IMPOSTOS, fl. 666: consideramos didático apesar de não se ajustar à situação da impugnante.

Conclui que ante um aumento de imposto, as firmas tendem a reajustar os preços praticados para “dirimir os impactos negativos do custo adicional”. Talvez o parecerista não entendeu essa situação: não há aumento de impostos. A atuada engendrou uma filial mineira e mediante interpretação própria da legislação calculava o ICMS ST incorporando esse falso valor como custo. (Grifou-se).

Na toada do parecerista, poder-se-ia considerar um “aumento do custo com imposto” se estando calculando corretamente o ICMS, conforme previsto na

legislação, houvesse alteração em alíquota, MVA ou algum cancelamento de redução de base de cálculo. No caso em tela não houve nada disso. A legislação já vigorava, houve correção para a aplicação correta do cálculo do imposto conforme previsto na legislação tributária.

(...)

Destacamos que tanto o Convênio 81/93 na Cláusula oitava, quanto o Convênio 52/17 na Cláusula Décima Primeira, parágrafo 5º declaram respectivamente que ‘o sujeito passivo por substituição observará as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria’ e “a base de cálculo poderá ser definida conforme critérios estabelecidos pela unidade federada de destino”. Ressaltamos que o sujeito passivo por substituição estabelecido em outro estado deverá observar a legislação tributária de destino da mercadoria sujeita à substituição tributária.

(...)

Em nosso entendimento tanto a lei Kandir quanto o Convenio 42/18 não foram adequadamente interpretados, pois que o parecerista esqueceu-se de destacar o artigo 8º da lei Kandir o qual prevê a base de cálculo do ICMS para fins de substituição tributária; além de desconsiderar as cláusulas de Convênio 42/18 que tratam de transferências e suas ressalvas. Por falar em ressalva, sequer atentou para os efeitos do Convenio 42/18: a partir de janeiro de 2019; posterior ao período do trabalho em tela.

(...)

O parecer anexado pela impugnante, bem como suas considerações não lograram êxito para demonstrar qualquer inexatidão do trabalho fiscal.

(...)

O simples fato de haver mudança de metodologia não induz à conclusão de que o resultado será diferente. As metodologias previstas inicialmente nos Decretos Estaduais nº 46.643/14 e 46.697/14 privilegiaram a efetividade do valor praticado pelo próprio contribuinte, pois tem como suporte o preço médio ponderado do produto com base nas operações internas de venda a consumidor final não contribuintes efetuadas pelos estabelecimentos varejistas, do próprio contribuinte, localizados no estado de Minas Gerais, no segundo mês anterior àquele em que ocorrer a transferência;

Assim, considerando que a base de cálculo da substituição tributária deve espelhar o valor mais próximo possível daquele que o consumidor final paga, os referidos decretos elegeram como parâmetro o preço médio ponderado praticado por estabelecimento mineiro da filial de Unai que efetuou vendas para consumidores finais mineiros não contribuintes;

Ao contrário da tese apresentada pela Defesa consubstanciada no Parecer Técnico (fls. 658/707), as alterações introduzidas pelos Decretos Estaduais 46.643/14 e 46.697/14 não implicaram tributação superior pelo ICMS, na modalidade de substituição tributária, nas operações de transferência interestadual em relação às operações com as mesmas mercadorias em transferências internas;

(...)

Lógico que o preço do remetente P^R é no mínimo suspeito por se tratar de operação de transferência de mercadoria realizada entre estabelecimentos da mesma titularidade, principalmente porque o Fisco mineiro não tem acesso às operações internas de venda destas mesmas mercadorias no Distrito Federal para um comparativo de preços no mercado no Distrito Federal. Para maximizar seus lucros, salvo melhor juízo, entendemos que a Impugnante Maximus-DF pratica um preço P^R reduzido, segundo a própria conveniência. Basta comparar o preço P^R do remetente Maximus-DF com o preço médio ponderado PMP^D do destinatário Maximus-MG.

(...)

Para melhor análise da questão, cumpre lembrar que o Parecer Técnico, juntado aos autos pela Impugnante/Autuada, foi elaborado no intuito de demonstrar que o procedimento fiscal, previsto na legislação tributária mineira, “*gera cumulatividade do ICMS*”, ao adotar, na formação da BC/ST relativa a operação interestadual de transferência, destinada a não varejista, o “*preço médio ponderado*”, obtido com base nas operações de saídas internas do estabelecimento mineiro.

No entanto, analisando a legislação que rege a substituição tributária e os aspectos fáticos constantes dos autos, verifica-se não assistir razão à Defesa.

De fato, o ICMS por substituição tributária (ICMS/ST) não é uma espécie do gênero ICMS. Não se trata de outro tributo estadual. Cuida-se apenas de uma técnica de arrecadação e fiscalização do ICMS concentrada na figura do contribuinte substituto tributário, mas que segue a mesma sistemática de apuração do ICMS nos moldes do princípio da não cumulatividade (art. 28 da Lei n° 6.763/75) previsto na Constituição Federal (art. 155, § 2º, inciso I).

Assim, para atender ao princípio da não cumulatividade, da mesma forma como ocorre no sistema normal de débito e crédito, nas operações sujeitas à

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

substituição tributária, apesar de o imposto devido ser retido antecipadamente, cada contribuinte ao longo da cadeia de circulação da mercadoria contribui apenas com a sua quota-parte do montante do imposto retido, o que se dá por meio da técnica do reembolso, definido no art. 37, § 1º do Anexo XV do RICMS/02, da seguinte forma:

Art. 37. O contribuinte que receber mercadoria com o imposto retido por substituição tributária observará o seguinte:

(...)

§ 1º O valor do reembolso **corresponderá à diferença positiva** entre: (destacou-se)

I - o valor resultante da aplicação da alíquota interna estabelecida para a mercadoria sobre o valor que serviu de base para cálculo do ICMS por substituição tributária; e

II - o valor resultante da aplicação da alíquota interna estabelecida para a mercadoria sobre o valor da operação.

(...)

Portanto, de acordo com o dispositivo acima, o valor reembolsável pelos contribuintes que se situam nas fases intermediárias da circulação de mercadorias corresponde à diferença positiva entre o valor resultante da aplicação da alíquota interna estabelecida para a mercadoria sobre o valor que serviu de base para cálculo do ICMS por substituição tributária e o valor resultante da aplicação da alíquota interna estabelecida para a mercadoria sobre o valor da operação.

Essa parcela reembolsável será cobrada do contribuinte destinatário na fase seguinte, com informação no campo relativo às informações complementares da nota fiscal a título de “Valor de Reembolso de Substituição Tributária”, nos termos estabelecidos no art. 37, inciso II, alínea “a”, subitem “2.2” do Anexo XV do RICMS/02:

Art. 37. O contribuinte que receber mercadoria com o imposto retido por substituição tributária observará o seguinte:

(...)

II - a nota fiscal que acobertar a saída da mercadoria será:

a) emitida sem destaque do imposto, contendo, além das demais indicações, no campo Informações Complementares, o seguinte:

(...)

2. tratando-se de operação entre contribuintes:

2.1. a título de informação ao destinatário:

(...)

2.2. o valor do reembolso de substituição tributária, se for o caso.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, apenas parte do ICMS/ST correspondente à parcela do fato gerador presumido teria influência na formação do preço de partida para a agregação da MVA, ou seja, somente a parcela referente ao reembolso previsto no § 1º do art. 37 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 poderia ser deduzida do valor médio de venda de mês anterior, para se obter o preço de partida para o acréscimo da MVA.

Não se trataria, portanto, de exclusão de todo o ICMS/ST anteriormente retido pela Autuada (remetente), como tenta fazer crer a Defesa, mas somente da parcela relativa ao reembolso, se essa parcela reembolsável estivesse devidamente informada nos respectivos documentos fiscais emitidos pela filial mineira.

Observa-se, contudo, que, no caso concreto, além de não existir nos autos qualquer comprovação de que tenha sido destacado o reembolso de substituição tributária junto a contribuintes destinatários da fase subsequente de circulação de mercadorias, sequer há possibilidade de reembolso, pois o valor de venda estipulado pela Filial mineira (destinatária das transferências) para cada mercadoria já é bem superior à base de cálculo relativa à substituição tributária destacada pela Autuada (remetente das transferências), situação em que não é possível se apurar a diferença positiva prevista no mencionado § 1º do art. 37.

Nesse caso, havendo a substituição do preço praticado pelo remetente pelo preço médio ponderado apurado com base nas operações internas de vendas da Filial mineira, nenhum valor seria passível de exclusão do preço de partida fixado na legislação tributária mineira, uma vez que, certamente, ocorreu uma “má formação” da base de cálculo da substituição tributária original, pois esta sequer atingiu o preço de venda de contribuinte situado na segunda fase de circulação da mercadoria, quando o correto seria corresponder, o mais próximo possível, ao valor da operação a consumidor final.

Analisando os valores destacados pela Autuada nas notas fiscais de transferência objeto de autuação e aqueles registrados pela Coobrigada nas notas fiscais de venda interna (conforme planilha constante do Anexo 7 do Auto de Infração), verifica-se claramente que a base de cálculo do ICMS/ST originalmente formada pela Autuada (Matriz) é bem inferior ao preço de venda das mercadorias praticado pela Coobrigada (Filial), conforme quadro abaixo, que demonstra tais valores relativos às operações exemplificadas pelo Fisco às fls. 618/619 e 855/857:

		Notas Fiscais emitidas pela Autuada (Matriz – Distrito Federal)						Notas Fiscais emitidas pela Coobrigada (Filial – Minas Gerais)			
Descrição	NCM	Número	Data	Vlr. Unit	Quant	Vlr Total	BC/ST total do item	Período	Preço Médio Ponderado	Quant	Preço Total do item
Código 122930	33059000	1110803	07/05/16	1,61	24	38,64	51,87	03/2016	5,40	24	129,60
Código 117945	96190000	1109946	05/05/16	5,66	50	283,00	403,60	03/2016	17,94	50	897,00

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Importante frisar que a base de cálculo do ICMS/ST destacada pela Autuada deveria representar o preço final ao consumidor, considerando que o conceito de ICMS/ST é a antecipação do recolhimento do ICMS devido por toda a cadeia de circulação da mercadoria até o consumidor final.

Contudo, o quadro acima demonstra o quanto a base de cálculo de ICMS/ST destacada pela Autuada é consideravelmente inferior ao preço praticado pela Filial mineira.

O Fisco destaca que o preço praticado pelo remetente (Autuada) Maximus-DF no mês de maio de 2016 e o preço médio ponderado deste produto praticado pelo destinatário atacadista Maximus-MG chegam a uma distorção de mais de 300% (trezentos por cento).

Além dessas constatações de grandes distorções de valores, o Fisco acrescenta os seguintes fatos apurados em relação à Filial mineira atacadista, que já foram comentados em fase preliminar:

- não possui estrutura de atacadista para estoque de mercadorias, realizando vendas para varejistas mineiros sem os custos normais de empresa;
- não apresenta informações sobre número de empregados, valor da folha de pagamento, valor devido de COFINS e consumo de energia elétrica, de acordo com as DAPIs transmitidas pela Contribuinte desde 2015;
- encontrava-se fechada em julho de 2018, quando lhe foi encaminhado o Termo de Intimação nº 581/18 expedido pela Delegacia Fiscal Trânsito de Paracatu/MG, acostado pelo Fisco às fls. 751 dos autos, em que foi solicitada a apresentação da relação dos produtos comercializados e seu respectivo preço médio ponderado;
- falta de confirmação de recebimento da notificação de lançamento.

Tais fatos representam indícios de que não há qualquer operacionalização no estabelecimento mineiro (Filial), tendo sido criado apenas para favorecer a redução do imposto devido nas operações destinadas a contribuinte mineiro com mercadorias sujeitas à substituição tributária.

Importa reproduzir, ainda, os seguintes comentários do Fisco:

Ao contrário do alegado pela Impugnante, o Fisco não tem a pretensão de trazer argumentos de caráter político e social em sua manifestação, mas é nítida a distorção que essa prática promove no mercado de livre concorrência em razão dos preços de partida praticados pela Impugnante. Mais uma vez, a Fiscalização não pode deixar de observar a sistemática utilizada pela Impugnante nas operações interestaduais de transferências com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

(...)

Desta forma, ao contrário do alegado pelo Parecerista, entendemos que não há violação ao princípio constitucional da não cumulatividade na utilização da sistemática do preço médio ponderado como preço de partida no cálculo da substituição tributária nas operações de transferências entre a Maximus-DF e Maximus-MG. No exemplo citado acima, a diferença de mais de 300% entre o valor consignado na nota fiscal do produto 117945 e o preço médio ponderado deste produto no mercado interno de Minas Gerais é forte indício de subfaturamento. Por isso, reiteramos a reflexão à fls. 828.

(...)

Insta comentar, ainda, que, de acordo com as informações do próprio autor do Parecer Técnico relativo ao presente processo, o objetivo do trabalho solicitado pelas Impugnantes foi para, “*sob o aspecto da ciência econômica*”, discutir a respeito da “*formação de preços das firmas com vistas a discutir a ocorrência de cumulatividade do ICMS no caso sem questão, se observada a legislação mineira*”. (destacou-se)

No entanto, conforme observado pelo Fisco, essa análise relativa à “*formação de preços das firmas*” não foi feita com base nos dados reais das operações realizadas pelas empresas envolvidas, apenas de forma hipotética, não permitindo, portanto, enxergar toda essa análise aqui apresentada.

A título de conhecimento, vale trazer os registros apresentados pelo Fisco relativos às alterações da legislação tributária mineira, no que tange a transferências interestaduais com mercadorias sujeitas à substituição tributária, que foram efetuadas sempre com o objetivo de se apurar valor de BC/ST cada vez mais próximo ao preço efetivamente suportado pelo consumidor final:

Ressalte-se que desde dezembro/2005 a legislação mineira (Decreto Estadual nº 44.451 de 14/11/2005) previa uma metodologia de apuração de base de cálculo nas transferências interestaduais diferente das transferências internas. Contudo, tal fato não implicou tributação divergente entre as aludidas transferências, ou seja, não havia favorecimento aos estabelecimentos instalados no território mineiro em detrimento dos localizados em outras unidades da federação;

A única alteração introduzida pelos Decretos Estaduais nº 46.643/14 e 46.697/14 foi, basicamente, a substituição da previsão do preço médio praticado pelo remetente (estabelecimento atacadista localizado em outro estado) pelo preço médio praticado pelo estabelecimento varejista do mesmo contribuinte no estado de Minas Gerais. Importante ressaltar que na situação em que se utiliza os preços médios praticados pelos estabelecimentos (da mesma titularidade) a base de cálculo da substituição tributário é o próprio preço

apurado sem o ajuste da margem de valor agregado. Enquanto a regra que utiliza o preço médio de vendas a terceiros em substituição ao preço praticado pelo remetente na operação de transferência mantém a lógica de formação da base de cálculo ST com agregação do valor do MVA.

Em outras palavras, de dezembro/2005 até novembro/2014, a base de cálculo da substituição tributária, nas transferências interestaduais, era apurada tendo como ponto de partida para o valor que seria adicionado a título de MVA, o preço médio praticado pelo remetente (estabelecimento atacadista em outro estado da federação) nas operações com terceiros. A partir da publicação dos Decretos Estaduais nº 46.643/14 e 46.697/14, a base de cálculo da ST, nas transferências interestaduais, passou a ser apurada com base no preço médio praticado pelo estabelecimento varejista localizado no estado de Minas Gerais, pertencente ao mesmo contribuinte remetente da mercadoria, nas operações com consumidor final mineiro não contribuinte. A AGE juntamente com o Secretário da Receita Estadual da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais já se manifestaram em 09/02/2017 acerca desta mesma matéria no juizado da 4ª Vara de Efeitos Tributários do Estado – Comarca de Belo Horizonte/MG no Mandado de Segurança nº 6019720-14.2015.8.13.0024.

Justifica-se a alteração em razão da dificuldade do Fisco mineiro de aferir o real preço a terceiros praticado pelo remetente da mercadoria, pois em regra, os terceiros localizavam-se em outra unidade da Federação, hipótese em que o Fisco mineiro não tem acesso a tais documentos fiscais; o que não ocorre com os estabelecimentos localizados em Minas Gerais. Aliás, em razão desta dificuldade, este fato possibilitou aos substitutos tributários externos recolhimentos menores que os dos substitutos tributários localizados no território mineiro.

Portanto, as alterações promovidas pelos Decretos Estaduais nº 46.643/14 e 46.697/14 se fizeram necessárias para aperfeiçoar ainda mais a mensuração da base de cálculo da substituição tributária, a qual deve refletir o preço efetivamente suportado pelo consumidor final e também em razão da dificuldade operacional imposta pela regra até então vigente que tinha como pressuposto o acesso aos valores praticados pelo remetente com terceiros, bem como, quando da sua inexistência, ao preço corrente da mercadoria na praça do responsável tributário, preços esses muitas vezes praticados em outra unidade da

federação, da localização dos terceiros (estabelecimentos de titularidade diversa) ou a existência de diversos convênios e protocolos de atribuição de responsabilidade por substituição tributária;

No caso concreto do PTA em epígrafe, a base de cálculo da substituição tributária na operação de transferência promovida pela Impugnante tomará como parâmetro o preço médio ponderado do produto apurado pelo estabelecimento não varejista mineiro (filial Maximus de Unai), nas operações internas de venda com contribuintes mineiros varejistas a partir do segundo mês anterior àquele em que ocorrer a transferência e sem o ajuste da margem de valor agregado, conforme o previsto no Art. 19. I, "b", 3 c/c o Art. 19, § 11, I e § 12, I e II, todos do Anexo XV, do RICMS/MG, in verbis:

(...)

Não há valor mais real que este porque o próprio contribuinte irá apurar o preço médio praticado por ele mesmo. Sem contar que será utilizado um preço médio de pelo menos 60 (sessenta) dias, algumas vezes com defasagem de valor ao preço real em situação de inflação na economia, um verdadeiro benefício;

(...)

Verifica-se, assim, que não cabe qualquer modificação no procedimento fiscal, quando, na apuração da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária (na forma estabelecida no item 3 da alínea "b" do inciso I do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02), substituiu o preço praticado pelo remetente "*pelo preço médio ponderado do produto apurado com base nas operações internas de vendas entre contribuintes promovidas pelos estabelecimentos não varejistas de mesma titularidade, localizados no Estado*", nos termos da legislação de regência.

Corretas, portanto, as exigências de ICMS/ST e Multas de Revalidação e Isolada capituladas, respectivamente, no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, e no art. 55, inciso VII, alínea "c", ambos da Lei nº 6.763/75:

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

(...)

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

(...)

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas "a" e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"b" deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

(...)

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

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

(...)

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

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

(...)

Fundamental registrar que, quando da elaboração da manifestação fiscal em razão da primeira impugnação apresentada pela Defesa, o Fisco, analisando novamente o trabalho realizado, detectou erro no lançamento do crédito tributário, no que tange à seleção de mercadorias relacionadas com o adicional de dois pontos percentuais na alíquota prevista para a operação interna em Minas Gerais, que tenham como destinatário consumidor final, contribuinte ou não do imposto, conforme prevê o Decreto nº 46.927/15 (art. 2º) e o art. 12-A da Lei nº 6.763/75:

Decreto nº 46.927/15

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

Lei nº 6.763/75

Art. 12-A. Fica estabelecido, para os fins do disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República, com vigência até 31 de dezembro de 2019, o adicional de dois pontos percentuais na alíquota prevista para a operação interna que tenha como destinatário consumidor final, contribuinte ou não do imposto, com as mercadorias abaixo relacionadas, inclusive quando a alíquota for fixada no regulamento do imposto:

I - cervejas sem álcool e bebidas alcoólicas, exceto aguardentes de cana ou de melão;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - cigarros, exceto os embalados em maço, e produtos de tabacaria;

III - armas;

IV - refrigerantes, bebidas isotônicas e bebidas energéticas;

V - rações tipo pet;

VI - perfumes, águas-de-colônia, cosméticos e produtos de toucador, exceto xampus, preparados antissolares e sabões de toucador de uso pessoal;

VII - alimentos para atletas;

VIII - telefones celulares e smartphones;

IX - câmeras fotográficas ou de filmagem e suas partes ou acessórios;

X - equipamentos para pesca esportiva, exceto os de segurança;

XI - equipamentos de som ou de vídeo para uso automotivo, inclusive alto-falantes, amplificadores e transformadores.

(...)

Dessa forma, o Fisco reformulou o crédito tributário para reduzir seu valor, apresentando novas apurações das exigências fiscais, especificamente os itens 10.3, 10.4 e 10.5 do Relatório Fiscal, bem como os Anexos 8.2, 9.2, 11.2, 12, 14 do Auto de Infração e DCM, conforme fls. 362/611, permanecendo inalterados os demais itens do Relatório Fiscal e anexos do Auto de Infração.

Não obstante tenham sido devidamente notificadas da reformulação fiscal, as Impugnantes não se manifestaram.

Em outro momento, ao verificar que o Fisco acostou aos autos (fls. 759/783) novas informações, quando se manifestou a respeito dos documentos juntados pela Impugnante/Autuada (Parecer Técnico de fls. 649/747), a Assessoria do CCMG exarou a Diligência de fls. 785/786 para o Fisco conceder aos Sujeitos Passivos abertura de vista pelo prazo de 5 (cinco) dias, consoante art. 140, § 1º, do RPTA, e se manifestar sobre novo aditamento de impugnação, caso houvesse.

Aproveitando a oportunidade, a Assessoria do CCMG solicitou ao Fisco o seguinte:

- esclarecer a respeito da reformulação do crédito tributário de fls. 362/611, apontando objetivamente o “erro” cometido no lançamento, conforme informação contida no Relatório Fiscal (retificado) e no “Termo de Rerratificação de Lançamento”;

- justificar a exigência de ICMS/FEM em relação a itens correspondentes a shampoo (tais como “PF SH Pantene”, entre outros) e sabonete (tais como “PF SAB Palmolive”, entre outros), considerando a exceção prevista na legislação:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 6.763/75

Art. 12-A. Fica estabelecido, para os fins do disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República, com vigência até 31 de dezembro de 2019, o adicional de dois pontos percentuais na alíquota prevista para a operação interna que tenha como destinatário consumidor final, contribuinte ou não do imposto, com as mercadorias abaixo relacionadas, inclusive quando a alíquota for fixada no regulamento do imposto:

(...)

VI - perfumes, águas-de-colônia, cosméticos e produtos de toucador, exceto xampus, preparados antissolares e sabões de toucador de uso pessoal;

(destacou-se)

Em decorrência dessa diligência, o Fisco verificou outro “erro no lançamento do crédito tributário”, no tocante às mercadorias relacionadas com o adicional de dois pontos percentuais na alíquota prevista para a operação interna em Minas Gerais, que tenham como destinatário consumidor final, contribuinte ou não do imposto, conforme prevê o art. 12-A da Lei nº 6.763/75.

Assim, retificou novamente o crédito tributário para reduzir seu valor, apresentando novas apurações das exigências fiscais, especificamente os itens 10.3, 10.4 e 10.5 do Relatório Fiscal, bem como os Anexos 8.2, 9.2, 11.2, 14 do Auto de Infração e DCM, conforme fls. 787/816, permanecendo inalterados os demais itens do Relatório Fiscal e anexos do Auto de Infração.

Na oportunidade, esclareceu que o erro do lançamento foi “em virtude de o contribuinte ter cadastrado o NCM errado para algumas mercadorias como por exemplo: xampu no NCM 3305.90.00 (óleos essenciais e resinoides; produtos de perfumaria ou de toucador preparados e preparações cosméticas – Preparações capilares – Outras)”.

Explica que “para esta mercadoria, o correto seria a classificação NCM 3305.10.00 (óleos essenciais e resinoides; produtos de perfumaria ou de toucador preparados e preparações cosméticas – Preparações capilares – Xampus)”.

Reconhece que houve, também, “um erro na seleção do NCM 3401.11.90, visto que a descrição dos produtos é ampla e abrange outros produtos além do “sabonete”: NCM: Sabões, agentes orgânicos de superfície, preparações para lavagem, preparações lubrificantes, ceras artificiais, ceras preparadas, produtos de conservação e limpeza, velas e artigos semelhantes, massas ou pastas de modelar, “ceras” para dentistas e composições para dentista à base de gesso – Sabões; produtos e preparações orgânicos tensoativos utilizados como sabão, em barras, pães, pedaços ou figuras moldadas, mesmo que contenham sabão; produtos e preparações orgânicos tensoativos para lavagem da pele, em forma de líquido ou de creme, acondicionados para venda a retalho, mesmo que contenham sabão; papel, pastas (ouates), feltros e falsos tecidos, impregnados, revestidos ou recobertos de sabão ou de detergentes. – Sabões, produtos e preparações orgânicos tensoativos, em barras, pães,

pedaços ou figuras moldadas, e papel, pastas (ouates), feltros e falsos tecidos, impregnados, revestidos ou recobertos de sabão ou de detergentes: - De toucador (incluindo os de uso medicinal) – Outros”.

Destaca que tais erros impactaram o cálculo do Fundo de Erradicação da Miséria – FEM relacionado com o adicional de dois pontos percentuais na alíquota prevista para a operação interna em Minas Gerais, que tenham como destinatário consumidor final, contribuinte ou não do imposto, conforme prevê o art. 12-A da Lei nº 6.763/75.

Em aditamento de impugnação, a Defesa afirma que os erros cometidos pelo Fisco “*são fruto de negligência na formação do Auto de Infração guereado, que, além dos erros já apontados em Impugnação e no Parecer Técnico, demonstram a impropriedade técnica com a qual foi feita presente fiscalização”.*

Contudo, erros formais e materiais podem e devem ser reconhecidos em qualquer fase do processo, até mesmo de ofício, conforme art. 149 do Código Tributário Nacional - CTN.

Ademais, no presente caso, os erros cometidos pelo Fisco, que foram devidamente sanados reduzindo o crédito tributário, não têm qualquer relação com a técnica adotada no trabalho, a qual, reiterando, encontra-se nos termos da legislação de regência. Houve apenas uma adequação dos produtos que devem ser submetidos à exigência prevista no art. 12-A da Lei nº 6.763/75.

Cumprir registrar que não há qualquer questionamento das Impugnantes no que tange à aplicação do referido dispositivo.

Quanto à sujeição passiva, importa anotar que a empresa destinatária, Maximus Atacadista Distribuidor de Produtos Alimentícios Ltda (Filial), IE 02656694.00-57, estabelecida em Unaí/MG, foi incluída no polo passivo da presente obrigação tributária, como Coobrigada, nos termos do art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, em razão do disposto no art. 22, §§ 16 e 18, da Lei nº 6.763/75:

RICMS/02

Anexo XV

Art. 15. O estabelecimento destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

Lei nº 6.763/75

Art. 22. Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

(...)

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subseqüentes, ficar sob a

responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

§ 16. Na hipótese do inciso II, o valor a recolher a título de substituição tributária será a diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota vigente nas operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição e o devido pelas operações próprias.

(...)

§ 18. Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado.

(...)

Em relação à exigência da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75, as Impugnantes reclamam ser indevida, com a justificativa de que *“a Impugnante manteve e entregou, conforme legislação aplicável, todos os documentos fiscais que lhe foram requisitados e franqueou amplo acesso das autoridades administrativas a seus estabelecimentos, banco de dados e programas eletrônicos de sua propriedade”*.

Explicam que não foi apresentada a planilha solicitada pelo Fisco, contendo o preço médio ponderado, no período fiscalizado, de mercadorias vendidas pelo estabelecimento mineiro a varejistas mineiros, uma vez que ela *“precisaria ser montada e não integra o rol de documentos, senhas, programas e dados informados no inciso VII do artigo 54 da Lei 6763 de 1975, de modo que exige-la contraria o quanto disposto no artigo 97, inciso V, do Código Tributário Nacional e o artigo 5º, incisos II e LXIII, da Constituição Federal”*.

Entendem que, *“como vivemos em um Estado Democrático de Direitos”, “no presente caso não é razoável exigir da Impugnante que produza documento para apresentá-lo à autoridade administrativa e ela o utilize para, eventualmente, lançar crédito tributário contra a Impugnante, até porque os atos preparatórios do lançamento tributário são privativos da autoridade administrativa, conforme artigo 142 do Código Tributário Nacional”*.

Acrescentam que *“neste contexto é que aplicável ao presente caso o princípio “nemo tenetur se detegere” (o direito de não produzir prova contra si mesmo), consagrado em todos os ordenamentos jurídicos civilizados, rol onde se encontra inserido, pelo menos por ora, o nosso ordenamento jurídico que o reverencia no inciso LXIII do artigo 5º da Constituição Federal”*.

Concluem que *“a autoridade fiscal não pode exigir do contribuinte que se elabore documentos ou planilhas que não estejam no rol dos documentos fiscais previstos em lei, em especial, no artigo 54, inciso VII, da Lei 6763 de 1975, ainda mais*

porque a legislação tributária que versa sobre penalidade deve ser interpretada restritivamente nos termos do artigo 112 do Código Tributário Nacional”.

Em aditamento de impugnação, destacam que, “como já narrado, inexistente a obrigação legal do contribuinte elaborar esta documentação, tendo a Impugnante franqueado livre acesso a toda documentação fiscal legalmente exigida”.

O Fisco, por sua vez, informa que:

O Impugnante, na fl. 329, deste PTA, alega que toda a contabilidade fora colocada à disposição das autoridades administrativas e franqueado a elas livre acesso às dependências e registros fiscais e contábeis, nenhum documento ou livro fiscal foi sonegado... cremos que a impugnante não está tratando das mesmas empresas que ora estão sendo autuadas! A matriz não apresentou as informações solicitadas mediante AIAF, mesmo as possuindo. Quanto à filial de Unaí, sequer atendeu o Termo de Intimação nº 581/2018 emitido pela Delegacia Fiscal de Transito Paracatu/SRF Uberlândia, que solicitava apresentar relação dos produtos comercializados e seu respectivo preço médio ponderado, para os seus clientes de janeiro de 2016 a dezembro de 2017. Vejam o excerto do Termo de Intimação abaixo: *(vide fls. 624)*

(...)

Sem dúvida a empresa não facilitou o trabalho da fiscalização ao sonegar a informação requerida no AIAF e no Termo de Intimação, contudo a fiscalização do NCONEXT-DF obteve acesso aos dados das notas fiscais eletrônicas da matriz (DF) e da filial (MG). Observem que foi apresentado o ANEXO 7 – PLANILHA COM PREÇO MÉDIO PONDERADO DAS MERCADORIAS SAÍDAS DO ESTABELECIMENTO DE UNAÍ PARA O COMÉRCIO VAREJISTA MINEIRO. De posse dos dados das notas fiscais da filial de Unaí – MG, a fiscalização do NCONEXT-DF promoveu os cálculos utilizando como ferramenta o programa “AUDITOR ELETRÔNICO”, homologado pela SEF-MG, além de utilizar planilhas de Excel.

(...)

De acordo com o Art. 16, III, da Lei 6763/75, são obrigações do contribuinte, dentre outras, exibir ou entregar ao Fisco, quando exigido em lei ou quando solicitado, livros, documentos fiscais, programas e arquivos com registros eletrônicos, bem como outros elementos auxiliares relacionados com a condição de contribuinte. Portanto, totalmente descabida a alegação da Impugnante de inexistência de obrigação acessória para apresentação de planilha contendo o

preço médio ponderado das mercadorias vendidas pela filial mineira, da mesma titularidade da Impugnante, no mercado mineiro.

(...)

Considerando que a legislação tributária mineira, especificamente o art. 19, § 11, inciso I, e § 12, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, determina que, na operação interestadual de transferência, entre estabelecimentos do mesmo titular, destinada a não varejista mineiro, o imposto (ICMS/ST) deve ser apurado na forma estabelecida no item 3 da alínea “b” do inciso I do referido art. 19, porém com base no “preço médio ponderado” das operações internas de vendas entre contribuintes promovidas pelo estabelecimento não varejista mineiro, evidentemente que a Autuada, ao realizar tais operações de transferência, passa a ter a obrigação legal de elaborar e, quando exigido, apresentar ao Fisco, a documentação relativa à apuração do “preço médio ponderado”.

Importa salientar a observação do Fisco de que o contador da empresa autuada não quis lhe fornecer essa apuração, conforme cópia de e-mail acostado às fls. 622 dos autos, embora já eram de seu conhecimento tanto os valores da apuração quanto a legislação aplicável à situação.

Neste ponto, vale transcrever o seguinte dispositivo legal:

RICMS/02

Art. 96. São obrigações do contribuinte do imposto, observados forma e prazos estabelecidos na legislação tributária, além de recolher o imposto e, sendo o caso, os acréscimos legais:

(...)

IV - elaborar, preencher, exibir ou entregar ao Fisco documentos, programas e arquivos com registros eletrônicos, comunicações, relações e formulários de interesse da administração tributária, relacionados ou não com sua escrita fiscal ou contábil, quando solicitado ou nos prazos estabelecidos pela legislação tributária;

(...)

Portanto, como a Contribuinte não atendeu ao objeto de intimação fiscal, efetuada mediante Auto de Início de Ação Fiscal-AIAF, correta a exigência fiscal da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.763/75

Art. 54. As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VII - por deixar de manter, manter em desacordo com a legislação tributária, deixar de entregar ou exibir ao Fisco, em desacordo com a legislação tributária, nos prazos previstos em regulamento ou quando intimado:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a) livros, documentos, arquivos eletrônicos, cópias-demonstração de programas aplicativos e outros elementos que lhe forem exigidos, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos III, VIII e XXXIV deste artigo - 1.000 (mil) UFEMGs por intimação;

(...)

Quanto às assertivas de que as multas exigidas são confiscatórias, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

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

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

(...)

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

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).

AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

As Impugnantes reclamam, ainda, que se mostra “*descabida a exigência dos juros de mora nos termos em que foram formulados pela acusação fiscal, calculados conforme disposto na Resolução 2880 de 1997, uma vez que ultrapassam a*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Taxa Selic, aplicável aos tributos federais”, sem, contudo, trazerem qualquer comprovação dessa alegação.

De fato, a cobrança dos juros de mora encontra-se disciplinada pela Resolução da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais nº 2.880 de 13/10/97, que determina que os créditos tributários, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, serão acrescidos de multa e juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil:

RESOLUÇÃO Nº 2.880, DE 13 DE OUTUBRO DE 1997

(MG de 14/10/97)

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

(...)

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

(...)

(Grifou-se)

Observa-se que, somente em relação à multa isolada, há ressalva no tocante ao termo inicial para cobrança dos juros de mora, de acordo com o inciso II do art. 2º da citada Resolução.

Conforme informações indicadas no Auto de Infração, fls. 06, os juros de mora são automaticamente apurados pelo sistema de informática da SEF/MG “nos termos da Resolução nº 2.880/97”, não carecendo, portanto, de qualquer reparo na sua cobrança.

Assim, considerando que o lançamento observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena validade, e observando que as infrações cometidas pela Autuada restaram devidamente comprovadas, não tendo as Impugnantes apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo se torna o lançamento em exame, nos termos das reformulações efetuadas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário efetuadas pela Fiscalização às fls. 362/611 e 787/816, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencida, em parte, a Conselheira Mariel Orsi Gameiro (Revisora), que o julgava parcialmente procedente para, ainda, excluir a majoração da multa de revalidação. Pelas Impugnantes, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Augusto Gomes da Rocha e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Cássio Amorim Rebouças. Participaram do julgamento, além do signatário e da Conselheira vencida, as Conselheiras Cindy Andrade Moraes e Alexandra Codo Ferreira de Azevedo.

Sala das Sessões, 17 de dezembro de 2019.

**Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.438/19/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001124142-80
Impugnação: 40.010146708-44, 40.010147957-61 (Coob.)
Impugnante: Maximus Atacadista Distribuidor de Produtos Alimentícios Ltda
CNPJ: 08.691096/0001-93
Maximus Atacadista e Distribuidor de Produtos Alimentícios E (Coob.)
IE: 002656694.00-57
Proc. S. Passivo: Saulo Vinícius de Alcântara/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - DF

Voto proferido pela Conselheira Mariel Orsi Gameiro, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS/ST, no período de maio de 2016 a dezembro de 2017, uma vez que a Autuada, estabelecida em Brasília/DF, CNAE-F principal 46.91-5-00 (comércio atacadista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios), contribuinte substituta tributária por força dos Protocolos ICMS nºs 30/13, 31/13 e 32/13, destacou base de cálculo menor do que a prevista na legislação, nas operações interestaduais de transferências de mercadorias sujeitas à substituição tributária para sua Filial mineira, localizada em Unaí/MG.

O ponto a ser tratado diz respeito à Multa de Revalidação aplicada ao caso.

O caso em comento exigiu do Contribuinte ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro, prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”.

O Fisco aplica a multa e subsume o fato à norma, de modo a se utilizar dos dois incisos, conforme abaixo:

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

§ 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;

II - por falta de pagamento do imposto nas hipóteses previstas nos §§ 18, 19 e 20 do art. 22;

Vê-se, de forma clara, que a autuação dispõe sobre o recolhimento ou retenção a menor do ICMS/ST nas operações realizadas pelo Contribuinte, substituta tributária, por destacar base de cálculo menor do que a prevista na legislação, nas operações interestaduais de transferências de mercadorias sujeitas à substituição tributária para sua Filial mineira.

E, nesse sentido, não há que se falar em majorar a penalidade ao Contribuinte pela não retenção ou falta de pagamento do imposto.

A legislação mineira diferencia as diversas infrações cometidas pelo contribuinte que incidem na falta do tributo, o que restringe a aplicabilidade da penalidade majorada em comento apenas ao fato em que estritamente ocorrer a falta de pagamento ou a não retenção, diferentemente do recolhimento ou retenção parcial do ICMS.

Não só, é necessária a observância ao princípio da legalidade, basilar à interpretação e aplicabilidade do sistema tributário brasileiro.

O princípio da legalidade é uma das bases do Estado Democrático de Direito, que delimita ao estado e a seus cidadãos as regras que devem regular a sociedade e o próprio estado, especialmente no que tange ao direito de tributar.

Conforme elucida Hugo de Brito Machado, *“no Brasil, como, em geral, nos países que consagram a divisão dos Poderes do Estado, o princípio da legalidade constitui o mais importante limite aos governantes na atividade de tributação”*.

É previsto expressamente no art. 150, inciso I da Constituição Federal:

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

(...)

O princípio delimita que nenhum tributo poderá ser criado ou majorado sem lei em sentido estrito que o estabeleça.

Nesse contexto, válida também a observância ao art. 97, inciso V, do Código Tributário Nacional:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

(...)

A legalidade tributária é, portanto, requisito para a tipificação dos ilícitos e das respectivas sanções nos atos de aplicação de sanções, como atividade plenamente vinculada que deve obedecer às leis e os atos normativos infralegais vigentes.

A aplicação de sanções tributárias não tem qualquer fundamento inquisitório ou de cunho destrutivo ou confiscatório, ao tempo que está sujeita a limitações de natureza qualitativa e quantitativa, como leciona Sacha Calmon Navarro Coelho.

Garante-se, dessa forma, a segurança jurídica devida ao contribuinte e ao estado.

Tal segurança é uma das principais características de um Estado Democrático de Direito, o qual deve afiançar aos cidadãos garantias que suas relações, inclusive com o próprio estado, devem ser estáveis, a fim de ser capaz de gerar e proteger a condição de espírito de tranquilidade e concórdia, conforme ensinamentos de Miguel Reale:

“(...) sentimento de segurança, ou seja, entre o estado de espírito dos indivíduos e dos grupos na intenção de usufruir de um plexo de garantias, e este complexo como tal, como conjunto de providencias instrumentais capazes de fazer gerar e proteger aquele estado de espírito de tranquilidade e concórdia”

Portanto, se não há no caso subsunção do fato à norma, dada a estrita aplicabilidade do princípio constitucional da legalidade tributária, não há que se falar, no respectivo processo, em majoração da Multa de Revalidação, embasada pelo não recolhimento ou não retenção do ICMS/ST, visto que se trata de recolhimento a menor.

Ainda, há de se considerar o art. 112, do Código Tributário Nacional:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

- I - à capitulação legal do fato;
- II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;
- III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;
- IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Da norma extraímos que, na existência de dúvida quanto às hipóteses listadas nos incisos, no caso especialmente em relação à capitulação legal do fato quanto à conduta praticada à norma penal, a lei tributária deve ser interpretada de forma mais favorável ao acusado.

O princípio é traduzido pelo conceito constitucional *in dubio pro reo*, conforme excerto legal colacionado acima, porque trata o presente caso de norma tributária que estabelece infrações e comina penalidades, que podem gerar ambiguidades, e devem – no sentido de obrigação, ser interpretadas de forma mais favorável ao contribuinte.

Portanto, se não há no caso subsunção do fato à norma, dada a estrita aplicabilidade do princípio constitucional da legalidade tributária e a interpretação mais

favorável ao contribuinte – dispostos respectivamente no art. 150, inciso I, da Constituição Federal e art. 112, do Código Tributário Nacional, não há que se falar, no respectivo processo, em majoração da Multa de Revalidação, embasada pelo não recolhimento ou não retenção do ICMS/ST, visto que se trata de recolhimento a menor, em razão do incorreto destaque da base de cálculo, conforme disposição da lei tributária mineira.

No caso em comento, é inaplicável a majoração da multa de revalidação.

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir a majoração da Multa de Revalidação do inciso II do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, por ser inaplicável ao caso.

Sala das Sessões, 17 de dezembro de 2019.

**Mariel Orsi Gameiro
Conselheira**