

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.834/21/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001808819-47
Impugnação: 40.010151371-39
Impugnante: Hypera S.A.
IE: 702998661.02-07
Proc. S. Passivo: Hugo Barreto Sodré Leal/Outro(s)
Origem: DF/Poços de Caldas

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RECOLHIMENTO E/OU RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO. Constatado que a Autuada não recolheu o devido ICMS a título de substituição tributária, em razão de utilização de base de cálculo menor do que a prevista na legislação para apuração do imposto, quando recolhido, nas operações de entrada de mercadorias sujeitas à substituição tributária, recebidas em transferência de estabelecimento de mesma titularidade localizado no estado de Goiás, 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 e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RECOLHIMENTO E/OU RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – BASE DE CÁLCULO - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA (FEM). Constatado que a Autuada não recolheu o devido ICMS a título de substituição tributária, correspondente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), previsto no art. 12-A da Lei nº 6.763/75, em razão de utilização de base de cálculo menor do que a prevista na legislação para apuração do imposto, quando recolhido, nas operações de entrada de mercadorias sujeitas à substituição tributária, recebidas em transferência de estabelecimento de mesma titularidade localizado no estado de Goiás, 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 e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação refere-se à exigência de ICMS devido, pela Autuada Hypera S/A (antiga razão social Hypermarcas S/A), a título de substituição tributária, no período de janeiro a dezembro de 2016, incidente na entrada de mercadorias relacionadas no item 20 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador), recebidas em transferência de estabelecimento de mesma titularidade localizado no estado de Goiás.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Mediante conferência de arquivos eletrônicos da Escrituração Fiscal Digital – EFD e de notas fiscais eletrônicas, o Fisco verificou que, nessas operações, a Autuada utilizou base de cálculo do imposto em desacordo com a legislação tributária, uma vez que não foi respeitado o comando estabelecido no 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, em que deve substituir o “*preço praticado pelo remetente*” pelo “*preço médio ponderado*” obtido com base nas operações de saídas internas do estabelecimento mineiro.

Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

O Fisco constatou, 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, por igual inobservância ao inciso I do § 11 e ao § 12, ambos do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS/FEM e respectiva Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Instruem os autos: Auto de Infração (fls. 1/4); Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF nº 10.000036617-73 (fls. 5/7); Termo de Início de Ação Exploratória, Termos de Intimações e respectivas respostas da Contribuinte (fls. 8/40); Relatório Fiscal (fls. 41/50); Anexo 1 - Demonstrativo Mensal do Crédito Tributário – 2016 (DCT - fls. 51); Anexo 2 – Planilha de Apuração do ICMS/ST e FEM/ST Devidos - 2016 (Apuração ICMS/ST e FEM/ST – fls. 52); Anexo 3 - Relação de NF-e Vendas Internas para Cálculo do Preço Médio Ponderado – 2016 (Planilha Preço Médio - fls. 53); Anexos 4 e 5 - Planilha apresentada pela Autuada contendo as informações dos recolhimentos do ICMS/ST e FEM/ST, por código de mercadoria (Planilha do Autuado Parte 1 e 2 - fls. 54/55); Anexo 6 – Amostragem das DANFES das NF-e de Entrada (Amostragem DANFE – NF-e - fls. 56/66); Anexo 7 – Extratos de Consulta Dados Cadastrais SIARE/JUCEMG/RFB (Dados Cadastrais do Autuado – fls. 67/84); Anexo 8 – Acórdão 21.425/17/2ª (fls. 85/97); Termo de Intimação e respectivo Documento de Ciência do Auto de Infração (fls. 98/100).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 103/140, acompanhada dos documentos de fls. 141/276 (Docs. 01 a 08).

Requer, ao final, a improcedência do Auto de Infração.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 277/296, refuta as alegações da Defesa, requerendo, portanto, a procedência do lançamento.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 297/320, opina, pela procedência do lançamento.

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.

Conforme relatado, a autuação refere-se à exigência de ICMS devido, pela Autuada Hypera S/A (antiga razão social Hypermarcas S/A), a título de substituição tributária, no período de janeiro a dezembro de 2016, incidente na entrada de mercadorias relacionadas no item 20 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador), recebidas em transferência de estabelecimento de mesma titularidade localizado no estado de Goiás.

Mediante conferência de arquivos eletrônicos da Escrituração Fiscal Digital – EFD e de notas fiscais eletrônicas, o Fisco verificou que, nessas operações, a Autuada utilizou base de cálculo do imposto em desacordo com a legislação tributária, uma vez que não foi respeitado o comando estabelecido no 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, em que deve substituir o “preço praticado pelo remetente” pelo “preço médio ponderado” obtido com base nas operações de saídas internas do estabelecimento mineiro.

Veja-se o que dispõe referida norma:

RICMS/02 – Anexo XV – Parte 1

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:

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

2. o preço final a consumidor sugerido ou divulgado pelo industrial ou pelo importador; ou

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;

(...)

§ 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;

(...)

(grifou-se).

Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

O Fisco constatou, 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, por igual inobservância ao inciso I do § 11 e ao § 12, ambos do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02:

Lei nº 6.763/75

Art. 12-A. Fica estabelecido, para financiamento das ações do Fundo de Erradicação da Miséria - FEM -, criado pela Lei nº 19.990, de 29 de dezembro de 2011, em especial para o pagamento integral do Piso Mineiro de Assistência Social, e de acordo com o disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República, com vigência até 31 de dezembro de 2022, 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:

Efeitos de 1º/01/2016 a 31/12/2019 - Redação dada pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 12, II, ambos da Lei nº 21.781, de 1º/10/2015:

“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;

(...)

§ 4º A responsabilidade por substituição tributária prevista no art. 22 desta Lei aplica-se ao adicional de alíquota de que trata o caput deste artigo.

(...)

Exigências de ICMS/FEM e respectiva Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Em Relatório Fiscal, o Fisco destaca que, para a obtenção dos valores exigidos de ICMS/ST e ICMS/FEM, foram deduzidos os valores recolhidos pela Contribuinte no momento da entrada das mercadorias, conforme informações fornecidas pela empresa em cumprimento às Intimações Fiscais nºs 073 e 092 de 2020 (Planilha do Autuado Parte 1 e 2 - fls. 54/55 – Anexos 4 e 5 do Auto de Infração), cujos dados compõem as Colunas “VLR ICMS/ST RECOLHIDO” e “VLR FEM/ST RECOLHIDO” constantes da planilha de apuração do imposto devido (Anexo 2 do Auto de Infração).

Verifica-se que, em parte das operações, não houve qualquer recolhimento do imposto pela Contribuinte.

O Fisco esclarece, também, que, “considerando que o Estado de Goiás não celebrou convênio ou protocolo para adotar o regime substituição tributária nas operações interestaduais destinadas à Minas Gerais, o estabelecimento destinatário mineiro Autuado (IE 702.998661.02-07) é o responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a título de substituição tributária ao Estado de Minas Gerais, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, nos termos do art. 14 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02”:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02 - Anexo XV - Parte 1

Art. 14. O contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo, em operação interestadual, é responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente.

Registra, ainda, a existência de outro Auto de Infração (PTA nº 01.000281755.80) lavrado contra outro estabelecimento mineiro pertencente ao mesmo Grupo da Autuada, com infringências idênticas ao do presente processo, cuja decisão, consubstanciada no Acórdão nº 21.425/17/2ª, anexado aos autos (fls. 86/97), deu-se pela procedência parcial do lançamento, em razão da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco.

Em relação à apuração das exigências fiscais, o Fisco comenta que:

A auditoria fiscal identificou que a unidade remetente, estabelecimento pertencente à mesma empresa do Autuado, situada no Estado de Goiás, consignava valores muito inferiores das mercadorias transferidas quando comparadas ao seu preço médio interno em Minas Gerais.

Estas diferenças entre o preço médio ponderado e o preço praticado pelo remetente apresentam uma variação que vai de um patamar mínimo de 15,37% a um patamar máximo 2.325%.

A partir da análise das Notas Fiscais Eletrônicas emitidas pelo estabelecimento goiano obteve-se a diferença positiva entre a base de cálculo prevista na legislação e a base de cálculo utilizada pelo Autuado para o recolhimento do ICMS/ST e do FEM/ST internos Anexo 2.

A base de cálculo do tributo devido foi apurada substituindo-se o preço praticado pelo remetente goiano, pelo preço médio ponderado das mercadorias, apurado com base nas operações internas de vendas promovidas pelo estabelecimento Autuado acrescido da MVA original.

Para tanto, a fiscalização identificou o CEST (Código Especificador da Substituição Tributária) de cada item de mercadoria e com a obtenção da base de cálculo correta do ICMS/ST calculou o valor do ICMS/ST e da FEM/ST devidos, já abatidos os valores do ICMS destacado nas operações interestaduais.

O campo ORIGEM CEST da tabela do Anexo 2 identifica como foi obtida a informação do CEST: pela

correspondência do EAN das Notas Fiscais Eletrônicas do Autuado, pela correspondência com NF-e de terceiros, através da geração de tabela de código de barras e pelo confronto manual das informações.

A relação das Notas Fiscais Eletrônicas de Saída do Autuado que subsidiaram o cálculo do preço médio através da correspondência do EAN constam do Anexo 3 deste Auto de Infração.

Nos casos em que não foram promovidas vendas internas no segundo mês anterior àquele em que ocorreu a transferência interestadual, foram consideradas as operações de transferência promovidas no terceiro, no quarto, no quinto ou no sexto mês imediatamente anterior ao mês em que foram promovidas operações de transferência interestadual, o que pode ser identificado na coluna denominada “MÊS PREÇO MÉDIO” do Anexo 2.

(Grifou-se).

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.

Para ilustrar as operações autuadas, o Fisco acostou às fls. 56/66, por amostragem, diversos DANFES das NF-e de entrada objeto de autuação (Anexo 6 do Auto de Infração).

O Demonstrativo Mensal do Crédito Tributário exigido compõe o Anexo 1 do Auto de Infração (fls. 51).

Em sua peça de defesa, a Impugnante alega que “o artigo 19, § 11, I do RICMS/MG, que fundamenta a lavratura do Auto de Infração, não observou, na definição da base de cálculo do ICMS-ST, os parâmetros legais estabelecidos no art. 8º da Lei Complementar nº 87/96 e no art. 13, §19º, da Lei Estadual nº 6.763/75, de modo que encerra clara violação aos referidos dispositivos legais, além de extrapolar o poder regulamentar e ofender o princípio da legalidade, sobretudo em matéria tributária, conforme estabelecem o art. 99 do Código Tributário Nacional (“CNT) e o art. 5º, II, art. 37, art. 84, IV, art. 146, III, “a”, e art. 150, I, todos da Constituição Federal”.

Relata que o estabelecimento atacadista localizado no estado de Goiás, remetente das operações objeto de autuação, transfere mercadorias adquiridas de terceiros para o estabelecimento autuado localizado em Minas Gerais, “o qual está obrigado a recolher, na entrada destes bens no território mineiro o ICMS devido no regime de substituição tributária (“ICMS-ST)”.

Afirma que esse recolhimento encontra fundamento nos arts. 13 e 22 da Lei nº 6.763/75 e art. 14 do RICMS/02.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entende, então, que o RICMS/02, “*sem qualquer suporte na Constituição Federal, na Lei Complementar Federal ou na Lei que institui o ICMS, determina que, para fins de apuração da base de cálculo do ICMS-ST, o valor da operação de transferência praticado pelo remetente deve ser SUBSTITUÍDO 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*”.

Assim, insiste no argumento de que deve prevalecer a regra geral prevista no art. 13, § 19, item 2, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75, inteiramente compatível com o art. 8º da LC nº 87/96, segundo o qual a MVA deve ser aplicada sobre o valor da operação própria realizada pelo substituto tributário, que, de acordo com a Defesa, corresponde ao “*preço de transferência*”:

Lei Complementar nº 87/96

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;

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.

(...)

Lei nº 6.763/75

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;

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.

(...)

Destaca que “o legislador constituinte estabeleceu o princípio da estrita legalidade em matéria tributária (CF, art. 150, I), que veda expressamente a instituição ou o aumento de tributos sem lei (em sentido formal) que o estabeleça” e ainda “estipulou a competência exclusiva à Lei Complementar para tratar de determinadas matérias, dentre as quais a base de cálculo dos impostos previstos na constituição”, de acordo com o art. 146 da CF/88, inclusive no que se refere ao regime de substituição tributária do ICMS.

Todavia, não merecem ser acolhidas as razões de defesa.

Não obstante tais assertivas de ilegalidade extrapolem a competência deste Conselho de Contribuintes, uma vez que o Auto de Infração foi lavrado em estrito cumprimento das normas tributárias mineiras, às quais se encontra este Órgão Julgador adstrito em seu julgamento, nos moldes do art. 182 da Lei nº 6.763/75, cumpre ressaltar que os §§ 11 e 12 foram acrescentados ao art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 pelo art. 1º do Decreto nº 46.643, de 30/10/14, com vigência a partir de 01/12/14, com a consequente revogação do inciso I do § 2º deste mesmo art. 19:

Art. 19 (...)

§ 2º Na hipótese do item 3 da alínea “b” do inciso I do caput deste artigo:

I -

Efeitos de 14/06/2007 a 30/11/2014 - Redação dada pelo art. 2º, II, e vigência estabelecida pelo art. 3º, II, ambos do Dec. nº 44.541, de 13/06/2007:

“I - em se tratando de operação interestadual entre estabelecimentos do mesmo titular, em substituição ao preço praticado pelo remetente na operação, será adotado o preço médio praticado pelo remetente nas operações com terceiros nos 3 (três) meses anteriores àquele em que ocorrer a transferência e, na falta deste preço, o preço corrente da mercadoria na praça do responsável;”

Essa alteração foi necessária em razão da dificuldade operacional imposta pela regra contida no citado inciso I, inviabilizando a verificação da correta apuração da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais dentro do prazo decadencial, uma vez que ela pressupõe o acesso aos valores praticados pelo remetente com terceiros, bem como, quando de sua inexistência, ao

preço corrente da mercadoria na praça do responsável tributário, preços estes muitas vezes praticados em outra unidade da Federação.

Salienta-se, também, que as disposições contidas nos §§ 11 e 12 do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 são normas antielisivas específicas que foram implementadas com o objetivo, basicamente, de evitar que, nas operações de entrada de mercadorias, sujeitas ao regime de substituição tributária, junto a contribuinte domiciliado em Minas Gerais, relativas a transferências oriundas de estabelecimento de mesma titularidade, localizado em outra unidade da Federação, sejam utilizados valores inferiores aos dos preços médios ponderados dos mesmos produtos, praticados pelos estabelecimentos não varejistas do mesmo contribuinte em operações de vendas no território mineiro.

Coibir a diminuição artificial da carga tributária praticada por alguns contribuintes não é apenas uma questão de perda de receita, mas de justiça tributária, que deve ser combatida à luz do princípio da isonomia, que será abordado à frente.

Com a adoção dos comandos dos §§ 11 e 12 em análise, há um equilíbrio na tributação de tais operações em relação àquelas praticadas pelo contribuinte, no território mineiro, envolvendo os mesmos produtos, de modo que o ICMS/ST, a ser recolhido nas entradas decorrentes das referidas transferências (que contempla todas as subsequentes operações internas com os mesmos produtos até o consumidor final), não seja inferior ao imposto de mesma natureza, retido e recolhido em relação às vendas internas dos mesmos produtos, praticadas pelos estabelecimentos não varejistas do mesmo contribuinte.

Conveniente registrar, ainda, que a figura da norma geral antielisiva foi introduzida no ordenamento jurídico tributário brasileiro pela Lei Complementar Federal nº 104, de 10/01/01, mediante o acréscimo do parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional - CTN, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 e com status de norma complementar:

CTN

Art. 116 - Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável;

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, vale registrar que a afirmação da Defesa, de que “o valor da operação própria realizada pelo substituto tributário” (previsto no art. 8º, inciso II, alínea “a”, da Lei Complementar nº 87/96, bem como no art. 13, § 19, item 2, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75), sobre o qual deve ser aplicada a MVA, é o “preço de transferência”, encontra-se equivocada, uma vez que, no caso dos autos, de acordo com o art. 14 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, o substituto tributário é a Autuada (Filial mineira), destinatária das operações objeto de autuação e não o estabelecimento de mesma titularidade emitente dos documentos fiscais.

Verifica-se, então, que, na verdade, os dispositivos que fundamentam as exigências fiscais se encontram em sintonia também com a Lei Complementar nº 87/96 e a Lei nº 6.763/75, pois o preço de partida para formação da base de cálculo da substituição tributária, devidamente utilizado pelo Fisco, é o preço médio ponderado apurado com base nas operações internas promovidas pela Autuada, correspondendo, assim, à média de “valor da operação própria” realizada pelo substituto tributário, não obstante o recolhimento seja no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento autuado.

Portanto, os dispositivos que fundamentam o trabalho fiscal respeitam perfeitamente o princípio da legalidade, não havendo que se falar em instituição ou aumento de tributo.

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 adota a média ponderada dos preços de venda praticados pela filial mineira, de acordo com os dispositivos da legislação tributária 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

interno, fazendo uso, nesses casos, da margem de valor agregado (MVA) original de cada produto.

Vale trazer, ainda, o seguinte registro do Fisco em sua manifestação fiscal:

A fundamentação legal para aplicação do inciso I do § 11 do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RIMCS/02 nas operações interestaduais de transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte é matéria incontroversa neste CCMG, como depreende-se das ementas abaixo, destacando que a primeira é de autuação de outra unidade da Impugnante:

ACÓRDÃO: 21.425/17/2ª

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO. CONSTATADO O RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST, EM VIRTUDE DA UTILIZAÇÃO INCORRETA DA BASE DE CÁLCULO, RELATIVO ÀS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES COM MERCADORIAS CONSTANTES DOS ITENS 15, 24 E 43 (REDAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DA AUTUAÇÃO) DA PARTE 2 DO ANEXO XV DO RICMS/02. IMPOSTO DEVIDO NO MOMENTO DA ENTRADA EM TERRITÓRIO MINEIRO, EM RAZÃO DAS MERCADORIAS ESTAREM SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA INTERNA NOS TERMOS DOS ARTS. 14 E 46, INCISO II DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02. BASE DE CÁLCULO APURADA PELA AUTUADA SEM OBSERVÂNCIA DA REGRA ESTABELECIDA NO ART. 19, § 2º, INCISO I DO ANEXO XV DO RICMS/02, UMA VEZ QUE AS MERCADORIAS FORAM REMETIDAS POR ESTABELECIMENTO DE MESMA TITULARIDADE ESTABELECIDO EM GOIÁS. NO CÁLCULO DO ICMS/ST DEVIDO, APURADO PELA FISCALIZAÇÃO, O CRÉDITO CORRESPONDENTE À ENTRADA DE MERCADORIA REMETIDA AO ESTABELECIMENTO DA AUTUADA, EM ATENDIMENTO À LEI COMPLEMENTAR Nº 24/75 E A RESOLUÇÃO Nº 3.166/01, FOI ADMITIDO NA MESMA PROPORÇÃO EM QUE O IMPOSTO FOI EFETIVAMENTE RECOLHIDO AO ESTADO DE GOIÁS, UNIDADE DA FEDERAÇÃO ONDE SE LOCALIZA A EMPRESA REMETENTE DAS MERCADORIAS. CRÉDITO TRIBUTÁRIO RETIFICADO PELA FISCALIZAÇÃO APÓS ANÁLISE DOS ARGUMENTOS APRESENTADOS PELA IMPUGNANTE. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS REMANESCENTES, CONSTITUÍDAS PELAS DIFERENÇAS DE ICMS/ST APURADAS, ACRESCIDAS DA MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE.
DECISÃO UNÂNIME.

ACÓRDÃO: 23.438/19/3ª

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, ESTABELECIDADA 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.

ACÓRDÃO: 23.506/20/3ª

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST. CONSTATOU-SE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, RELATIVO ÀS TRANSFERÊNCIAS EFETUADAS PELA AUTUADA DESTINADAS A ESTABELECIMENTO MINEIRO DE MESMA TITULARIDADE, UMA VEZ QUE AS BASES DE CÁLCULO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA CONSIGNADAS NOS RESPECTIVOS DOCUMENTOS FISCAIS E EM DENÚNCIA ESPONTÂNEA REVISADA FORAM INFERIORES À ESTABELECIDAS NO ART. 19, § § 11 E 12 DO ANEXO XV DO RICMS/02. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS CONSTITUÍDAS PELA DIFERENÇA DO ICMS/ST APURADA, AGRESCIDA DA MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, § 2º, INCISO I E DA MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO VII, ALÍNEA "C", AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO PELO VOTO DE QUALIDADE.

E no juízo como demonstra a decisão infra reproduzida:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - AÇÃO DECLARATÓRIA - TRIBUTÁRIO - ICMS - ALTERAÇÃO BASE CÁLCULO POR DECRETO - PRINCÍPIO ESTRITA LEGALIDADE NÃO VIOLADO - ALTERAÇÃO DE CRITÉRIOS PARA APURAÇÃO DO PREÇO DE MERCADO - BASE DE CÁLCULO MANTIDA - LEGALIDADE DO DECRETO 46.643/2014.

A PREVISÃO DE CRITÉRIOS PARA A APURAÇÃO DO PREÇO DE MERCADO, CONTIDA NO DECRETO ESTADUAL Nº 46.643/2014 NÃO ALTERA A BASE DE CÁLCULO DO ICMS, NEM VIOLA O PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.14.306916-9/001 - COMARCA DE BÉLO HORIZONTE - APELANTE(S): BARUQUE DISTRIBUIDORA DE COSMETICOS LTDA - APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS (GRIFOU-SE).

Noutra vertente, a Impugnante registra que, nas transferências de mercadorias realizadas entre estabelecimentos atacadistas de uma mesma pessoa jurídica, *“por não existir valor mercantil envolvido, a Lei Complementar nº 87/96, no inciso I do § 4º de seu artigo 13, determina expressamente que o valor da base de cálculo corresponde ao valor correspondente à entrada mais recente da mesma mercadoria”*.

Argumenta que o dispositivo do RICMS/02 que fundamenta o presente trabalho ofende o princípio da isonomia tributária prevista no art. 150, inciso II, da CF/88, bem como o art. 152 do mesmo diploma legal, ao estabelecer uma diferença tributária única e exclusiva em razão da origem da mercadoria (outro estabelecimento do mesmo contribuinte localizado no estado de Goiás), sendo que a base de cálculo adotada pela empresa é o valor de operação de transferência interestadual de mercadoria adquirida de terceiros, o que equivale ao valor da compra do fornecedor (última entrada) e não o preço médio ponderado de suas vendas internas.

No entanto, mais uma vez, sem razão a Defesa.

Conforme destacado pelo Fisco, *“a aplicação do regime de substituição tributária tende a corrigir as distorções concorrenciais de natureza tributária, promovendo justiça fiscal na medida em que equaliza as condições competitivas entre contribuintes do mesmo setor”*.

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, é notório que, independentemente da origem da mercadoria, a base de cálculo de ICMS/ST deve representar o preço ao consumidor final.

Salienta-se que a própria Impugnante registra em sua peça defensiva que *“a base de cálculo do ICMS devido no regime de substituição tributária deve corresponder ao preço final praticado”*.

Portanto, a utilização da metodologia prevista no art. 19, §§ 11 e 12, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 para a apuração da base de cálculo do ICMS/ST não afronta os princípios da isonomia e da não discriminação da mercadoria em razão da procedência ou destino, pois apenas possibilita que o valor apurado seja mais próximo e fidedigno ao preço praticado na operação a consumidor final no mercado mineiro, com respaldo tanto na Constituição Federal, como na Lei Complementar nº 87/96 e demais legislações atinentes.

Segundo o Fisco, e conforme já comentado anteriormente, referida norma *“objetiva evitar que, nas operações de entradas de mercadorias, sujeitas ao regime de substituição tributária, relativas a transferências oriundas de estabelecimento de mesma titularidade, localizado em outra unidade da Federação, sejam utilizados valores inferiores aos dos preços médios ponderados dos mesmos produtos, praticados pelos estabelecimentos não varejistas do mesmo contribuinte em operações de vendas no território mineiro”*.

Na planilha de apuração da diferença devida de imposto (Anexo 2 do Auto de Infração – Apuração ICMS/ST e FEM/ST – fls. 52), o Fisco demonstra que os valores de base de cálculo de ICMS/ST apurados pela Autuada com base nas notas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fiscais de transferência objeto de autuação, que deveriam representar o preço final ao consumidor, são expressivamente inferiores aos dos preços médios ponderados de venda realizada pela Filial mineira a seus clientes varejistas, chegando a uma diferença de imposto absurda de 2.325% (dois mil trezentos e vinte e cinco por cento).

Tal conduta é que constituiu, verdadeiramente, uma afronta ao princípio da isonomia tributária, provocando uma concorrência desleal, que muito prejudica os demais contribuintes.

Para ilustrar, importa reproduzir o exemplo apresentado pelo Fisco em sua manifestação fiscal:

Tomando como exemplo a base de cálculo praticada pela Impugnante para o produto “EPISOL COLOR MORENA+ 40G” constante da NF-e nº 030.836 (fls. 64 do Anexo 6), emitida pelo estabelecimento goiano da Impugnante em 14/10/2016, e comparando com o preço médio ponderado de venda (Anexo 2), calculado com base nas notas fiscais de venda da Impugnante no 2º mês anterior àquele que ocorreu a transferência (Anexo 3), verifica-se que a base de cálculo do ICMS/ST originalmente formada é bem inferior ao preço de venda das mercadorias para seus estabelecimentos varejistas.

CODIGO PRODUTO	DESCRICAO PRODUTO	NCM	QTD COM	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL DOS PRODUTOS	MVA AJUSTADA	BASE DE CÁLCULO ICMS/ST PRÁTICA DO PELA IMPUGNANTE	PREÇO MÉDIO	MÊS PREÇO MÉDIO	PREÇO TOTAL DO PRODUTO - BASE PREÇO MÉDIO DIFERENÇA	DIFERENÇA
17840-0	EPISOL COLOR MORENA + 40G	330 499 90	240	12,25	2.940,66	55,16	4.562,73	60,68	2º	14.563,20	10.000,47

Obs: O exemplo acima desconsiderou a demonstração da diferença do FEM/ST

Valores constantes na planilha Apuração do ICMS/ST e FEM/ST Devidos 2016 (Anexo 2) e no DANFE as fls. 64 (Anexo 6) dos autos deste e-PTA

A tabela acima corrobora a exposição desta Fiscalização de que a base de cálculo de ICMS/ST praticada pela Impugnante é consideravelmente inferior ao seu preço de venda aos seus estabelecimentos varejistas, não representando, portanto, o seu preço de venda final ao consumidor e contrariando todo o conceito da substituição tributária que é a antecipação do recolhimento do tributo devido

por toda a cadeia de circulação da mercadoria até o consumidor final.

Não há na legislação mineira quaisquer favorecimentos aos estabelecimentos instalados no território mineiro em detrimento dos localizados em outras unidades da federação, valores ínfimos foram recolhidos pela Impugnante com base nos valores de transferências (custo de aquisição) de seu estabelecimento goiano, em total desequilíbrio com os recolhimentos promovidos pela maioria de seus concorrentes mineiros.

(...)

Embora seja irrelevante para análise do trabalho, uma vez que não há dúvidas de que, para a determinação da base de cálculo de ICMS/ST em relação às operações objeto de autuação, deve ser observado o comando estabelecido no art. 19, §§ 11 e 12, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, nota-se que a demonstração gráfica elaborada pela Defesa às fls. 119 dos autos representa apenas uma situação hipotética, não comprovando que, no caso dos autos, o valor constante da nota fiscal de transferência equivale ao valor da mercadoria adquirida pelo estabelecimento remetente.

Para o Fisco, referida demonstração *“comprova que todas as mercadorias são transferidas a preço de custo para Minas Gerais, ou seja, o ponto de partida da base de cálculo do ICMS/ST e FEM/ST devido à Minas Gerais pela Impugnante é custo de aquisição de seus produtos em Goiás, ficando mais evidente a maximização de seu lucro com a “economia” de tributos, o que afronta completamente o objetivo da substituição tributária”*.

No que se refere à apuração do preço médio ponderado, utilizado pelo Fisco como base de cálculo do ICMS/ST, a Impugnante sustenta que ela ocorreu de maneira equivocada, uma vez que não foram incluídas as operações de devolução realizadas pelos clientes do estabelecimento mineiro (amostra doc. 03) e não foram consideradas as operações com mercadorias concedidas a título de bonificação (amostra doc. 04), entendendo que a bonificação é uma modalidade de desconto.

Alega, também, que o Fisco não retirou, da base de cálculo, o valor do ICMS/ST recolhido antecipadamente, incluído no preço de venda da mercadoria, conforme notas fiscais constantes, por amostragem, do doc. 05 (anexo à impugnação), ressaltando que o Convênio ICMS nº 52/17 pretendeu incluir o ICMS/ST na sua própria base de cálculo, contudo, o Supremo Tribunal Federal - STF vedou referida inclusão, por meio da ADI nº 5866.

Entretanto, conforme observado pelo Fisco, a previsão contida no inciso I do § 11 do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 dispõe que o preço médio deve ser apurado com base nas operações internas de venda promovidas pelo estabelecimento não varejista de mesma titularidade localizado no estado de Minas Gerais, não fazendo qualquer alusão a operações de devolução ou bonificação.

O Fisco registra que, *“se a intenção do legislador fosse desconsiderar, para efeito da apuração do preço médio, as operações de saída em que ocorreram*

devoluções, ele o teria feito expressamente, o que não foi o caso e não cabe a esta Fiscalização inovar e extrapolar a norma legal como quer a Impugnante”.

Pontua, ainda, que, *“em relação as alegadas operações de bonificação, mesmo que a legislação contemplasse a sua inclusão no cálculo do preço médio ponderado, com o objetivo de reduzir o preço médio, esta Fiscalização estaria impossibilitada de fazê-lo, pois não existem quaisquer operações de bonificação no exercício de 2016 para as mercadorias objeto da autuação fiscal”.*

Acrescenta a informação de que *“as únicas operações de bonificação existentes e que foram alegadas pela Impugnante correspondem às NF-e nº 076038 (12/12/2016) e 076.337 (22/12/2016) que contemplaram o Medicamento Addera D3, que não foi objeto de cálculo do preço médio ponderado, tampouco de cobrança complementar do ICMS/ST e FEM/ST, eis que esta peça fiscal alcançou somente os produtos enquadrados no item 20 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador)”.*

No que se refere ao pleito da Impugnante para que seja excluído, da base de cálculo do imposto, o valor do ICMS/ST recolhido antecipadamente e incluído no preço de venda da mercadoria, cumpre registrar, inicialmente, que o ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST) não é uma espécie do gênero ICMS. Não se trata de outro tributo estadual.

Assim, ainda que, em razão da ADI nº 5.866 ressaltada pela Defesa, tenham sido suspensos os efeitos da cláusula décima terceira do Convênio ICMS nº 052/17, que dispõe que *“o imposto devido por substituição tributária integra a correspondente base de cálculo”*, registra-se que referida cláusula não inovou nem alterou a metodologia de cálculo do ICMS/ST, especialmente no que tange às mercadorias destinadas à comercialização.

O objetivo da cláusula décima terceira é dispor de forma conceitual o que já está previsto no comando constitucional (alínea ‘i’ do inciso XII do § 2º do art. 155 da CF/88) e na Lei Complementar nº 87/96 (inciso I do § 1º do art. 13), bem como no § 15 do art. 13 da Lei nº 6.763/75 e art. 49 do RICMS/02, pelos quais o ICMS integra a sua própria base de cálculo.

Há que se destacar, também, que as exigências em análise são de período anterior à publicação do Convênio ICMS nº 52/17 e, inclusive, anterior à decisão liminarmente proferida na ADI nº 5.866, bem como aos seus efeitos. Portanto, a suspensão dos efeitos de cláusulas do referido convênio não tem o condão de interferir neste lançamento.

Registra-se, ainda, que o regime de substituição tributária cuida 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 nº 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 substituição tributária, apesar de o imposto devido ser retido antecipadamente, cada

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, da seguinte forma:

RICMS/02 - Anexo XV - Parte 1

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:

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.

(...)

(grifou-se)

Ou seja, 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.

Diante disso, verifica-se que 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.

Observa-se, contudo, que, no caso concreto, sequer há possibilidade de reembolso, pois, conforme já demonstrado pelo Fisco, o valor de venda praticado pela Filial mineira (destinatária das transferências) para cada mercadoria já é bem superior à base de cálculo relativa à substituição tributária utilizada pela empresa para apuração do ICMS/ST, situação em que não é possível se apurar a diferença positiva prevista no mencionado § 1º do art. 37.

Apenas a título meramente exemplificativo, seguem abaixo dados hipotéticos de duas operações sujeitas à substituição tributária:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exemplo n°	Base de Cálculo do ICMS/ST pela entrada da mercadoria	Alíquota Interna	Preço de Venda Estipulado para a mercadoria	Diferença entre a BC/ST e o Preço de Venda	Parcela Reembolsável
	A	B	C	D=A-C	E=DxB (se D>0)
1	200,00	18%	150,00	50,00	9,00
2	200,00	18%	400,00	-200,00	0,00

Como se vê, no primeiro exemplo, o contribuinte faz jus ao reembolso de parte do ICMS/ST recolhido no momento da entrada da mercadoria em seu estabelecimento, pois a base de cálculo da substituição tributária superou o preço de venda estipulado para a mercadoria na fase seguinte da cadeia de circulação da mercadoria.

Essa parcela reembolsável será cobrada do contribuinte destinatário na próxima fase, 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”, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02:

RICMS/02 – Anexo XV – Parte 1

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.

(...)

Quanto ao exemplo n° 2, o contribuinte sequer tem direito ao reembolso, pois o valor de venda por ele estipulado para a mercadoria já é superior à base de cálculo relativa à substituição tributária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse caso, nenhum valor seria passível de exclusão, uma vez que teria ocorrido uma “má formação” da base de cálculo da substituição tributária original, pois esta sequer atingiu o preço de venda de contribuinte situado na fase seguinte de circulação da mercadoria, quando o correto seria corresponder, o mais próximo possível, ao valor da operação a consumidor final.

Essa situação hipotética registrada no exemplo 2 é idêntica ao caso dos autos, pois, como já registrado, os valores de base de cálculo de ICMS/ST originalmente formada, apurados pela Autuada com base nas notas fiscais de transferência objeto de autuação, que deveriam representar o preço final ao consumidor, são expressivamente inferiores aos dos preços médios ponderados de venda realizada pela Filial mineira, ora Autuada, a seus clientes varejistas, chegando a uma diferença de imposto absurda de 2.325% (dois mil trezentos e vinte e cinco por cento).

Aproveitando o exemplo apresentado pelo Fisco em sua manifestação fiscal, quanto ao produto “EPISOL COLOR MORENA+ 40G” (Código 17840-0, NCM 33049990), constante da NF-e nº 030.836 (fls. 64 do Anexo 6 do Auto de Infração), vale destacar, pela importância, parte do quadro comparativo, que exemplifica claramente a situação narrada, demonstrando o quanto o preço praticado pela Autuada é consideravelmente superior à base de cálculo de ICMS/ST utilizada por ela para apuração do imposto:

DESCRICAÇÃO PRODUTO	VALOR TOTAL DOS PRODUTOS	MVA AJUSTADA	BASE DE CÁLCULO ICMS/ST PRATICADO PELA IMPUGNANTE	PREÇO MÉDIO APURADO PELAS OPERAÇÕES DE SAÍDA DA IMPUGNANTE	MÊS PREÇO MÉDIO	PREÇO TOTAL DO PRODUTO - BASE PREÇO MÉDIO	DIFERENÇA
EPISOL COLOR MORENA A+ 40G	2.940,66	55,16	4.562,73	60,68	2º	14.563,20	10.000,47

Às fls. 291 dos autos, o Fisco, utilizando os mesmos dados acima exemplificados, demonstra “*que não há qualquer possibilidade de abatimento do valor do reembolso, pois o valor de venda praticado pela Impugnante (destinatária das transferências) para cada mercadoria já é bem superior à base de cálculo utilizada para o recolhimento do ICMS/ST, situação em que não é possível apurar a diferença positiva prevista no mencionado § 1º do art. 37*”.

Daí a necessidade de substituir o preço praticado pelo remetente das operações de transferência pelo preço médio ponderado apurado com base nas operações internas de vendas da Autuada, para que seja eliminada essa distorção do valor original de base de cálculo do ICMS/ST, apurando-se um valor mais próximo e fidedigno do preço praticado na operação a consumidor final no mercado mineiro.

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*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.763/75

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.

(...)

Também se encontram corretas as exigências fiscais relativas ao ICMS/FEM, e respectiva multa de revalidação, em relação aos produtos submetidos à exigência prevista no art. 12-A da Lei nº 6.763/75.

Cumpra registrar que não há qualquer questionamento da Impugnante no que tange à aplicação do referido dispositivo.

Vale lembrar, ainda, que, para a obtenção dos valores exigidos de ICMS/ST e ICMS/FEM, foram deduzidos os valores recolhidos pela Contribuinte no momento da entrada das mercadorias, conforme informações fornecidas pela empresa em cumprimento às Intimações Fiscais nºs 073 e 092 de 2020 (Planilha do Autuado Parte 1 e 2 - fls. 54/55 – Anexos 4 e 5 do Auto de Infração), cujos dados compõem as Colunas “VLR ICMS/ST RECOLHIDO” e “VLR FEM/ST RECOLHIDO” constantes da planilha de apuração do imposto devido (Anexo 2 do Auto de Infração).

Tecendo considerações a respeito do direito do contribuinte à restituição do ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para a frente, na hipótese de a base de cálculo efetiva da operação ser inferior à presumida, a Impugnante registra que *“possuía, em dezembro de 2015, antes do início do ano-calendário de 2016 (período autuado), um saldo credor de ICMS no valor de R\$ 4.493.174,37 (quatro milhões quatrocentos e noventa e três mil e cento e setenta e quatro reais e trinta e sete centavos), conforme atestam a anexa planilha (doc. 06) e respectivos pedidos de ressarcimento protocolados perante a SEFAZ/MG (doc. 07)”*.

Acrescenta que, *“ao longo do próprio ano-calendário de 2016, a Impugnante apurou créditos de ICMS nos montantes de R\$ 193.956,34 créditos de ICMS/ST de R\$ 390.475,34 (passíveis de ressarcimento), fruto da divergência entre as bases de cálculo presumida e real praticada pelo estabelecimento autuado, fazendo com que, ao final do próprio período fiscalizado, o saldo credor de ICMS detido pelo estabelecimento registrado fosse ainda maior”*.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Informa que “os pedidos de ressarcimento do ICMS seguem aguardando análise pela autoridade administrativa”.

Aduz que o Fisco deveria ter abatido ou levado em consideração referidos valores de créditos passíveis de ressarcimento.

Apresenta o entendimento do Superior Tribunal de Justiça – STJ de que os créditos de ICMS constituem moeda de pagamento, porquanto reduzem ou eliminam o montante final do imposto ser pago em dinheiro.

Declara, ainda, que “o STJ também possui entendimento firme no sentido de que, antes da lavratura de auto de infração, a autoridade fiscal deve confrontar os créditos e débitos do imposto, para verificar a efetiva existência de ICMS a pagar, face o princípio da não cumulatividade”.

Alega, então, que “o Auto de Infração merece ser cancelado, uma vez que a Impugnante possui saldo credor de ICMS acumulado, o qual deveria ter sido confrontado com os supostos débitos de ICMS/ST lançados pela autoridade fiscal, sob pena de violação aos princípios da Moralidade, Razoabilidade, Proporcionalidade, Não-Confisco e Não-Cumulatividade”.

Quanto a este tópico de argumentação, o Fisco faz a seguinte abordagem:

Antes de adentrarmos na alegação principal contida neste tópico, é necessário discordar mais uma vez quando a Impugnante sustenta que a autuação substituiu a base de cálculo real (valor de transferência) pelo preço médio ponderado nas vendas internas.

O que ocorreu foi exatamente o contrário, irreal é a base de cálculo praticada pela Impugnante, infinitamente inferior aos preços praticados no mercado mineiro.

Não há valor mais real do que o contribuinte apurar preço médio praticado por ele mesmo. Sem contar que foi utilizado um preço médio de pelo menos 60 (sessenta) dias, algumas vezes com defasagem do valor ao preço real em relação à infração na economia ou em função de reajuste na tabela de preço da Impugnante.

Também é necessário informar que não existe na conta gráfica da Impugnante o alegado valor de R\$ 4.493.174,37 (quatro milhões, quatrocentos e noventa e três mil, cento e setenta e quatro reais e trinta e sete centavos) como saldo credor.

Ao contrário do que argui, o que existem são pedidos de restituição protocolados com base no art. 23 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS em decorrência da alegação de fatos geradores presumidos que não se realizaram em função de mercadorias destinadas à contribuintes localizados em outras unidades da federação.

Tais procedimentos administrativos são autônomos a esta ação fiscal e não há previsão legal para que se proceda de ofício uma eventual compensação de valores antes da lavratura do Auto de Infração, e o próprio regulamento mineiro veda, no art. 89-A da Parte Geral, a compensação de créditos com o ICMS vencido.

Art. 89-A. Fica vedada a compensação de créditos de ICMS com imposto vencido, exceto nas hipóteses do Anexo VIII deste Regulamento. (Grifou-se).

Assim, caso houvesse saldo credor acumulado em sua conta corrente fiscal, a sua utilização estaria condicionada a manifestação da Impugnante e ao cumprimento dos requisitos e condições dispostos no Anexo VIII do RICMS/02.

Desta forma, não prospera a arguição da Impugnante, uma vez que não há saldo credor em sua conta corrente e mesmo que houvesse, não há previsão legal para que se faça a compensação de ofício antes da formalização do crédito tributário.

(...)

Nota-se, então, que todo o saldo credor de ICMS alegado pela Defesa, para que seja abatido do crédito tributário em questão, refere-se a pedidos de restituição que ainda se encontram em análise pela autoridade administrativa, como afirmado pela própria Impugnante, não competindo a este Órgão julgador analisar as questões fáticas e de direito suscitadas pela Contribuinte em tais pedidos.

Ademais, tal pleito foge à competência deste Conselho de Contribuintes, uma vez que, reiterando, o Auto de Infração foi lavrado em estrito cumprimento das normas tributárias mineiras, às quais se encontra este Órgão Julgador adstrito em seu julgamento.

Insta comentar, ainda, que não justifica a conversão do julgamento em diligência, conforme também pleiteado pela Impugnante, visto que os elementos constantes dos autos são suficientes para comprovar que se encontra correta a metodologia de apuração do preço médio ponderado, da base de cálculo da substituição tributária e do imposto devido e exigido nos autos.

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 a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo se torna o lançamento em exame.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Rodrigo Bevilaqua de Miranda Valverde e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Joana Faria Salomé. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira (Revisor) e Paula Prado Veiga de Pinho.

Sala das Sessões, 30 de junho de 2021.

Thiago Álvares Feital
Relator

Eduardo de Souza Assis
Presidente