

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.412/23/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002198445-41
Impugnação: 40.010153617-72
Impugnante: Unifort Ltda
IE: 186799773.06-08
Proc. S. Passivo: FABIANA LEÃO DE MELO/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – MERCADORIAS DIVERSAS. Constatou-se, mediante análise dos livros e documentos fiscais, a realização de operações interestaduais de transferência de mercadorias (autopeças, materiais de construção, ferramentas e pneumáticos) entre estabelecimentos de mesma titularidade (São Paulo para Minas Gerais), com retenção e recolhimento a menor do imposto devido por substituição tributária, em razão de inobservância da base de cálculo prevista no art. 19, § § 11 e 12, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. **Infração caracterizada. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Corretas as exigências do ICMS/ST, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e da Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.**
Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST, no período de novembro de 2016 a dezembro de 2020, em razão de utilização de base de cálculo da substituição tributária inferior à prevista na legislação nas operações de transferência de mercadorias importadas do estabelecimento filial do estado de São Paulo para o estabelecimento matriz de mesma titularidade situado em Minas Gerais, por inobservância das regras contidas no art. 19, § § 11 e 12, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, além da Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

O e-PTA está instruído com os seguintes documentos:

- Auto de Infração (AI) – págs. 01/04;
- Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) – págs. 05/06;
- Relatório Fiscal Complementar – págs. 07/16;
- Anexo 1: TABELA CÁLCULO 2016 – pág. 17 e planilha anexa;

- Anexo 2: TABELA CÁLCULO 2017 – pág. 18 e planilha anexa;
- Anexo 3: TABELA CÁLCULO 2018 – pág. 19 e planilha anexa;
- Anexo 4: TABELA CÁLCULO 2019 – pág. 20 e planilha anexa;
- Anexo 5: TABELA CÁLCULO 2020 – pág. 21 e planilha anexa;
- Anexo 6: TABELA VALOR MÉDIO 2016 – pág. 22 e planilha anexa;
- Anexo 7: TABELA VALOR MÉDIO 2017 – pág. 23 e planilha anexa;
- Anexo 8: TABELA VALOR MÉDIO 2018 – pág. 24 e planilha anexa;
- Anexo 9: TABELA VALOR MÉDIO 2019 – pág. 25 e planilha anexa;
- Anexo 10: TABELA VALOR MÉDIO 2020 – pág. 26 e planilha anexa;
- Termo de Intimação do Lançamento – págs. 27/29.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 33/54 dos autos, acompanhada dos documentos de págs. 55/113.

Afirma, em apertada síntese, o que segue.

- a única situação capaz de legitimar a aplicação da regra antielisiva excepcional prevista no art. 19, § 11, inciso I, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 é que o remetente seja o fabricante das mercadorias e as transfira para suas filiais atacadistas utilizando o preço de custo, pois essa situação “esvaziaria” a base de cálculo do imposto incidente sobre a cadeia de circulação das mercadorias. Acrescenta que importou as mercadorias e as transferiu para o estabelecimento mineiro pelo mesmo valor, que no seu entender é o valor de mercado dos fabricantes, de forma que a aplicação do citado art. 19 se mostra inadequada nesse caso;

- mesmo no caso de transferências interestaduais entre indústria e filial atacadista a ela relacionada, o convênio ICMS autoriza apenas que o estado de Minas Gerais atribua a responsabilidade pelo pagamento do ICMS/ST ao adquirente mineiro, não podendo ser determinado que o remetente, na operação interestadual, recolha o imposto considerando a base de cálculo da cadeia subsequente, como pretende o Fisco;

- aplicar a MVA sobre o preço de venda no atacado mineiro, como determina o art. 19, § 11 e 12, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, distorce a lógica da substituição tributária e afronta a previsão expressa do art. 8º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, bem como o item 2 do § 19 do art. 13 da Lei nº 6.763/75;

- ao gerar uma base de cálculo superior ao preço a consumidor final praticado, o cálculo do Fisco coloca a Autuada em situação desigual e anti-isonômica em relação a seus concorrentes;

- ofensa ao art. 152 da CF/88, que veda tratamento tributário distinto em razão da origem das mercadorias, tendo em vista que, se o estabelecimento matriz mineiro adquirisse diretamente os produtos sem o intermédio da filial paulista, o ICMS seria calculado sobre o preço do fabricante (remetente) e não do destinatário;

- *bis in idem* na aplicação cumulativa de multa de revalidação e multa isolada sobre uma única infração e natureza confiscatória das penalidades aplicadas, que correspondem a cerca de 211% (duzentos e onze por cento) do valor do imposto. Transcreve excertos de jurisprudências do STJ e do STF.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Reformulação do Lançamento e do Aditamento à Impugnação

Conforme Termo de Reformulação do Lançamento de pág. 114, o Fisco modifica o crédito tributário para incluir notas fiscais referentes ao ano de 2019, que não compuseram o lançamento original, especialmente aquelas relativas aos meses de maio a dezembro.

Como consequência, houve alteração dos valores médios das operações do ano de 2019, podendo estas modificações serem vistas no Anexo 14 dos autos, denominado “TAB CÁLCULO 2019 REFORMULADA” (pág. 115) e também no novo demonstrativo de valor médio do período (Anexo 18 – pág. 120).

As modificações nos valores médios das operações também levaram à extinção de um pequeno valor do crédito tributário da competência janeiro de 2019, como se pode ver no documento “Extinção do Crédito Tributário” (pág. 122) e a um aumento no valor referente às competências fevereiro a abril de 2019, o que se nota pela comparação entre os valores mensais do crédito tributário na “Tabela Cálculo 2019” original (pág. 20) e na “Tabela Cálculo 2019” reformulada (pág. 115). Esses dois valores são numericamente especificados pela Defesa à pág. 135 dos autos.

O novo Demonstrativo do Crédito Tributário (DCT) foi incluído à pág. 124.

Regularmente intimada, a Autuada retorna aos autos e apresenta o Aditamento à Impugnação de págs. 130/161, acompanhado dos documentos de págs. 162/177.

Reitera os argumentos da Peça de Defesa original e acrescenta os questionamentos a seguir.

- a inclusão de novas operações na autuação, relativas ao ano de 2019, bem como a reformulação do cálculo dos valores médios para o mesmo período, representam alteração do critério jurídico do lançamento tributário original, em virtude de erro grave de direito (análise jurídica), o que não pode ser admitido, nos termos dos arts. 145, 146 e 149, inciso VIII, todos do CTN. Transcreve excertos de doutrinas e jurisprudências para reforçar seu argumento;

- a distorção da base de cálculo do ICMS/ST presumida pela Fiscalização pode ser visualizada na NF nº 1.057.270, que compõe o “Doc. 03” (págs. 171/172), na qual o preço de venda a consumidor final foi muito inferior a essa base de cálculo. Acrescenta que os preços estimados pelo Fisco para 2019 são superiores àqueles praticados pela Autuada no ano de 2020, como se pode ver no Cupom Fiscal nº 17.231 (2020), de MC MOTOPEÇAS E ACESSÓRIOS EIRELI (pág. 155), que possui preço inferior à base de cálculo da ST estimada pelo Fisco para as operações de 2019 com a mesma mercadoria;

- no valor médio de venda do estabelecimento destinatário mineiro já está incluído o custo do ICMS/ST retido e recolhido pelo remetente na operação de transferência, devendo esse ICMS/ST ser expurgado do valor de partida, sob pena de calcular MVA sobre MVA, distorcendo a base de cálculo da ST. Exemplifica com o DANFE nº 1.057.270, para LUCAS SOUSA RUELLA (págs. 171/172). Conclui que refez os cálculos expurgando o ICMS/ST da base de cálculo da ST para todas as mercadorias, como pode ser visto nas planilhas que compõem os Anexos 24 a 28 dos autos (págs. 173/177);

- pede a realização de perícia técnica para comprovar as distorções na base de cálculo do ICMS/ST e apresenta os quesitos de pág. 161 dos autos.

Ao final, reitera o pedido de procedência da impugnação, especialmente no que tange ao reconhecimento da impossibilidade de alteração o lançamento em razão de mudança de critério jurídico.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de págs. 178/195, refuta as alegações da Defesa.

Argumenta, também em síntese, o que segue.

- a reformulação realizada no lançamento encontra amparo no art. 145, inciso III c/c art. 149, inciso VIII, ambos do CTN e não implicou em mudança de critério jurídico, tendo sido mantida toda a fundamentação legal aplicada, período fiscalizado e matéria autuada, apenas com acréscimo das notas fiscais de 2019 com a mesma infração que não haviam sido incluídas no lançamento original;

- desnecessidade da prova pericial, pois os quesitos já possuem respostas nos elementos dos autos;

- transcreve a legislação que fundamenta a cobrança e afirma que, ao contrário do que alega a Defesa, o trabalho está em consonância com a legislação, especialmente com o art. 8º da LC nº 87/96, com o art. 13, § 19, da Lei nº 6.763/75;

- o art. 19, §§ 11, inciso I e 12, inciso I, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 veicula regras antielisivas específicas, destinadas a evitar que os contribuintes se utilizem de lacunas aparentes da legislação para deixar de pagar ou reduzir indevidamente o imposto devido. Acrescenta que essas normas estão vigentes e devem ser observadas pela Autuada, sob pena de configurar-se evasão fiscal;

- não existe a alegada distinção entre “MVA de indústrias” e “MVA de atacadistas/distribuidores”, como se pode ver na Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, que atribuiu idêntica responsabilidade por substituição tributária aos industriais mineiros (art. 12) e aos remetentes não-industriais situados em outros estados (art. 13). Conclui que se tal divisão fosse obrigatória, ela estaria disciplinada na Lei Complementar nº 87/96, o que não ocorre.

- o percentual de MVA previsto na legislação é apurado pelos estados com base nas margens de comercialização dos próprios contribuintes submetidos à substituição tributária, conforme as regras da Cláusula vigésima terceira do Convênio

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ICMS nº 142/18, regulamentadas internamente pelo art. 19-A da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02;

- o DANFE nº 1.057.270 (págs. 171/172) não cuida de operação a consumidor final, como se afirma, mas sim de venda a contribuinte com inscrição estadual e número de CNPJ, de forma que ele não sustenta a alegação de que o preço a consumidor final seria muito superior à base de cálculo da ST estimada pelo Fisco. Além disso, o produto incluído nessa na Nota Fiscal nº 1.057.270 é diferente (e muito mais barato) do que o que consta da Nota Fiscal nº 79.676, utilizada na comparação, como se pode ver às págs. 153/154 dos autos;

- os cálculos realizados pela Impugnante para expurgar o valor do ICMS/ST retido pelo remetente da base de cálculo do ICMS/ST devido não encontram amparo na legislação vigente. Acrescenta que o Fisco já excluiu do cálculo o ICMS/ST relativo às etapas anteriores por meio da dedução do reembolso, conforme a regra do art. 37, § 1º, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 (coluna “REEMBOLSO” das planilhas denominadas “TABELA CÁLCULO xxxx” (págs. 17/19, 21 e 115). Conclui que esse é o procedimento correto a ser adotado, como já se manifestou a SEF/MG na Consulta de Contribuinte nº 142/19;

- os cálculos realizados pelo Fisco para apurar a parcela não recolhida do ICMS/ST estão detalhados nos anexos do Auto de Infração e foram realizados de acordo com a premissa básica de que, na substituição tributária, a base de cálculo deve refletir o preço de venda a consumidor final praticado. Conclui que a apresentação de alguns exemplos baseados em cálculos hipotéticos ou em notas fiscais isoladas não é suficiente para infirmar o lançamento;

- a Cláusula quarta do Convênio ICMS nº 52/17, relativo à substituição tributária em operações interestaduais, determina que o sujeito passivo por substituição tributária observará as normas da legislação tributária da unidade federada de destino da mercadoria, o que não foi cumprido pela Autuada;

- a aplicação da MVA sobre o preço de venda no mercado mineiro, nos termos do art. 19, §§ 11 e 12, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, não gera as alegadas distorções na base de cálculo da ST, mas objetiva antecipar o ICMS de toda a cadeia de circulação com base em um valor mais próximo do preço a consumidor final praticado, evitando-se que a base de cálculo da ST prevista na legislação seja aviltada. Conclui que a substituição tributária prestigia a isonomia entre os contribuintes e a neutralidade tributária, garantindo a mesma carga tributária sobre todas as mercadorias similares, independentemente da origem;

- diante da decisão do STF que retirou a definitividade da substituição tributária, caso o contribuinte tenha realizado a venda a consumidor final por um valor inferior ao presumido, pode requerer a restituição dos valores eventualmente pagos a maior, observadas as regras do art. 31-C e seguintes da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, assim como deve realizar a complementação do valor do ICMS/ST pago, nos termos dos arts. 31-A e 31-B do mesmo diploma, caso essa venda tenha ocorrido por valor superior ao estimado;

- as multas estão em consonância com a legislação vigente. Acrescenta que as alegações relativas à validade da legislação a elas relacionada, especialmente quanto ao seu suposto caráter confiscatório, estão fora da competência de apreciação do Conselho de Contribuintes, nos termos do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e do art. 110, inciso I, do RPTA.

Requer, portanto, a procedência parcial do lançamento, nos termos da Reformulação do Lançamento de págs. 114/124.

Do Parecer da Assessoria do CCMG

A Assessoria do CCMG emite seu Parecer (196/222), onde opina, em preliminar, pela inexistência da prefacial arguida e pelo indeferimento da prova pericial requerida. Quanto ao mérito, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos da Reformulação do Crédito Tributário de págs. 114/124.

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.

Das Preliminares

Da Alegação de Nulidade da Reformulação do Lançamento

A Defesa aduz que a inclusão de novas operações na autuação, relativas ao ano de 2019, bem como a reformulação do cálculo dos valores médios para o mesmo período, representam alteração do critério jurídico do lançamento tributário original, em virtude de erro grave de direito (análise jurídica), o que não pode ser admitido, nos termos dos arts. 145, 146 e 149, inciso VIII, todos do CTN. Transcreve excertos de doutrinas e jurisprudências para reforçar seu argumento.

No entanto, razão não lhe assiste.

Como bem destaca o Fisco, a reformulação realizada no lançamento encontra amparo no art. 145, inciso III c/c art. 149, inciso VIII, ambos do CTN e não implicou em mudança de critério jurídico, tendo em vista que foi mantida toda a fundamentação legal aplicada originalmente no Auto de Infração, assim como a matéria autuada:

CTN

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

(...)

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

A alteração promovida pelo Fisco resumiu-se apenas ao acréscimo das notas fiscais de 2019 que não haviam sido incluídas na autuação original, especialmente aquelas relativas aos meses de maio a dezembro de 2019, todas elas contendo operações de transferência interestadual de mercadorias sujeitas à substituição tributária, para as quais não foi observada a regra de formação de base de cálculo prevista no art. 19, §§ 11 e 12, da Parte 1 do Anexo RICMS/02, que é exatamente a mesma acusação fiscal do lançamento original.

As alterações nos valores médios das saídas utilizados para fins de apuração da base de cálculo que deveria ter sido utilizada pelo contribuinte são apenas uma decorrência lógico-matemática dessa inclusão de documentos fiscais faltantes e, nesses termos, também não representam qualquer mudança no critério jurídico utilizado no Auto de Infração.

Dessa forma, não há qualquer irregularidade na reformulação do lançamento realizada pelo Fisco, razão pela qual deve ser afastada a alegação de nulidade.

Do Pedido de Prova Pericial

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

Para tanto, formula os quesitos de pág. 161, nos seguintes termos:

“QUESITOS PARA PERÍCIA

Queira o ilustre expert esclarecer:

- 1) No cálculo apresentado no Auto de Infração para apuração da base de cálculo do ICMS-ST, a Fiscalização aplicou a MVA sobre base de cálculo que já contém os custos do ICMS-ST (preço médio da saída da atacadista em MG)? Em outras palavras, aplicou MVA sobre preço que já contém ST (MVA no cálculo)?
- 2) É possível afirmar que a base de cálculo apurada pela Fiscalização é maior do que o preço de venda da mesma mercadoria realizada tanto pela Impugnante quanto pelos seus concorrentes (empresas atacadistas que vendem as mesmas mercadorias no mercado)?”

Segundo a doutrina “em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico

necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

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

Entretanto, é verificado que os argumentos e provas carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Conforme se verá detalhadamente no tópico “Mérito”, a base de cálculo da ST apurada pelo Fisco já excluiu o ICMS/ST da operação anterior por meio da técnica do reembolso (art. 37, § 1º, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02).

Além disso, as eventuais diferenças entre o preço de venda a consumidor final e a base de cálculo da ST estimada na retenção antecipada dá ensejo, apenas, à complementação/restituição da diferença do imposto por quem tenha suportado o encargo financeiro menor ou maior do que o devido, nos termos do art. 166 do CTN c/c arts. 31-A e segs. da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

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

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.^a APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

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

(...)

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

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor de ICMS/ST, no período de novembro de 2016 a dezembro de 2020, em razão de utilização de base de cálculo da substituição tributária inferior à prevista na legislação nas operações de transferência de mercadorias importadas do estabelecimento filial do estado de São Paulo para o estabelecimento matriz de mesma titularidade situado em Minas Gerais, por inobservância das regras contidas no art. 19, § § 11 e 12, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, além da Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

De início, importante realizar alguns esclarecimentos sobre os fatos que deram origem à presente autuação, no intuito de facilitar a compreensão do contexto em que ocorreram as infrações à legislação tributária constatadas pelo Fisco.

A pessoa jurídica UNIFORT LTDA possui seu estabelecimento matriz de Betim/MG em funcionamento desde 03/11/05, mesma data em que se iniciaram as atividades do estabelecimento filial de São Paulo, ora Autuado (conforme informações do Cadastro Público da Receita Federal do Brasil).

O estabelecimento filial paulista é utilizado em transferências de mercadorias (autopeças, materiais de construção, ferramentas e pneumáticos) para o estabelecimento matriz situado em Minas Gerais, em regra, pelo preço de custo das mercadorias (informação confirmada pela própria Autuada em sua Peça de Defesa – pág. 134).

De fato, como bem salienta o Fisco à pág. 195, há situações em que **o preço de transferência é até inferior ao preço de custo das mercadorias**, como se deu no caso da Nota Fiscal nº 82.424 (pág. 47), onde a Defesa informa, na nota de rodapé, que *“Existe uma pequena diferença entre o preço de aquisição dos produtos pago pela Impugnante em SP aos fornecedores e o preço de transferência desses produtos ao estabelecimento matriz, em Minas Gerais, pois o custo da transferência é reduzido pelo aproveitamento de créditos de ICMS, PIS e COFINS, irrelevante para o caso.”* (Grifou-se).

Por força de diversos convênios e protocolos firmados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), que incluem os estados de Minas Gerais e São Paulo (Convênios ICMS nºs 85/93, 102/17 e 52/17; e Protocolos ICMS nº 41/08, 27/09 e 196/09), a Autuada é responsável pela retenção e recolhimento do ICMS/ST relativo às etapas posteriores de circulação das mercadorias envolvidas na

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

autuação, no caso de vendas com destino a contribuintes mineiros, nos termos do art. 12, *caput* c/c art. 13, ambos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02:

RICMS/02 - Parte 1 do Anexo XV

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

(...)

Art. 13. **A responsabilidade prevista no artigo anterior aplica-se também ao remetente não-industrial situado em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, que realizar operação interestadual para destinatário situado neste Estado**, ainda que o imposto tenha sido retido anteriormente para outra unidade da Federação.

(Destacou-se)

Inicialmente, destaque-se que a substituição tributária em comento está alicerçada em uma premissa óbvia, mas ao mesmo tempo basilar para atingir o seu objetivo precípuo de tributar integralmente as operações subsequentes: o estabelecimento não industrial situado em outra unidade da Federação, em regra, **não vende mercadorias pelo seu preço de aquisição, mas sim pelo preço de mercado**, qual seja, **“preço de aquisição + margem de lucro bruta”**, pois precisa suportar, com as receitas dessas vendas, todos os custos de operação de um estabelecimento e ainda obter lucro com a atividade.

Como consequência, os percentuais de Margem de Valor Agregado (MVA) previstos na legislação são apurados com base no preço de venda usualmente praticado pelos contribuintes (**“preço de custo/aquisição + margem de lucro bruta”**), em consonância com a Cláusula vigésima terceira do Convênio ICMS nº 142/18 e com o art. 19-A da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02:

Convênio ICMS nº 142/18

Cláusula vigésima terceira A MVA será fixada com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou por dados fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

§ 1º O levantamento previsto no caput desta cláusula será promovido pela administração tributária, assegurada a participação das

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

entidades de classe representativas dos diferentes segmentos econômicos, observando-se:

I - identificação da mercadoria, especificando suas características particulares, tais como: tipo, espécie e unidade de medida;

II - preço de venda no estabelecimento fabricante ou importador, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, excluído o valor do ICMS relativo à substituição tributária;

III - preço de venda praticado pelo estabelecimento atacadista, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, excluído o valor do ICMS relativo à substituição tributária;

IV - preço de venda praticado pelo estabelecimento varejista, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário.

§ 2º A MVA será fixada pela unidade federada de destino para atender as peculiaridades na comercialização da mercadoria, estabelecendo-se a relação percentual entre os valores obtidos nos incisos IV e II ou entre os incisos IV e III, todos do § 1º desta cláusula.

RICMS/02 - Parte 1 do Anexo XV

Art. 19-A - A Diretoria de Informações Econômico-Fiscais da Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais - DIEF/SAIF -, após a realização da pesquisa relativa à apuração da MVA e do PMPF, cientificará as entidades representativas do setor envolvido na produção e comercialização da mercadoria do resultado encontrado, caso em que estabelecerá prazo de 10 dias para que as entidades representativas se manifestem com a devida fundamentação.

§ 1º - Decorrido o prazo a que se refere o caput sem que tenha havido manifestação das entidades representativas do setor, considera-se validado o resultado da pesquisa e a Secretaria de Estado de Fazenda procederá à implantação das medidas necessárias à fixação da MVA ou do PMPF apurado.

§ 2º - Havendo manifestação, a DIEF/SAIF analisará os fundamentos apresentados e dará conhecimento às entidades envolvidas sobre a decisão, com a devida fundamentação.

§ 3º - A Secretaria de Estado de Fazenda adotará as medidas necessárias à implantação do regime de substituição tributária, com a aplicação da MVA ou do PMPF apurado, quando as informações

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

apresentadas pelas entidades não forem aceitas, após a avaliação da manifestação recebida no prazo a que se refere o caput.

Não é difícil perceber que, nessa situação, a inserção de um outro estabelecimento próprio como intermediário da operação permite manipular a base de cálculo da substituição tributária, reduzindo-se artificialmente seu valor.

Essa manipulação ocorre retirando-se do preço de venda a margem de lucro que habitualmente lhe compõe e que foi considerada nele incluída quando da apuração do percentual de MVA, reduzindo assim o preço de transferência apenas ao custo das mercadorias, sem qualquer margem de lucro (ou até a um preço inferior ao custo, como se viu no exemplo de pág. 47).

Justamente para evitar essa prática, foi inserida na legislação a regra antielisiva do art. 19, § § 11 e 12, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, determinando que na hipótese de a operação ser realizada entre estabelecimentos de mesma titularidade, o *“preço praticado pelo remetente”* na operação de transferência interestadual com destino a Minas Gerais 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”*:

RICMS/02 – Parte 1 do Anexo XV

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;

(...)

§ 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**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

(Destacou-se)

Em outras palavras, o preço praticado na operação de transferência interestadual (que não observa regras mercadológicas de formação de valor, já que se trata de operação praticada *interna corporis*, por estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica) será substituído pelo primeiro preço dessa cadeia de circulação que necessariamente observará essa lógica de mercado (com inclusão de margem de lucro), que é aquele praticado pelo estabelecimento dessa pessoa jurídica que der saída na mercadoria com destino a outro contribuinte sem vínculo societário com o grupo econômico.

Feitos esses esclarecimentos, passa-se à análise da autuação e dos argumentos de Defesa.

Como já dito, a condição de substituto tributário do estabelecimento remetente decorre dos Convênios ICMS nºs 85/93, 102/17 e dos Protocolos ICMS nº 41/08, 27/09 e 196/09 e está regulada nos já transcritos arts. 12, *caput*, e 13, ambos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, os quais são de observância obrigatória pelos contribuintes substitutos, por força do *caput* da Cláusula Quarta do Convênio ICMS nº 52/17:

Convênio ICMS nº 52/17

Dispõe sobre as normas gerais a serem aplicadas aos regimes de substituição tributária e de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

antecipação do ICMS com encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes, instituídos por convênios ou protocolos firmados entres os Estados e o Distrito Federal.

(...)

Cláusula quarta O **sujeito passivo por substituição tributária observará as normas da legislação tributária da unidade federada de destino do bem e da mercadoria.**

(...)

(Destacou-se)

Assim, não há que se falar em inadequação da aplicação do art. 19, § 11, inciso I, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 ao caso dos autos.

Ao contrário, a regra antielisiva em comento foi criada exatamente para a hipótese de transferência entre estabelecimentos de mesma titularidade, no intuito de preservar a integridade da base de cálculo da substituição tributária e foi corretamente aplicada pelo Fisco, não cabendo ao CCMG deixar de aplicar a legislação vigente, por força da limitação de competência contida no art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75:

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;

Da mesma forma, não há qualquer impedimento para que a legislação determine que o remetente se utilize, na formação da base de cálculo da substituição tributária, do preço praticado pelo destinatário das mercadorias em suas saídas.

E nem poderia ser diferente, pois esse procedimento não causa distorção da lógica da substituição tributária, como afirma a Defesa, mas sim, corrige a distorção causada na base de cálculo da ST pela inserção de um segundo estabelecimento de mesma titularidade na cadeia de circulação da mercadoria, no intuito de manipular o preço de transferência interestadual e, conseqüentemente, a própria base de cálculo da substituição tributária, conforme já exposto.

Além disso, ao contrário do que aduz a Defesa, a norma antielisiva específica do art. 19, §§ 11 e 12, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 não afronta o art. 8º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 e nem o item 2 do § 19 do art. 13 da Lei nº 6.763/75, mas sim lhes dá efetividade, posto que a técnica da MVA pressupõe a utilização de preços de mercado (com margem de lucro) na apuração da substituição tributária. De fato, a alínea “a” desse item 2 do § 19 do art. 13 da Lei nº 6.763/75 prevê expressamente a utilização do valor da operação do “**substituído intermediário**” para fins de se apurar a base de cálculo da ST. Observe-se os dispositivos legais citados:

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:**

(...)

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.

(Destacou-se)

Além disso, como bem destaca a Fiscalização, para evitar o alegado cálculo de “MVA sobre MVA”, que oneraria indevidamente o base de cálculo da ST, o Fisco, ao apurar a diferença entre a BC/ST utilizada pela Autuada e aquela determinada pela legislação, tomou o cuidado de excluir do valor da operação posterior o montante do reembolso de ICMS/ST retido anteriormente, apurado conforme o art. 37, § 1º, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02:

RICMS/02 - Parte 1 do Anexo XV

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, observado, quando for o caso, o adicional de alíquota para os fins do disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República - ADCT, 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 no inciso I do art. 42 deste Regulamento sobre o valor da operação.

(Destacou-se)

Em outras palavras, o montante do ICMS/ST já retido anteriormente pela Autuada foi subtraído do valor da operação de saída subseqüente praticada pelo estabelecimento mineiro, exatamente para não distorcer a apuração da base de cálculo da ST, majorando-a indevidamente, como foi reiterado pelo Fisco às págs. 191/192 dos autos, nos seguintes termos:

Manifestação Fiscal

(...)

Não existe previsão na legislação para adoção dos procedimentos acima descritos, nos termos propostos pela Impugnante, devendo-se ainda destacar que **o Fisco já computou o ICMS/ST relativo às etapas anteriores através da dedução do reembolso**, conforme consta nos Anexos 4 a 8 do e-PTA, arquivos referidos nos autos como **“DEMONSTRATIVO VALOR MÉDIO”**, exercícios 2016 a 2020, coluna **“REEMBOLSO”**, não havendo que se argumentar relativamente a ofensas ao princípio da não cumulatividade.

A Consulta de Contribuinte nº 142/2019, observada pelo Fisco na confecção do Auto de Infração e que trata de situação análoga à da Impugnante, dispõe que a parcela referente ao reembolso previsto no § 1º do art. 37 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 deverá ser deduzida do valor médio de venda do mês anterior, para se obter o preço de partida para o acréscimo da MVA, conforme abaixo transcrito:

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, observado, quando for o caso, o adicional de alíquota para os fins do disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República - ADCT, 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 no inciso I do art. 42 deste Regulamento sobre o valor da operação.

Destaca-se que a dedução a título de reembolso somente ocorre quando houver **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 alíquota interna estabelecida para a mercadoria sobre o valor da operação, como dispõe o §1º do art. 37.

Em atendimento 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 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, definida no supracitado art. 37, § 1º, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Ou seja, de acordo com o dispositivo acima transcrito, 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.

O procedimento adotado pelo Fisco está correto e é rotineiramente utilizado para efetivar a devolução de valores de ICMS/ST suportados por um contribuinte substituído que venha a não realizar o fato gerador presumido pela legislação.

Inclusive, tal procedimento já foi considerado correto pela Divisão de Orientação e Legislação Tributária (DOLT) da Superintendência de Tributação (SUTRI) da Secretaria de Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG), ao responder à Consulta de Contribuintes nº 142/19, relativa a outro contribuinte que apresentou um questionamento semelhante ao trazido pela Autuada. Observe-se os seguintes excertos da consulta, que são bastante esclarecedores:

Consulta de Contribuintes nº 142/19

(...)

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:

A Consulente apura o ICMS pela sistemática de débito e crédito e tem como atividade principal informada no cadastro estadual o comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria (CNAE 4646-0/01) e, secundariamente, o comércio atacadista de mercadorias em geral, sem predominância de alimentos ou de insumos agropecuários (CNAE 4693-1/00).

Informa ter uma matriz localizada no município de Aparecida de Goiânia - Goiás, o qual realiza grande volume de transferência de mercadorias com destino ao estabelecimento filial de Araguari/MG.

Afirma que a maior parte das referidas mercadorias se submete, conforme legislação tributária mineira, à substituição tributária do ICMS, já que estão relacionadas nos capítulos 8, 11, 13, 19, 20 e 21 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/2002.

Esclarece que **o estabelecimento matriz, localizado em Goiás, é detentor do e-PTA-RE nº 45.000007948-05, atribuindo-lhe a condição de**

sujeito passivo por substituição nas operações que realizar com aquele Estado.

Explica que grande parcela das mercadorias comercializadas não possui preço final ao consumidor, único ou máximo, designado por órgão público competente e que também não há, para esses itens, fixação de preço médio ponderado a consumidor final (PMPF), que seria divulgado em portaria da Superintendência de Tributação, e tampouco existe preço final a consumidor sugerido ou divulgado pelo industrial ou pelo importador.

Conclui que, de forma residual, a definição da base de cálculo do ICMS/ST deve ser a prevista no item 3 da alínea “b” do inciso I do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002, transcrevendo os referidos dispositivos.

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.**

Aduz que, em se tratando de operação cuja apuração e recolhimento do ICMS/ST são exigidos em etapa anterior, as vendas realizadas no mercado mineiro não possuem destaque de ICMS, onde se faz uso do código de situação tributária (CST) 60 - “ICMS cobrado anteriormente por substituição tributária” e, nessa hipótese, tanto o ICMS “Normal”, quanto o “ST”, seguem compondo o preço final.

Inferre que o preço praticado para venda das mercadorias é composto pela parcela própria de preço de venda mais a quantia de ICMS normal (já incluso no preço de venda) e ainda pela parcela do ICMS/ST, cujo recolhimento aconteceu em etapa anterior, quando do recebimento em transferência das mercadorias, acrescentando que essa quantia do ICMS/ST pode ser consultada nos arquivos “xml” das notas fiscais eletrônicas, especificamente no campo “vICMSSTRet” (ID N27 do # 217 da Nota Técnica 2016.002 - versão 1.61, que trata do leiaute da NF-e).

Alega que persiste **dúvida, em observância ao disposto no inciso I do § 11 do art. 19 do Anexo XV do RICMS/2002, quanto à definição do preço médio ponderado do produto apurado com base nas operações internas de vendas, pois não sabe se esse preço deve ser considerado líquido do ICMS/ST, que já fora anteriormente recolhido ou não.**

Argumenta que, **caso não se utilize do desconto inerente ao ICMS/ST já recolhido, e agora agregado ao preço cobrado junto ao cliente, após definição da média ponderada, estar-se-ia utilizando uma base de cálculo da substituição tributária influenciada pelo próprio ICMS/ST, de modo que a execução dessa sistemática elevaria constante e progressivamente a base de cálculo mês após mês, onerando, em demasia, o preço final da mercadoria.**

Pondera que, ao se considerar unicamente o preço médio ponderado do produto apurado nas operações internas de vendas entre contribuintes, como valor de partida para obtenção da base de cálculo do ICMS/ST, nele é incluído também a parcela do próprio ICMS/ST, que outrora fora calculado e recolhido, no caso, na operação de transferência entre Goiás e Minas Gerais, entendendo que essa sistemática provoca uma apuração cumulativa de ICMS/ST sobre ICMS/ST e, como dito, propicia contínuo acréscimo no preço de venda praticado pelo estabelecimento mineiro.

Apresenta algumas memórias de cálculo e conclui que, ainda que mantidos o custo de transferência e a margem de precificação, o valor de venda da mercadoria sofre considerável ajuste oriundo, unicamente, da inclusão progressiva do ICMS/ST nesse mesmo valor (de venda).

Considera imprescindível a exclusão do ICMS/ST médio ponderado, recolhido na operação de transferência do 2º mês anterior ao de ocorrência da transferência do período corrente, quando da utilização do preço médio ponderado de venda correspondente ao mesmo período.

Elabora nova planilha de cálculos, concluindo que os mesmos propiciam atestar que tanto o preço de venda quanto o ICMS/ST ficam inalterados, ou seja, não sofrem influências da metodologia atualmente exigida pela legislação mineira, o que é justificável, pois não foram modificados o custo de transferência e nem a margem de precificação.

Busca demonstrar que, **ao fixar a Margem de Valor Agregado (MVA) das mercadorias, já é considerado eventual encargo de ICMS que será embutido na precificação final.** Logo, aduz que, **se para fins de determinação da base de cálculo do ICMS/ST, na sistemática de média ponderada do preço de venda, considerarmos igualmente o valor do próprio imposto que foi recolhido na etapa anterior,**

estariamos duplicando o custo com ICMS, afinal sobre essa média haverá ainda acréscimo do MVA.

(...)

Com dúvida sobre a correta interpretação da legislação tributária, formula a presente consulta.

CONSULTA:

1 - No cálculo do imposto devido a título de substituição tributária nas operações de transferências interestaduais que realizar, cuja metodologia está prevista no inciso I do § 11 do art. 19 do Anexo XV do RICMS/2002, deve-se adotar como valor de partida para a obtenção da base de cálculo do ICMS/ST a média ponderada líquida, qual seja, a média ponderada do preço praticado nas notas fiscais de venda interna da filial mineira, no 2º mês anterior ao da transferência, deduzido do ICMS/ST recolhido nas transferências interestaduais do mesmo período?

(...)

RESPOSTA:

1 - Com a substituição tributária, ocorre a concentração no substituto tributário do recolhimento do valor do imposto devido pelas operações subsequentes realizadas com a mercadoria.

No caso em comento, o estabelecimento da Consulente localizado no estado de Goiás, visto ser detentor de regime especial que lhe atribui a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido a Minas Gerais a título de substituição tributária, nas transferências de mercadorias listadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/2002 que realizar com destino à sua filial mineira, deverá considerar o 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, conforme preceitua o § 11 do mesmo art. 19.

Ressalte-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 a operação interna.

Importante esclarecer que **apenas parte do ICMS/ST correspondente à parcela do fato gerador presumido tem influência na formação do preço de partida para a agregação da MVA, portanto, somente a parcela referente ao reembolso previsto no § 1º do art. 37 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002 poderá ser deduzida do valor médio de venda de mês anterior, para se obter o preço de partida para o acréscimo da MVA.** Como o valor de saída é o médio, também o reembolso para a dedução deverá ser o médio, referente ao mesmo período.

(...)

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 22 de julho de 2019.

(Destacou-se)

Vê-se, portanto, que na aplicação da norma antielisiva do art. 19, § 11, inciso I, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, para se obter o preço de partida ao qual será acrescida a MVA (sem ajuste) para fins de apuração do ICMS/ST, somente a parcela referente ao reembolso previsto no § 1º do art. 37 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 poderá ser deduzida do valor médio de venda dos meses anteriores.

Como essa parcela de ICMS/ST já foi excluída pelo Fisco ao realizar o cálculo do crédito tributário, sem razão o argumento.

Em seguida, a Defesa aduz que há ofensa ao art. 152 da CF/88, que veda tratamento tributário distinto em razão da origem das mercadorias, tendo em vista que se o estabelecimento matriz mineiro adquirisse diretamente os produtos sem o intermédio da filial paulista, o ICMS seria calculado sobre o preço do fabricante (remetente) e não do destinatário.

No entanto, razão não lhe assiste.

Como se viu anteriormente, um estabelecimento que adquire/importa uma mercadoria para comercialização, em geral, realiza a sua revenda por um montante formado por “preço de aquisição + margem de lucro”, visto que necessita suportar custos operacionais e obter lucro em suas operações.

Além disso, também se demonstrou alhures que a MVA constante da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 foi apurada a partir de operações com essas características, nas quais o preço de venda do substituto tributário é o **valor de mercado** do item e não o seu custo de aquisição (que é apenas uma das parcelas daquele).

Nesse cenário, a norma antielisiva do art. 19, §§ 11 e 12, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 não se destina a criar distinção tributária entre mercadorias em razão de sua origem, como afirma a Defesa.

Ao contrário, a norma visa exatamente prestigiar a isonomia e a neutralidade da tributação, garantindo que a carga tributária incidente sobre uma mercadoria não seja artificialmente diferenciada em razão de sua origem, como decorrência da interposição de estabelecimentos de mesma titularidade situados em

outros estados como instrumentos de redução do preço de partida da base de cálculo da ST apenas ao valor do custo das mercadorias (ou até inferiores valores ao custo), como se deu no presente caso.

O objetivo da norma é apenas garantir que o recolhimento de ICMS/ST ocorrerá sobre uma base de cálculo fidedigna, que represente o valor mais próximo possível do preço de venda a consumidor final, intenção essa que está respaldada por todo o ordenamento jurídico relativo à substituição tributária, desde a CF/88, passando pela Lei Complementar nº 87/96 e por toda a legislação tributária mineira.

Por fim, importante relembrar que o custo do ICMS/ST é integralmente transferido pelo substituto para a etapa seguinte da cadeia de circulação da mercadoria, mediante acréscimo do valor do imposto no total da nota fiscal, sendo distribuído pelos contribuintes até chegar ao consumidor final.

Nesse contexto, caso o preço de venda efetivo da mercadoria seja inferior ao preço estimado para fins de substituição tributária, poderá ser solicitada restituição do valor pago a maior, nos termos dos arts. 31-A a 31-H da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 c/c art. 166 do CTN.

Assim, sem razão o argumento.

Pelos mesmos motivos já expostos, também não há fundamento em qualquer das alegações ou exemplos trazidos pela Defesa para supostamente demonstrar que teria havido distorção da realidade na base de cálculo do ICMS/ST presumida pela Fiscalização.

Isso porque o Fisco já excluiu de sua apuração o valor do reembolso relativo ao ICMS/ST anteriormente retido e, também, apurou o imposto devido mediante utilização da MVA sem ajuste, exatamente como determina a legislação, de forma que o valor da base de cálculo da substituição tributária encontrado é exatamente o que foi previsto pela legislação de regência, restando corretos os cálculos constantes das planilhas de apuração do crédito tributário (denominadas “Tabela Cálculo 2016” a “Tabela Cálculo 2020”).

Raciocínio semelhante aplica-se em relação à alegação de que os preços estimados pelo Fisco para 2019 são superiores àqueles praticados pela Autuada no ano de 2020, como seria demonstrado pelo Cupom Fiscal nº 17.231 (2020), de MC MOTOPEÇAS E ACESSÓRIOS EIRELI (pág. 155), que possui preço inferior à base de cálculo da ST estimada pelo Fisco para as operações de 2019 com a mesma mercadoria.

A presente autuação diz respeito exatamente à acusação de manipulação de base de cálculo do ICMS/ST, com substancial recolhimento a menor desse tributo.

Ao sistematicamente recolher o ICMS/ST em montante muito inferior ao devido, um contribuinte obtém “margem” para praticar preços artificialmente baixos, o que já seria um elemento de justificação da prática, em 2020, de preços menores que os de 2018.

Ademais, dentre diversos outros aspectos envolvidos na formação do preço de venda de uma mercadoria (tais como custos e margens de lucro), não há como se

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

afirmar, sem uma auditoria prévia, que a emitente desse cupom fiscal efetivamente praticou esse preço em todas as suas operações com a peça e, especialmente, que recolheu corretamente os tributos federais, estaduais e municipais incidentes em suas operações, situações essas que podem influenciar substancialmente a formação do preço de venda.

Portanto, sem razão o argumento.

Na mesma linha, a Defesa trouxe aos autos a Nota Fiscal nº 1.057.270 (“Doc. 03” – págs. 171/172) para sustentar sua afirmação de que a base de cálculo da ST apurada pelo Fisco é muito superior ao preço de venda das mercadorias a consumidor final.

De início, importante ressaltar que ao contrário do que se alega, o destinatário das mercadorias dessa nota fiscal não é um consumidor final, mas sim um contribuinte do imposto.

Trata-se do estabelecimento da empresa LUCAS SOUSA RUELLA, I.E.: 003.719874.00-73 e CNPJ: 37.017.543/0001-21, empresário individual que tem como atividade principal o “Comércio a varejo de peças e acessórios novos para veículos automotores” (conforme consulta ao Cadastro Público da Receita Federal do Brasil).

Sabidamente, esse adquirente revenderá essa mercadoria aos seus clientes, esses sim os consumidores finais, obviamente acrescentando a necessária margem de lucro para manutenção de suas atividades, o que demonstra a impropriedade técnica do argumento.

Além disso, o produto incluído na Nota Fiscal nº 1.057.270 é diferente (e muito mais barato) do que o que consta da Nota Fiscal nº 79.676, utilizada na comparação, como se pode ver às págs. 153/154 dos autos. Não há como alegar supostas distorções da base de cálculo da ST comparando-se mercadorias diferentes.

Como bem detalha o Fisco às págs. 190/191, enquanto o produto da Nota Fiscal nº 1.057.270 é uma “CORRENTE COMANDO 0404SV 98L NXR BROS 160/TITAN 160” (com valor médio de R\$ 48,00 a unidade), o item da Nota Fiscal nº 79.676, utilizada na comparação, é uma “CORRENTE 428H 126L RETENTOR ORING XTZ 12” (com valor médio de R\$ 140,30), o que denota a impropriedade técnica do argumento e a inexistência da divergência apontada.

Ademais, ainda que ao final da cadeia de circulação das mercadorias atuadas o preço final de venda a consumidor praticado venha a ser inferior ao preço estimado sobre o qual se recolheu a substituição tributária, fato é que o substituto tributário repassa integralmente o custo do ICMS/ST retido/recolhido para o destinatário da mercadoria, acrescentando-o no valor total da nota fiscal, já que não se trata de tributação sobre sua operação própria, mas sim sobre as operações subsequentes.

Como consequência, quem suportou esse encargo financeiro ou esteja por ele expressamente autorizado poderá solicitar a restituição do valor pago a maior, nos termos do art. 166 do CTN:

CTN

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Nesse diapasão, em observância à decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) que acabou com a definitividade da substituição tributária (RE nº 593.849 – Tema 201), citada na Peça de Defesa, foram incluídos os arts. 31-A a 31-H na Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, para tratar “*Da Complementação e da Restituição do ICMS Devido por Substituição Tributária em Razão da não Definitividade da Base de Cálculo Presumida*”, que regulamentam o procedimento a ser adotado pelos contribuintes nessa situação.

Portanto, importante reiterar que se houver operações de venda a consumidor final praticadas por valores inferiores ou superiores aos estimados para fins de retenção/recolhimento da substituição tributária, a restituição ou a complementação das diferenças do imposto poderão ser realizadas de acordo com as regras desses dispositivos, não significando essas diferenças qualquer erro na cobrança realizada pelo Fisco, como se alega, razão pela qual o argumento deve ser afastado.

Em seguida a Defesa alega que há *bis in idem* na aplicação cumulativa de multa de revalidação e multa isolada sobre uma única infração, além de natureza confiscatória nas penalidades aplicadas, que correspondem a cerca de 211% (duzentos e onze por cento) do valor do imposto. Transcreve excertos da jurisprudência do STJ e do STF.

No entanto, razão não lhe assiste.

Observa-se que o descumprimento da obrigação **principal** (falta de pagamento do imposto) resultou na exigência da Multa de Revalidação em dobro do art. 56, inciso II, § 2º, inciso I, 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.

(...)

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lado outro, o descumprimento da obrigação **acessória** (consignar no documento fiscal base de cálculo da substituição tributária inferior à correta) resultou na exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75:

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

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...)

É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)

Assim, vê-se que as duas multas exigidas têm origem diferentes, uma decorrendo de descumprimento de obrigação acessória (multa isolada) e a outra, da inobservância da obrigação principal (multa de revalidação), não havendo que se falar em *bis in idem*.

CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste estado.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre reiterar 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 Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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 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, CONCLUIU 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.

Assim, correto o lançamento tributário realizado, inclusive quanto à reformulação do crédito tributário e às multas exigidas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a prefacial arguida. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 114/124, conforme parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Fabiana Leão de Melo e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Pádua Cavalcanti. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Paola Juracy Cabral Soares (Revisora), Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich e Lucas Rodrigues Espeschit.

Sala das Sessões, 04 de abril de 2023.

**Alexandre Périssé de Abreu
Presidente / Relator**

CCMIG

P