

Acórdão: 24.413/23/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002259976-47
Impugnação: 40.010154261-31, 40.010154262-11 (Coob.)
Impugnante: Unifort Ltda
IE: 186799773.05-27
Unifort Ltda (Coob.)
IE: 186799773.00-39
Proc. S. Passivo: FABIANA LEÃO DE MELO/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – DESTINATÁRIO - CORRETA A ELEIÇÃO. Correta a eleição do estabelecimento mineiro de mesma titularidade, destinatário das mercadorias, para o polo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 22, § 18, da Lei nº 6.763/75, por ser corresponsável pelo recolhimento do ICMS/ST, conforme disposto no art. 15, caput, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

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 importadas (autopeças, materiais de construção, ferramentas, pneumáticos e materiais de limpeza) entre estabelecimentos de mesma titularidade (Santa Catarina 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. 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 procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST, no período de junho de 2017 a dezembro de 2018, 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 Santa Catarina 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 estabelecimento matriz da empresa Autuada, situado em Betim/MG, destinatário das mercadorias envolvidas na autuação, também foi incluído no polo passivo da autuação como Coobrigado, nos termos do art. 22, § 18, da Lei nº 6.763/75.

O e-PTA está instruído com os seguintes documentos:

- Auto de Infração (AI) – págs. 01/03;
- Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) – págs. 04/05;
- Relatório Fiscal Complementar – págs. 06/17;
- Anexo 1: TABELA DE CÁLCULO – pág. 18 e planilha anexa;
- Anexo 2: NFeP 2017 – pág. 19 e planilha anexa;
- Anexo 3: NFeP 2018 – pág. 20 e planilha anexa;
- Anexo 4: VALOR MÉDIO – pág. 21 e planilha anexa;
- Anexo 5: NFeT 2017 – págs. 22/47;
- Anexo 6: NFeT 2018 – págs. 48/77;
- Anexo 7: NFeP 08_2017 PROD 5008809207 – págs. 78/111;
- Anexo 8: NFeP 08_2017 PROD 99BR023100 – págs. 112/116;
- Termos de Intimação do Lançamento – págs. 117/120.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 144/169 dos autos (duplicada às págs. 590/615), acompanhada dos documentos de págs. 121/143, 170/589 e 616/632.

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 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, como se pode ver no “Doc. 08 – Aquisição concorrência”, incluído no Anexo 20 do e-PTA (págs. 616/632);

- 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 catarinense, o ICMS seria calculado sobre o preço do fabricante (remetente) e não do destinatário;

- a distorção da base de cálculo do ICMS/ST presumida pela Fiscalização pode ser visualizada na NF nº 606.224, que compõe o “Doc. 03” (pág. 536), 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 2017 e 2018 são superiores àqueles praticados pela Autuada no ano de 2020 e seguintes, como se pode ver no Cupom Fiscal nº 17.231 (2020), de MC MOTOPEÇAS E ACESSÓRIOS EIRELI (pág. 330), que possui preço inferior à base de cálculo da ST estimada pelo Fisco para as operações de 2018 com a mesma mercadoria;

- comparar a base de cálculo utilizada na ST com o valor final da venda (base de cálculo real) é tão relevante que o STF decidiu, ao julgar o RE nº 593.849 (Tema 201), que a base de cálculo do ICMS/ST não pode ser considerada definitiva, pois se a operação efetiva ocorrer por valor menor do que a base de cálculo estimada para a substituição tributária, deve ser assegurado ao contribuinte o direito à restituição da diferença (valor recolhido a maior);

- como se pode ver no “Doc. 05” anexo à Impugnação (págs. 338/371), o preço de venda praticado pelos concorrentes da Impugnante é muito menor do que a base de cálculo da ST apurada pela Fiscalização para as mesmas mercadorias, sendo que estes já adquirem seus produtos com retenção de ICMS/ST, o que comprova a distorção da base de cálculo apurada;

- no valor médio de venda da Coobrigada já estão incluídos os custos do ICMS/ST retido e recolhido pelo remetente importador 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, como se pode ver no DANFE nº 365, de K & M MOTOS LTDA ME (pág. 373). Conclui que refez os cálculos expurgando o ICMS/ST da base de cálculo da ST para todas as mercadorias, na planilha “UNIFORT – cálculos S.xlsx”, que integra o Anexo 14 do e-PTA (pág. 379);

- pede a realização de perícia técnica para comprovar as distorções na base de cálculo do ICMS/ST e apresenta os quesitos de pág. 169 dos autos.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização, em manifestação de págs. 633/650, refuta as alegações da Defesa.

Argumenta, também em síntese, o que segue.

- 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. Conclui que essas normas específicas nada têm a ver com a norma geral antielisiva do art. 116, parágrafo único, do CTN c/c art. 205-A da Lei nº 6.763/75 e arts. 83/84 do RPTA;

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

- os cálculos realizados pelo Fisco para apurar a parcela não recolhida do ICMS/ST estão detalhados nos Anexos 1 e 4 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;

- a tabela de pág. 160, que supostamente comprova as alegadas distorções da base de cálculo da ST, compara os preços praticados no atacado em 2021 e 2022 (vendas da Autuada), como os preços estimados de venda a consumidor final de 2017 e 2018 (BC da ST), o que não faz nenhum sentido, por se tratar de etapas diferentes da cadeia de circulação. Acrescenta que um ou outro DANFE de venda por valor inferior ao presumido, isoladamente, não comprova a alegada distorção da base de cálculo e conclui que caberia à Autuada apontar os erros nos cálculos realizados pelo Fisco, o que não ocorreu;

- 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” da planilha do Anexo 4 do AI – pág. 21). Conclui que esse é o procedimento correto a ser adotado, como já se manifestou a SEF/MG na Consulta de Contribuinte nº 142/19;

- o DANFE nº 365, transcrito parcialmente à pág. 166, não contém operação de aquisição de mercadoria de um fornecedor mineiro, como afirma a Defesa, mas sim uma “devolução em garantia” efetuada por um dos clientes do estabelecimento matriz, referente à NF nº 670.478 (vide campo “Informações Complementares” – pág. 583);

- as multas, apesar de não terem sido questionadas, foram aplicadas de acordo com a legislação;

- as alegações relativas à validade da legislação 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 do lançamento.

Do Parecer da Assessoria do CCMG

A Assessoria do CCMG emite seu Parecer (651/675), onde opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida. Quanto ao mérito, 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.

Da Preliminar

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. 169, 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 ICMSST, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

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 retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST, no período de junho de 2017 a dezembro de 2018, 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 Santa Catarina 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O estabelecimento matriz da empresa Autuada, situado em Betim/MG, destinatário das mercadorias envolvidas na autuação, também foi incluído no polo passivo da autuação como Coobrigado, nos termos do art. 22, § 18, 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 (Coobrigado) em funcionamento desde 03/11/05 (conforme Cadastro Público da Receita Federal do Brasil). Em 30/11/15 foi realizada a abertura de um novo estabelecimento filial em Itajaí/SC (ora Autuada), que desde então vem sendo utilizado em transferências de mercadorias importadas (autopeças, materiais de construção, ferramentas, pneumáticos e materiais de limpeza) para o estabelecimento matriz situado em Minas Gerais, pelo preço de custo das mercadorias (informação confirmada pela própria Autuada em sua Peça de Defesa – pág. 149).

Essas mercadorias são importadas, principalmente da China, como se deduz pela lista de nomes de fornecedores de pág. 153 e pela afirmação da Impugnante à pág. 152 dos autos, no sentido de que “...*a própria fiscalização sequer cogitou uma relação societária entre a Impugnante (SC) e os seus fornecedores no exterior...*”. (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 Santa Catarina (Convênios ICMS nºs 85/93, 102/17 e 52/17; e Protocolos ICMS nº 41/08, 193/09 e 196/09), a Autuada é responsável pela retenção e recolhimento do ICMS/ST relativo às etapas posteriores de circulação das mercadorias envolvidas na 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(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 (importador ou adquirente) 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 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, científicará 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 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, o que é potencializado no caso das mercadorias importadas, especialmente aquelas adquiridas por preços notoriamente mais favoráveis do que os praticados pelos fabricantes brasileiros (como é o caso das mercadorias importadas da China).

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.

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”:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Quando se olha para as operações envolvidas na autuação, salta aos olhos a ausência de propósito econômico diferente da pura e simples redução da carga tributária no processo de utilizar um estabelecimento filial em Santa Catarina para importar mercadorias e transferi-las para Betim/MG, arcando com o elevado custo de transportar essas mercadorias ao longo de quase 1.200 km entre Itajaí/SC e Betim/MG, sendo que essas mercadorias poderiam ser importadas pelo próprio estabelecimento mineiro, em portos bem menos distantes.

Se não houvesse uma expressiva supressão tributária nessa operação, capaz de justificar os custos de manutenção do estabelecimento catarinense e de transporte dessas mercadorias até Betim/MG, num trajeto quase 700 km superior ao que seria feito em importações realizadas pelos portos do ES e do RJ (situados a cerca de 500km de Betim/MG e comumente utilizados por empresas importadoras e exportadoras mineiras), decerto essas mercadorias não seriam importadas por SC, simplesmente porque essa operação seria mais cara e reduziria o lucro da atividade.

No entanto, como bem destaca a Fiscalização, apesar dos elementos descritos a hipótese dos autos não é de aplicação da regra geral antielisiva do art. 116, parágrafo único, do CTN c/c art. 205-A da Lei nº 6.763/75 e arts. 83/84-A do RPTA, pois aqui existe uma norma antielisiva específica, prevista no art. 19, § § 11 e 12, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, que foi efetivamente utilizada na presente autuação em razão de sua inobservância espontânea pelo Contribuinte.

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, 193/09 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dispõe sobre as normas gerais a serem aplicadas aos regimes de substituição tributária e de antecipação do ICMS com encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes, instituídos por convênios ou protocolos firmados entre 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 subsequente praticada pelo estabelecimento mineiro, exatamente para não distorcer a apuração da base de cálculo da ST, majorando-a indevidamente, como foi detalhado pelo Fisco no tópico 11 do Relatório Fiscal Complementar (págs. 15/16):

Relatório Fiscal Complementar

(...)

ANEXO 4 - VALOR MÉDIO.xlsx: Planilha Excel contendo a apuração dos valores do preço médio de venda dos produtos, necessário para apuração da BC ICMS/ST do Anexo 1. Foram consideradas as operações de saídas promovidas pelo estabelecimento mineiro UNIFORT Ltda. I.E. 186.799773.00-39, destinadas a estabelecimentos contribuintes mineiros, conforme as regras previstas no § 11 e § 12, ambos do Art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002.

O Anexo 4 é estruturado através de 2 abas, conforme abaixo apresentado:

.VALOR MÉDIO 2017: Apuração dos valores médios aplicados nas transferências interestaduais do exercício 2017, agrupados por produto e período de referência;

.VALOR MÉDIO 2018: Apuração dos valores médios aplicados nas transferências interestaduais do exercício 2018, agrupados por produto e período de referência.

Na subapuração do valor das vendas (apresentado nas colunas nomeadas "VLRVENDAS" nas tabelas

identificadas pelas abas “VALOR MÉDIO 2017” e “VALOR MÉDIO 2018”) o fisco levou em consideração os seguintes critérios:

VLRVENDAS = VLRPROD + VLRIFI + VLRDESPESA - REEMBOLSO

Vlr Prod: campo próprio da NFe.

Vlr IPI: campo próprio da NFe.

Despesas: Vlr Frete + Vlr Seguro + Vlr Outros (todos em campos próprios da NFe).

O Vlr Frete foi considerado somente quando for por conta do destinatário (FOB), campo “Tipo FRT” = 1 nas NFe.

Reembolso: calculado, nos termos do artigo 37, § 1º, Parte 1, Anexo XV, quando houver informação no campo “BCST RetidoAnteriormente” no XML da NFe e considerando o abatimento somente se o resultado da fórmula a seguir for positivo:

Reembolso = BCSTRetido Anteriormente X (Alíq Interna + Alíq FEM) - (VlrOperação* X AlíqInterna)

*** Vlr Operação=Vlr Prod - Vlr Desc + Vlr IPI + Despesa (vide acima fórmula das despesas)**

A fiscalização observou a **Consulta de Contribuinte nº 142** de 22 de julho de 2019 para considerar o abatimento do reembolso na formação do preço de venda do produto.

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, estaríamos 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 catarinense, o ICMS seria calculado sobre o preço do fabricante (remetente) e não do destinatário.

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.

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 origem, em decorrência de interposição de estabelecimentos de mesma titularidade situados em outros estados no intuito de reduzir o preço de partida da base de cálculo da ST apenas ao preço de custo das mercadorias (ou até a valores inferiores ao custo, como se pode ver à pág. 47 do PTA nº 01.00219844541, relativo ao mesmo contribuinte e que segue para julgamento em conjunto com o presente lançamento), 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 matéria, desde a CF/88, passando pela Lei Complementar nº 87/96 e por toda a legislação tributária mineira.

Por fim, importante relembrar que todo custo do ICMS/ST é 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 até chegar ao varejista e 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 na Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 c/c art. 166 do CTN, em razão do fim da definitividade da substituição tributária no âmbito do ICMS.

Assim, por todo o exposto, sem razão os argumentos.

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 do Anexo 1 da autuação.

Saliente-se que a alegação de que o preço de venda praticado pelos concorrentes da Impugnante é menor do que a base de cálculo da ST apurada pela Fiscalização não tem o condão de afastar a legislação vigente, mormente por ser um argumento desprovido de qualquer caráter jurídico.

Dentre diversos outros aspectos envolvidos na formação do preço de venda de uma mercadoria (tais como custos e margens de lucro), destaca-se que não há como se afirmar, sem uma auditoria prévia de suas operações, que esses concorrentes citados recolhem corretamente os tributos federais, estaduais e municipais incidentes em suas operações, mormente o ICMS/ST sobre essas mercadorias, situação que pode influenciar substancialmente na formação do preço de venda.

Exemplificando o argumento, nota-se que o contribuinte/concorrente que emitiu as notas fiscais de págs. 352/356 já foi autuado anteriormente pelo Fisco mineiro, por ter sido flagrado com recursos sem origem em sua conta contábil “Caixa/Bancos”, denotando a prática de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal. Tais autuações foram consideradas procedentes nos Acórdãos nºs 21.521/14/1ª e 21.538/14/1ª.

Da mesma forma, o contribuinte/concorrente que emitiu a nota fiscal de pág. 360 está envolvido em autuação recente, justamente por recolhimento a menor de ICMS/ST em razão do recebimento de mercadorias de empresa do mesmo grupo econômico, acompanhadas de documentos fiscais que consignavam preços inferiores aos reais (subfaturamento)”. Tal lançamento também foi considerado procedente em decisão consubstanciada no Acórdão nº 24.349/22/3ª.

Assim, forçoso concluir que as eventuais diferenças entre os preços praticados pela Autuada e por outras empresas do ramo não são um argumento válido para infirmar a autuação, devendo o questionamento ser afastado de plano.

Raciocínio semelhante aplica-se em relação à alegação de que os preços estimados pelo Fisco para 2017 e 2018 são superiores àqueles praticados pela Autuada nos anos de 2020 e seguintes, como seria demonstrado pelo Cupom Fiscal nº 17.231 (2020), de MC MOTOPEÇAS E ACESSÓRIOS EIRELI (pág. 330), que possui preço inferior à base de cálculo da ST estimada pelo Fisco para as operações de 2018 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, dentre outros aspectos, não há como se afirmar, sem uma auditoria prévia de suas operações, 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, como já dito.

Portanto, sem razão o argumento.

Na mesma linha, a Defesa trouxe aos autos a Nota Fiscal nº 606.224 (“Doc. 03” – pág. 536) 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 de uma cooperativa de mototaxistas e motofretistas, que sabidamente revenderá essa mercadoria aos seus cooperados, 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.

No entanto, ainda que ao final da cadeia de circulação da mercadoria 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

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, reitere-se 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.

No que tange às multas, apesar de não ter havido questionamentos, 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;

Além disso, 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;

Tais multas estão em consonância com a legislação de regência e se mostram adequadas às infrações praticadas, de forma que devem ser mantidas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Também não houve questionamento em relação à inclusão, como Coobrigado pelo crédito tributário, do estabelecimento matriz situado em Betim/MG, destinatário das mercadorias autuadas.

A responsabilização solidária está fundamentada no art. 22, § 18, da Lei nº 6.763/75 e foi corretamente aplicada pela Fiscalização:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

Assim, correto o lançamento tributário realizado, inclusive as multas exigidas e a sujeição passiva elencada pelo Fisco.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante Unifort Ltda, 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**