

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.574/23/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002704513-64
Impugnação: 40.010155760-35
Impugnante: Slod Cervejaria Ltda
IE: 003199816.00-76
Proc. S. Passivo: SÉRGIO CARNEIRO ROSI/Outro(s)
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - BEBIDAS. Constatação de falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, nas saídas internas de mercadorias (chopp e cerveja) listadas no Capítulo 3 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Infração caracterizada, nos termos previstos no art. 12 do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75, essa última limitada conforme o § 2º, inciso I, do mesmo dispositivo legal.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA (FEM) – BEBIDAS. Constatado que a Autuada não recolheu o ICMS/ST relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria - FEM (adicional de dois pontos percentuais na alíquota do imposto), nos termos do art. 2º e art. 3º, inciso I, alínea “a”, ambos do Decreto nº 46.927/15, em relação às saídas internas de mercadorias (chopp e cerveja) listadas no Capítulo 3 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências do ICMS/ST relativo ao FEM e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO - OPERAÇÃO PRÓPRIA – MERCADORIA SUJEITA À ST. Constatada a falta de destaque e recolhimento do ICMS Operação Própria (ICMS/OP) incidente nas saídas de mercadorias sujeitas à Substituição Tributária (chopp e cerveja). Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Lançamento Procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação, no período de 1º/04/19 a 30/09/22, mediante conferência das notas fiscais emitidas pela Autuada, de falta de destaque e recolhimento do ICMS relativo à operação própria (ICMS/OP) e de falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST), assim como do

adicional de alíquotas referente ao Fundo de Erradicação da Miséria (ICMS/ST-FEM), incidentes sobre operações de saída interna das mercadorias (chopp e cerveja) constantes do Capítulo 3, itens 21.0, 21.1 e 23.0, da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS/OP, ICMS/ST e ICMS/ST-FEM, além das respectivas Multas de Revalidação do art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, assim como da Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75, esta última limitada a duas vezes o valor do imposto incidente na operação, nos termos do § 2º, inciso I, do mesmo art. 55.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 259/263, acompanhada dos documentos de págs. 264/272.

Afirma, em muita apertada síntese, o que segue.

- preliminarmente, o julgamento do feito fiscal pelo CCMG não pode ocorrer sob o rito sumário, uma vez que ele decidirá sobre a necessária ampliação da produção da prova e do debate meritório;

- nulidade do Auto de Infração em razão de inconstitucionalidade do art. 47-B da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, por violação à reserva de lei complementar para a matéria “base de cálculo”. Acrescenta que o art. 47-B cria um sistema híbrido de apuração da base de cálculo do ICMS/ST, calcado em uma relação alternativa-cumulativa dos critérios do PMPF e da MVA, visando apenas o aumento de arrecadação, o que se mostra ilegal;

- caso se admita a aplicação da MVA, o valor dos descontos incondicionais deve ser deduzido para determinação da base de cálculo da substituição tributária, visto que a aplicação da MVA deve ser feita sobre o valor real de que decorrer a saída da mercadoria, sem os descontos incondicionais;

- deve ser realizada prova pericial contábil para apurar se as operações próprias ultrapassaram ou não os 86% (oitenta e seis por cento) do valor do PMPF que autorizam a utilização da regra da MVA do art. 47-B da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02;

- segundo o Comunicado SUTRI nº 001/23, o adicional de alíquotas do FEM deixou de ser devido a partir de 1º/01/23, razão pela qual é indevido o apontamento dessa exação no lançamento. Acrescenta que, ainda quando vigente, o FEM não se aplicava às operações sujeitas à substituição tributária, quando destinadas a contribuinte detentor de regime especial de tributação para atribuição de responsabilidade, na condição de substituto tributário, pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas saídas subsequentes;

- como o FEM incide apenas na venda a consumidor final, sua inclusão na substituição tributária afeta a formação da base de cálculo dessa operação, sendo imperioso comprovar esse fato por meio de prova pericial. Acrescenta que há uma

impossibilidade de identificação da correspondência entre as mercadorias e os respectivos documentos fiscais utilizados para apuração.

Requer que seja deferida a prova pericial e, no mérito, que seja julgada procedente a impugnação.

Ainda dentro do prazo de 30 (trinta) dias para Impugnação, a Autuada apresenta o documento de págs. 273/284, denominado “Aditamento à Impugnação”, no qual reitera e reforça elementos da impugnação original e acrescenta os seguintes argumentos:

- houve erro na capitulação legal da Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75, visto que as notas fiscais ditas com ausência de destaque e recolhimento de ICMS/OP, em verdade, possuem esses valores;

- o percentual de 86% (oitenta e seis por cento) do PMPF deve ser apurado a partir do somatório do valor mensal das operações e não a cada operação, como procedeu o Fisco, por força do disposto no § 1º, inciso I, do art. 47-B da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Apresenta uma planilha de cálculos e conclui que, caso se observe essa regra, em todos os períodos autuados o percentual seria inferior ao limite de 86% (oitenta e seis por cento). Por fim, requer prova pericial para comprovar os dados suscitados.

Ao final, requer o conhecimento do aditamento à impugnação, que seja anulado o Auto de Infração e, subsidiariamente, o deferimento da prova pericial.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de págs. 284/310, refuta integralmente as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria do CCMG

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 311/327, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência do lançamento.

Em sessão realizada em 02/08/23, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, pela retirada do processo de pauta, conforme decisão proferida na sessão do dia 19/07/23, nos termos do art. 58 do Regimento Interno do CCMG, determinando-se o retorno dos autos à Divisão de Atendimento e Preparo de Julgamento para pautamento em conjunto com o PTA nº 01.002824469-64.

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.

Das Preliminares

Do Pedido de Alteração do Rito de Tramitação do PTA

Preliminarmente, a Defesa aduz que o julgamento do feito fiscal pelo CCMG não pode ocorrer sob o rito sumário, uma vez que ele decidirá sobre a necessária ampliação da produção da prova e do debate meritório.

Como bem destaca o Fisco, o rito processual pelo qual tramitará um Auto de Infração no âmbito do CCMG não é discricionariamente decidido pelas Autoridades Fiscais.

Em regra, os processos a serem julgados tramitarão pelo rito ordinário, adotando-se o rito sumário apenas nas hipóteses expressamente previstas no art. 150, incisos I a III, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), publicado pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 150. O rito sumário aplica-se ao:

I - PTA com valor igual ou inferior a 600.000 (seiscentas mil) Unidades Fiscais do Estado de Minas Gerais (UFEMGs);

II - PTA que, independentemente do valor, relacione-se exclusivamente com as seguintes infrações:

a) aproveitamento, a título de crédito, do imposto destacado em documento fiscal declarado falso, ideologicamente falso ou inidôneo;

b) emissão de documento fiscal consignando valores diferentes nas respectivas vias;

c) realização de operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço de transporte desacompanhada de documentação fiscal, constatada no exercício do controle do trânsito de mercadorias e prestações de serviço de transporte, exceto quando se tratar de desclassificação de documento fiscal;

d) aproveitamento indevido de crédito de ICMS relativo à correção monetária de valores decorrentes de operações e prestações de serviços de transporte e comunicação quando não escriturados tempestivamente, bem como de valores decorrentes de atualização monetária de saldo credor.

e) aproveitamento indevido de crédito de ICMS, equivalente ao montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto no art. 155, § 2º, XII, "g", da Constituição Federal;

f) descumprimento de obrigação acessória, exceto na hipótese de aproveitamento indevido de crédito de ICMS cujo estorno não resulte saldo devedor do imposto;

III - PTA relativo a pedido de restituição de importância paga indevidamente a título de tributo ou penalidade.

(Destacou-se)

Entretanto, o § 2º desse mesmo art. 150 define uma exceção à regra do inciso I, quando afirma que “*Na hipótese de PTA complementar, o rito procedimental será definido considerando-se o somatório de seu valor e do valor do PTA originário.*”.

Saliente-se que a regra do § 2º diz respeito apenas ao inciso I do art. 150, não se aplicando às hipóteses listadas nos incisos II e III, relacionadas apenas à matéria do PTA, para as quais o rito de tramitação será sempre o sumário, independentemente do valor do Auto de Infração.

Assim, caso sejam lavrados 2 (dois) ou mais Autos de Infração (AIs) complementares que, individualmente, tenham valores originais somados de ICMS e penalidades inferiores a 600.000 (seiscentas mil) UFEMGs, mas que, quando considerados em conjunto, superem esse valor, seu rito procedimental será o ordinário e não sumário, por força do disposto no citado § 2º do art. 150.

Da mesma forma, se um desses Autos de Infração tiver valor total superior a 600.000 UFEMGs, enquadrando-se de *per si* no rito ordinário, todos os outros AIs que lhe sejam complementares também tramitarão pelo rito ordinário, ainda que, individualmente, tenham valores inferiores a esse limite.

Ressalte-se que PTAs complementares são aqueles que resultem de uma mesma ação fiscal, versem sobre a mesma matéria (em períodos diferentes), com a mesma sujeição passiva, mas que tenham sido lavrados separadamente apenas por alguma questão específica.

No caso em tela, segundo os critérios expostos no parágrafo anterior, o presente Auto de Infração mostra-se complementar a outros dois que foram lavrados contra a Autuada (01.002717004-14 e 01.002713666-11), os quais, inclusive, seguem conjuntamente com este para fins de julgamento.

Quando considerados de forma conjunta, os 3 (três) PTAs ultrapassam o limite de 600.000 (seiscentas mil) UFEMGs. Por essa razão, em observância ao disposto no já transcrito § 2º do art. 150 do RPTA, o CCMG enquadrou todos eles no rito de tramitação **ordinário**.

Assim, ainda que por outro fundamento legal, verifica-se que o pleito da Defesa já foi atendido e que, conseqüentemente, o questionamento perdeu o seu objeto.

Das Alegações de Nulidade do AI

A Defesa alega nulidade do Auto de Infração em razão de inconstitucionalidade do art. 47-B da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, por violação à reserva de lei complementar para a matéria “base de cálculo”.

Acrescenta que esse art. 47-B cria um sistema híbrido de apuração da base de cálculo do ICMS/ST, calcado em uma relação alternativa-cumulativa dos critérios do PMPF e da MVA, visando apenas o aumento de arrecadação, o que se mostra ilegal.

Incidentalmente, ao questionar a incidência do FEM em suas operações, afirma ser impossível identificar a correspondência entre as mercadorias envolvidas na

autuação e os respectivos documentos fiscais utilizados para apuração, num questionamento implícito quando à clareza do lançamento e ao não preenchimento dos requisitos de validade do Auto de Infração, previstos no art. 89 do RPTA.

No entanto, razão não lhe assiste em nenhuma das alegações.

O art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 exclui expressamente da competência do CCMG a possibilidade de declarar a inconstitucionalidade ou de negar aplicação ao ato normativo vigente:

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;

Assim, não cabe ao CCMG verificar a constitucionalidade ou a legalidade do art. 47-B da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, razão pela qual deve ser afastado de plano o argumento da Defesa.

Ao contrário do alegado, não se vislumbra qualquer dificuldade em identificar a correspondência entre as mercadorias envolvidas na autuação e os respectivos documentos fiscais que lhes acobertaram quando da saída do Estabelecimento Autuado.

Esta correspondência pode ser vista na planilha do “Anexo 1 – Demonstrativo de Cálculo e Apuração” (págs. 21), que detalha a metodologia de cálculo adotada na elaboração do trabalho e confronta, por cada item de nota fiscal, os valores apurados pelo Fisco com aqueles destacados pelo Contribuinte na nota fiscal.

Em outras palavras, o Anexo 1 contém as informações analíticas de todas as notas fiscais autuadas, tais como tipo de mercadoria, quantidade, valor unitário, valor da operação, base de cálculo consignada no documento fiscal, alíquota, ICMS destacado, PMPF, dentre outros. Nessa planilha, cada linha corresponde a um item de nota fiscal, inexistindo qualquer dificuldade em identificar quais foram as mercadorias autuadas.

De fato, o Auto de Infração possui dez anexos, sendo oito deles formados por planilhas Excel nas quais se detalhou (por período de apuração, por documento fiscal e por item de documento fiscal) toda a memória dos cálculos realizados pelo Fisco para chegar ao valor do crédito tributário (tributos e multas). A descrição do conteúdo desses anexos pode ser vista às págs. 14/15 dos autos.

Nessas planilhas estão explicitadas as fórmulas utilizadas pelo Fisco em seus cálculos, assim como a origem de todas as informações utilizadas. O cabeçalho de cada uma das colunas dessas planilhas descreve o assunto ali tratado e apresenta a fórmula utilizada para se chegar àquele valor, com menção às colunas que foram somadas, subtraídas, multiplicadas ou divididas para se chegar ao dado ali contido.

Tais planilhas permitem a perfeita compreensão e conferência do lançamento.

Além disso, o “Anexo 10 – Quesitos de Enquadramento na Condição de Contribuinte” justifica, em relação a cada destinatário, os critérios que justificam a aplicação do § 1º do art. 55 do RICMS/02 (habitualidade e volume que caracterize intenção comercial) aos destinatários pessoas físicas que foram considerados contribuintes para fins de autuação.

Ademais, o Relatório Fiscal Complementar (págs. 11/20) descreve de forma completa e detalhada o trabalho realizado, a metodologia utilizada na apuração, as irregularidades apuradas, as exigências e suas bases legais, assim como a função de cada um dos anexos do Auto de Infração.

Conclui-se, portanto, que o Auto de Infração contém todos os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações, preenchendo perfeitamente todos os requisitos formais e materiais de validade exigidos pela legislação, mormente aqueles previstos no art. 89 do RPTA.

É indubitoso que a Autuada compreendeu e se defendeu de forma clara e completa da acusação fiscal, conforme se verifica pelas duas Peças de Defesa apresentadas, que abordam todos os aspectos relacionados com a situação objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa e do contraditório.

Por todo o exposto, sem razão a Defesa, devendo ser afastadas as alegações de nulidade do lançamento.

Do Pedido de Prova Pericial

Em pelo três oportunidades ao longo das duas Peças de Defesa, a Impugnante requer a realização de prova pericial.

Em dois desses pedidos a intenção é apurar se as suas operações próprias ultrapassaram ou não o limite de 86% (oitenta e seis por cento) do valor do PMPF que autoriza a utilização da regra da MVA do art. 47-B da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 para se apurar a base de cálculo da substituição tributária.

No terceiro pedido de perícia, a Autuada pretende verificar se a inclusão do FEM na substituição tributária afetou o valor da base de cálculo do ICMS/ST, onerando-a indevidamente.

Contudo, em nenhum desses pedidos houve apresentação de quesitos pertinentes. Nesse sentido, prescreve o art. 142, § 1º, inciso I, do RPTA:

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:

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Destacou-se)

Não bastasse a ausência de quesitos, verifica-se que a produção de prova pericial no presente caso é totalmente desnecessária em face dos fundamentos e documentos constantes dos autos.

Isso porque o percentual que cada operação própria representa em relação ao respectivo PMPF é uma simples divisão de valores, que inclusive já foi realizada pelo Fisco no próprio lançamento (“coluna W – Valor OP / PMPF” do Anexo 1 – págs. 21).

Da mesma forma, é cediço que o FEM é um adicional **de alíquotas** de 2% (dois por cento), que no caso de operações sujeitas à substituição tributária, é aplicado sobre a **mesma base de cálculo** da ST, sem modificá-la de qualquer forma. Observe-se:

Decreto nº 46.927/16

Art. 2º A alíquota do ICMS prevista no inciso I do art. 42 do Regulamento do ICMS – RICMS –, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, **será adicionada de dois pontos percentuais** na operação interna que tenha como destinatário consumidor final, realizada até 31 de dezembro de 2022, com as seguintes mercadorias:

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

(...)

Art. 3º O disposto no art. 2º:

I - **aplica-se, também:**

a) **na retenção ou no recolhimento do ICMS devido por substituição tributária**, inclusive nos casos em que o estabelecimento do responsável esteja situado em outra unidade da Federação;

(Destacou-se)

Assim, diante da ausência de quesitos, o pedido de prova pericial não deve ser apreciado.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação, no período de 1º/04/19 a 30/09/22, mediante conferência das notas fiscais emitidas pela Autuada, de falta de destaque e recolhimento do ICMS relativo à operação própria (ICMS/OP) e de falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST), assim como do adicional de alíquotas referente ao Fundo de Erradicação da Miséria (ICMS/ST-FEM), incidentes sobre operações de saída interna das mercadorias constantes do Capítulo 3, itens 21.0, 21.1 e 23.0, da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS/OP, ICMS/ST e ICMS/ST-FEM, além das respectivas Multas de Revalidação do art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, assim como da Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75, esta última limitada a

duas vezes o valor do imposto incidente na operação, nos termos do § 2º, inciso I, do mesmo art. 55.

De início, importante destacar que o trabalho do Fisco consistiu em uma análise e conferência das notas fiscais eletrônicas emitidas pela Autuada no que tange ao destaque/retenção e recolhimento do ICMS/OP, ICMS/ST e ICMS/ST-FEM referentes às suas saídas internas de mercadorias sujeitas à substituição tributária (cerveja e, principalmente, chopp), em operações realizadas para destinatários pessoas físicas.

Essas pessoas físicas se enquadram no conceito de contribuinte em razão da habitualidade e do volume caracterizador de intenção comercial, conforme previsto no art. 55, § 1º, do RICMS/02 e, em alguns casos, também possuem vínculo com o quadro societário de pessoas jurídicas que comercializam bebidas, como se pode ver no Anexo 10 do AI (págs. 251):

Art. 55. Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço descrita como fato gerador do imposto.

§ 1º A condição de contribuinte independe de estar a pessoa constituída ou registrada, bastando que pratique com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial a operação ou a prestação referidas no caput deste artigo.

(Destacou-se)

No caso das operações próprias, as verificações se deram apenas a partir de 1º/01/22, visto que até 31/12/21 a Autuada era optante pelo regime tributário do Simples Nacional.

Por isso, nas operações realizadas até 31/12/21, para efeito de apuração da substituição tributária, o Fisco considerou no cálculo um crédito equivalente à aplicação da alíquota de 23% (vinte e três por cento), incidente sobre as operações internas com cervejas e chopp, conforme previsão do art. 42, inciso I, alínea “i”, do RICMS/02 (coluna AH do Anexo 1 – págs. 21):

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

i) 23% (vinte e três por cento), nas operações com cervejas e chopes alcoólicos;

Destaque-se que irregularidade referente à falta de destaque e recolhimento do ICMS/OP diz respeito apenas à Nota Fiscal nº 9826, de 04/01/22, num montante de R\$ 98,80 (noventa e oito reais e oitenta centavos) de imposto, como se pode ver na linha 798 da planilha do Anexo 1 do AI (págs. 21).

Em regra, o Fisco utilizou como base de cálculo da substituição tributária o Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF), conforme determina o art. 19, inciso I, alínea “b”, item 1, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

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

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

Excepcionalmente, quando o valor da operação própria praticada pela Autuada foi superior ao limite de 86% (oitenta e seis por cento) do PMPF, a base de cálculo da ST foi apurada por meio da Margem de Valor Agregado (MVA), conforme determinam os arts. 19, § 14 e 47-B, ambos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02:

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

(...)

§ 14 - Nas operações internas e interestaduais, a Secretaria de Estado de Fazenda **poderá estabelecer como base de cálculo a prevista no item 3 da alínea "b" do inciso I do caput quando o valor da operação própria praticado pelo remetente for igual ou superior a percentual do PMPF ou preço sugerido para a mercadoria, conforme previsão em dispositivos específicos da legislação tributária mineira.**

(...)

Art. 47-B. Na hipótese de operação interna com mercadoria submetida ao regime de substituição tributária com âmbito de aplicação 3.1 de que trata o capítulo 3 da Parte 2 deste Anexo em que **o valor da operação própria praticado pelo remetente seja superior a 86% (oitenta e seis por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) estabelecido para a mercadoria, o imposto devido por substituição tributária será calculado utilizando-se da base de cálculo estabelecida no art. 19, I, "b", 3, desta Parte.**

(Destacou-se)

Registre-se que o ICMS/OP já destacado nos documentos fiscais foi abatido dos valores apurados pelo Fisco (coluna AE do Anexo 1 – págs. 21).

Também foi exigida a Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75, apurada ao percentual de 20% (vinte por cento) sobre o valor da base de cálculo da substituição tributária não consignada nos documentos fiscais, observado o limitador máximo de duas vezes o valor do imposto incidente na operação, nos termos do § 2º, inciso I, do mesmo dispositivo legal (“Anexo 5 – Demonstrativo de Cálculo da Multa Isolada por Documento Fiscal” – págs. 25).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ao final, os valores apurados de ICMS e respectivas multas foram transpostos para a planilha do “Anexo 4 – Resumo de Apuração do Crédito Tributário Devido por Período” (págs. 24), que contém o demonstrativo mensal e a totalização de todos esses valores.

Em suma, esse foi o trabalho desenvolvido pelo Fisco.

Passando à análise da impugnação, a Defesa alega que, caso se admita a aplicação da MVA, o valor dos descontos incondicionais deve ser deduzido para determinação da base de cálculo da substituição tributária, visto que a aplicação da MVA deve ser feita sobre o valor real de que decorrer a saída da mercadoria, sem os descontos incondicionais.

No entanto, não lhe assiste razão.

De início, registre-se que quando a ST é apurada a partir do PMPF (regra geral), por se tratar de um valor fixo por quantidade previamente estabelecido para aquela mercadoria, que já considera todos os elementos que influenciam o preço final de venda, não há que se falar em inclusão ou dedução de qualquer valor.

Quando a ST é apurada a partir de MVA, por expressa previsão do art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, os descontos incondicionais devem integrar a base de cálculo da substituição tributária:

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;

(Destacou-se)

Assim, diante da expressa previsão normativa, correta a inclusão dos descontos incondicionais no cálculo da substituição tributária, exatamente como procedeu o Fisco.

A Defesa aduz que o percentual de 86% (oitenta e seis por cento) do PMPF deve ser apurado a partir do somatório do valor mensal das operações e não a cada

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

operação, como procedeu o Fisco, por força do disposto no § 1º, inciso I, do art. 47-B da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Apresenta uma planilha de cálculos e conclui que, caso se observe essa regra, em todos os períodos autuados o percentual seria inferior ao limite de 86% (oitenta e seis por cento).

No entanto, não lhe assiste razão.

Observe-se a regra do citado inciso I do § 1º do art. 47-B da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02:

Art. 47-B. [...]Na hipótese de operação interna com mercadoria submetida ao regime de substituição tributária com âmbito de aplicação 3.1 de que trata o capítulo 3 da Parte 2 deste Anexo em que o valor da operação própria praticado pelo remetente seja superior a 86% (oitenta e seis por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) estabelecido para a mercadoria, o imposto devido por substituição tributária será calculado utilizando-se da base de cálculo estabelecida no art. 19, I, "b", 3, desta Parte.

§ 1º Para a apuração do imposto devido a título de substituição tributária nas operações com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária com âmbito de aplicação 3.1 de que trata o capítulo 3 da Parte 2 deste Anexo, **o sujeito passivo poderá optar pelo seguinte tratamento relativamente à base de cálculo:**

I - utilizar o PMPF em todas as operações com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária com âmbito de aplicação 3.1 de que trata o capítulo 3 da Parte 2 deste Anexo, ocorridas no período de apuração do imposto, quando, consideradas as **operações de vendas no estabelecimento ocorridas até o décimo terceiro período anterior ao período da operação, excluídas as operações do período imediatamente anterior, o somatório dos valores das operações próprias for igual ou inferior a 86% (oitenta e seis por cento) do somatório das bases de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária, calculadas com base no PMPF;**

(Destacou-se)

Como se vê no trecho em destaque, o contribuinte poderá optar pela regra de apuração da base de cálculo da substituição tributária prevista no inciso I, supra, em substituição à regra prevista no art. 19, inciso I, alínea "b", item 3, desde que cumpra os requisitos previstos nos incisos I, III e V do § 2º do mesmo art. 47-B:

Art. 47-B. [...]

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º Na hipótese no § 1º, será observado o seguinte:

I - o sujeito passivo efetuará a opção mediante termo lavrado no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termo de Ocorrências (RUDFTO) e comunicação ao Fisco, protocolizada na Administração Fazendária a que estiver circunscrito o estabelecimento;

(...)

III - o sujeito passivo entregará ao Fisco demonstrativo trimestral, em meio eletrônico, contendo a memória de cálculo dos percentuais de cada período de apuração a que se refere o parágrafo primeiro, mediante protocolo na Administração Fazendária a que estiver circunscrito o estabelecimento, até o dia:

(...)

V - deverá constar no campo Informações Complementares da nota fiscal de saída, o número e data do protocolo da comunicação de opção e a informação de que o ICMS devido por substituição tributária foi apurado nos termos do inciso I ou II do § 1º deste artigo;

(Destacou-se)

No entanto, como bem destaca o Fisco em sua manifestação, a Autuada não realizou/comunicou ao Fisco opção nesse sentido e suas notas fiscais não possuem qualquer das informações previstas no inciso V, supra (amostra de DANFES no Anexo 8 – págs. 28/39), razão pela qual não pode apurar o percentual de 86% (oitenta e seis por cento) na forma prevista no § 1º do art. 47-B (mensalmente), como pretende.

Assim, correto o critério adotado no lançamento, devendo ser afastado o argumento da Defesa.

Em seguida a Defesa alega que, segundo o Comunicado SUTRI nº 001/23, o adicional de alíquotas do FEM deixou de ser devido a partir de 1º/01/23, razão pela qual é indevido o apontamento dessa exação no lançamento.

Acrescenta que, ainda quando vigente, o FEM não se aplicava às operações sujeitas à substituição tributária, quando destinadas a contribuinte detentor de regime especial de tributação para atribuição de responsabilidade, na condição de substituto tributário, pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas saídas subsequentes.

Inicialmente, importante destacar que o Comunicado SUTRI nº 001/23 apenas informa o fato de que o adicional de alíquotas do FEM deixou de ser devido a partir de 1º/01/23, em razão do exaurimento dos efeitos temporais da legislação que suportava sua cobrança. Tal documento tem o intuito apenas de facilitar o conhecimento desse fato pelo maior número possível de contribuintes e não possui qualquer efeito normativo externo.

Como se vê do próprio argumento da Defesa, ela tem plena ciência de que o FEM deixou de ser devido a partir de 1º/01/23. Por óbvio, isso significa que, a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contrario sensu, ele era devido até 31/12/22, como se depreende dos próprios dispositivos legais e regulamentares relativos ao tema. Observe-se:

ADCT - CF/88

Art. 82. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, com os recursos de que trata este artigo e outros que vierem a destinar, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 31, de 2000)

§ 1º Para o financiamento dos Fundos Estaduais e Distrital, poderá ser criado adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, sobre os produtos e serviços supérfluos e nas condições definidas na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, da Constituição, não se aplicando, sobre este percentual, o disposto no art. 158, IV, da Constituição.

Lei nº 6.763/75

Art. 12-A. Fica estabelecido, para financiamento das ações do Fundo de Erradicação da Miséria - FEM -, criado pela Lei nº 19.990, de 29 de dezembro de 2011, em especial para o pagamento integral do Piso Mineiro de Assistência Social, e de acordo com o disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República, **com vigência até 31 de dezembro de 2022**, o adicional de dois pontos percentuais na alíquota prevista para a operação interna que tenha como destinatário consumidor final, contribuinte ou não do imposto, com as mercadorias abaixo relacionadas, inclusive quando a alíquota for fixada no regulamento do imposto:

(...)

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

Decreto nº 46.927/16

Art. 2º A alíquota do ICMS prevista no inciso I do art. 42 do Regulamento do ICMS - RICMS -, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, será adicionada de dois pontos percentuais na operação interna que tenha como destinatário consumidor final, realizada **até 31 de dezembro de 2022**, com as seguintes mercadorias:

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Destacou-se)

Considerando que as operações autuadas dizem respeito aos exercícios de 2019 a 2022, todos eles períodos em que o adicional de alíquotas do FEM estava vigente, não há qualquer sentido no argumento da Defesa, visto que contraria frontalmente o conteúdo do *caput* do art. 144 do CTN, devendo ser afastado de plano:

CTN

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

(...)

(Destacou-se)

Quanto ao segundo argumento, importante ressaltar que, por expressa determinação do art. 3º, inciso I, alínea “a”, do Decreto nº 46.927/15, com fulcro no art. 12-A, § 4º, da Lei nº 6.763/75, durante a vigência do adicional de alíquotas do FEM, ele também se aplicava na retenção/recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, justamente porque a ST é uma técnica de tributação que antecipa todo o ICMS devido na cadeia de circulação da mercadoria, até o consumidor final. Observe-se:

Decreto nº 46.927/15

Art. 3º O disposto no art. 2º:

I - aplica-se, também:

a) na retenção ou no recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, inclusive nos casos em que o estabelecimento do responsável esteja situado em outra unidade da Federação;

Lei nº 6.763/75

Art. 12-A. [...]

(...)

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

(Destacou-se)

Ademais, quando a Autuada fala em não incidência do FEM nas operações sujeitas à ST e destinadas a contribuintes detentor de Regime Especial de Tributação (RET), ela está se referindo à hipótese de diferimento do ICMS/ST (e do ICMS/ST-FEM) nas saídas promovidas por estabelecimento industrial ou por distribuidor de mesma titularidade localizado neste estado, com destino ao estabelecimento detentor de um RET que autorize a retenção e recolhimento do imposto na operação subsequente por ele praticada.

Apesar de a Autuada não ter apresentado nenhum documento que sustente sua alegação, resta importante registrar que, como regra, os RETs desse tipo preveem expressamente em seu texto que a eficácia desse diferimento “...está condicionada à

adesão do estabelecimento fornecedor, conforme modelo sugerido em anexo, e homologado pelo titular da Delegacia Fiscal (DF) responsável pelo acompanhamento fiscal do detentor do RET”.

Tal processo de adesão exige que o contribuinte fornecedor (que no caso seria a Autuada) apresente um Termo de Adesão à DF responsável pelo acompanhamento fiscal do contribuinte detentor do RET (destinatário da mercadoria diferida), o qual deverá ser homologado e se tornará parte integrante do próprio RET desse destinatário.

Trata-se de um documento por meio do qual o contribuinte fornecedor declara expressamente seu conhecimento e concordância com a sistemática operacional e com as regras do RET do destinatário, assumindo o compromisso de bem observá-las.

No entanto, como bem informa o Fisco, a Autuada não formalizou junto à SEF/MG qualquer pedido de adesão a regime especial dessa natureza, razão pela qual as operações autuadas não podem ter o ICMS/ST e o ICMS/ST-FEM diferidos para a etapa seguinte da cadeia de circulação da mercadoria, como sugere a Defesa.

Por fim, como as operações autuadas dizem respeito a vendas realizadas para pessoas físicas não inscritas, que foram consideradas contribuintes apenas em razão dos critérios de volume e habitualidade previstos no art. 55, § 1º, do RICMS/02, inexistente qualquer possibilidade de existência de RET dessa natureza concedido aos destinatários, visto que sua concessão se dá somente a contribuintes inscritos.

Assim, mais uma vez não assiste razão à Impugnante.

A Defesa alega que houve erro na capitulação legal da Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75, visto que as notas fiscais ditas com ausência de destaque e recolhimento de ICMS/OP, em verdade, possuem esses valores.

De início, ressalte-se que o questionamento foi originalmente apresentado como uma preliminar, inclusive com um pedido de nulidade do lançamento. Contudo, diante do flagrante caráter meritório da matéria, optou-se por abordá-la diretamente no mérito, sem qualquer menção no tópico relativo às preliminares.

Observe-se o dispositivo legal relativo à citada penalidade:

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

(...)

XXXVII - por **deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação**, ou consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria **ou à substituição tributária** - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

(Destacou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII foi exigida em razão de a Autuada ter emitido documentos fiscais de saída nos quais ela deixou de consignar a base de cálculo da substituição tributária, infração que foi identificada em todos os documentos fiscais autuados (coluna AR do Anexo 1 – págs. 21).

Assim, a existência de base de cálculo e destaque de ICMS/OP nos documentos fiscais em comento não tem o condão de afastar a penalidade isolada, visto que a operação própria não é a sua origem.

Ademais, importante destacar que o valor dessa multa isolada observou o limitador máximo de duas vezes o valor do imposto incidente na operação, previsto no § 2º, inciso I, do mesmo art. 55 da Lei nº 6.763/75, como se pode ver nas colunas S e T do Anexo 5 – págs. 25:

Art. 55. [...]

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;

Portanto, correta a penalidade isolada, posto que exigida em perfeita sintonia com os dispositivos da legislação de regência.

Por todo o exposto, conclui-se que as infrações apontadas pelo Fisco restaram devidamente caracterizadas e comprovadas nos autos, de forma que as exigências do presente lançamento se mostram absolutamente corretas.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em não reconhecer o pedido de perícia, nos termos do art. 142, § 1º, inciso I, do RPTA/08. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Isabella Fernandes Soares e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Pádua Cavalcanti. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor) e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 04 de outubro de 2023.

Wertson Brasil de Souza
Relator

André Barros de Moura
Presidente

P