

| |
|--|
| CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS |
|--|

| | | |
|-------------------|--|-----------------|
| Acórdão: | 24.374/22/3ª | Rito: Ordinário |
| PTA/AI: | 01.002191249-71 | |
| Impugnação: | 40.010153652-47 | |
| Impugnante: | Polimport - Comércio e Exportação Ltda | |
| | IE: 707419651.16-79 | |
| Proc. S. Passivo: | WALESKA LEMOS MORAIS/Outro(s) | |
| Origem: | DGP/SUFIS - Nconext - SP | |

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO. Constatado que a Autuada reteve e recolheu a menor ICMS a título de substituição tributária, relativo às transferências efetuadas pela Autuada destinadas a estabelecimentos mineiros de mesma titularidade, em razão de utilização de base de cálculo menor do que a prevista na legislação, não obedecendo ao comando do art. 19, § 11, inciso II e § 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências fiscais de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA. Constatou-se o recolhimento a menor do ICMS/ST referente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), incidente nas operações internas com mercadorias previstas nos incisos VI, VII e IX do art. 2º do Decreto nº 46.927/15. Corretas Exigências de ICMS/ST, relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM) e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST), no período de 16/01/17 a 31/03/21, relativo às transferências efetuadas pela Autuada, sediada no estado de São Paulo, destinadas a estabelecimentos mineiros de mesma titularidade, bem como em relação à parcela do Adicional de Alíquota do ICMS/ST relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), previsto no art. 2º, incisos VI, VII e IX c/c o art. 3º, inciso I, alínea “a” do Decreto nº 46.927/15.

A retenção/recolhimento a menor do ICMS/ST e do ICMS-ST/FEM decorre da apuração incorreta da base de cálculo do imposto, por estar em desacordo com o disposto no item 3, alínea “b”, inciso I do art. 19, c/c o § 11, inciso II e § 12, inciso I,

todos do Anexo XV do RICMS/02, em relação às mercadorias listadas nos Capítulos 8, 10, 11, 12, 14, 17, 19, 20 e 21, da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

As exigências referem-se às diferenças do ICMS/ST, ICMS-ST/FEM apuradas, acrescidas das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação nos autos do presente e-PTA.

A Fiscalização, em manifestação nos autos do e-PTA, refuta as alegações da Defesa.

A Assessoria do CCMG, em parecer juntado aos autos, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e no mérito, pela procedência do lançamento.

Em sessão realizada em 25/10/22, nos termos do art. 58 do Regimento Interno do CCMG e conforme decisão proferida na sessão do dia 19/10/22, o processo foi retirado de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 26/10/22.

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

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de suposto vício no lançamento “*em decorrência da indevida inclusão das operações realizadas com o CD Varginha no cálculo do preço médio ponderado do adquirente varejista*”.

Defende que houve descumprimento do art. 142 do CTN, uma vez, que no seu entender, teria ocorrido equívoco na determinação da própria matéria tributável, o que resultaria em violação ao disposto no inciso IV do art. 89 do RPTA, comprometendo o ato do lançamento e os requisitos de liquidez e certeza dele exigidos.

Sustenta que “*incluir as operações realizadas para o CD Varginha na base de cálculo do preço médio ponderado dos produtos das operações autuadas representa uma afronta à legalidade, eis que havia expressa autorização de que não existiria a obrigatoriedade do recolhimento do ICMS-ST nessas operações, restando clara a nulidade da presente autuação*”.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do

Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Determina o citado art. 142 do CT|N:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (Grifou-se)

Depreende-se do referido dispositivo, que o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais, que devem proceder nos termos da lei para sua formalização.

O lançamento pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário, apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade cabível.

A sua formalização encontra-se determinada no estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo RPTA, que assim determina:

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Grifou-se)

Consta tanto do Relatório do Auto de Infração, quanto do Relatório Fiscal Complementar, a descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão do Auto de Infração, qual seja o recolhimento a menor do ICMS/ST e FEM/ST, por ter a Autuada adotado base de cálculo diversa da prevista na legislação.

Nesse ponto, cabe esclarecer que as exigências fiscais se referem às saídas de mercadorias realizadas pela Autuada, localizada na cidade de Jundiaí/SP, em operações de transferências para seus estabelecimentos varejistas neste Estado.

Portanto, não tem pertinência o argumento de que não existiria obrigatoriedade de recolhimento de ICMS/ST nas operações realizadas pelo CD de Varginha.

Foram elaboradas planilhas demonstrativas da apuração do crédito tributário (ICMS/ST, ICMS/ST-FEM, MR e MI), sendo justamente o Anexo “F” do Auto de Infração, mencionado pela Impugnante, que apresenta o cálculo do preço médio ponderado dos produtos.

Da análise dos presentes autos, em face das normas acima transcritas, verifica-se que ele atende a todos os requisitos impostos pela legislação tributária mineira, revelando a acusação fiscal e a penalidade correspondente e oportunizando a plena defesa.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

As demais questões se confundem com o mérito (inclusão das operações realizadas com o CD Varginha no cálculo do preço médio ponderado do adquirente varejista) e assim serão tratadas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST), no período de 16/01/17 a 31/03/21, relativo às transferências efetuadas pela Autuada, sediada no estado de São Paulo, destinadas a estabelecimentos mineiros de mesma titularidade, bem como em relação à parcela do Adicional de Alíquota do ICMS/ST relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), previsto no art. 2º, incisos VI VII e IX c/c o art. 3º, inciso I, alínea “a” do Decreto nº 46.927/15.

A retenção/recolhimento a menor do ICMS/ST e do ICMS-ST/FEM decorre da apuração incorreta da base de cálculo do imposto, por estar em desacordo com o disposto no item 3, alínea “b”, inciso I do art. 19, c/c o § 11, inciso II e § 12, inciso I, todos do Anexo XV do RICMS/02, em relação às mercadorias listadas nos Capítulos 8, 10, 11, 12, 14, 17, 19, 20 e 21, da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

As exigências referem-se às diferenças do ICMS/ST, ICMS-ST/FEM apuradas, acrescidas das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, incisos II c/c § 2º, inciso I e 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Instruem os autos, dentre outros os seguintes documentos, constantes do Grupo Provas do presente e-PTA:

- Anexo A-1 – ICMS/ST, Multa de Revalidação e Multa Isolada Consolidação anual;
- Anexo A-2 – ICMS/ST, Multa de Revalidação e Multa Isolada Consolidação Mensal;
- Anexo B – Apuração das Diferenças de ST e FEM – Retenção a menor;
- Anexo C – Consolidação por ano, mês e nota;
- Anexo D – Apuração das Diferenças de ST e FEM – Nota a Nota;
- Anexos E e F – Cálculos do Preço Médio Ponderado por EAN e por Código de produto;
- Anexo I – Cadastro de Produtos e respectivos Protocolos de ICMS.

A Fiscalização, mediante análise dos arquivos eletrônicos da escrituração fiscal (Sped) e documentos fiscais emitidos pela Autuada e por suas filiais, identificou que nas operações de remessas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, em operações de transferência para os estabelecimentos mineiros varejistas, a Autuada utilizou base de cálculo do imposto em desacordo com a legislação tributária, uma vez que não foi respeitado o comando estabelecido no art. 19, § 11, inciso II, e § 12, inciso I, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, que trata da base de cálculo da substituição tributária, na operação interestadual de transferência, entre estabelecimentos do mesmo titular, em se tratando de estabelecimento que promova transferência para estabelecimentos varejistas ou para estabelecimentos varejistas e não varejistas, o que se aplica ao caso em discussão. Confira-se:

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

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

§ 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:

(...)

II - em se tratando de estabelecimento que promova transferência para estabelecimentos varejistas ou para estabelecimentos varejistas e não varejistas, a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária será o preço médio ponderado do produto apurado pelos estabelecimentos varejistas de mesma titularidade, localizados no Estado, nas operações internas de venda a consumidor final, promovidas no segundo mês anterior àquele em que ocorrer a transferência;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 1º/04/2015 a 24/05/2017 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 46.697, de 30/12/2014:

“II - em se tratando de estabelecimento que promova transferência para estabelecimentos varejistas ou para estabelecimentos varejistas e não varejistas, a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária será o preço médio ponderado do produto apurado pelos estabelecimentos varejistas de mesma titularidade, localizados no Estado, nas operações internas de venda a consumidor final não contribuinte, promovidas no segundo mês anterior àquele em que ocorrer a transferência;”

(...)

§ 12. Nas hipóteses do § 11:

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

(...) Grifou-se.

Observa-se da referida norma que, para a formação da base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária, na operação interestadual de transferência, entre estabelecimentos do mesmo titular, em se tratando de estabelecimento que promova transferência para estabelecimentos varejistas ou para estabelecimentos varejistas e não varejistas, a base de cálculo do ICMS/ST será o “preço médio ponderado” do produto obtido com base nas saídas internas de venda a consumidor final, realizadas pelos estabelecimentos varejistas de mesma titularidade, localizados no Estado, promovidas no segundo mês anterior àquele em que ocorrer a transferência, observando-se a sequência estabelecidas nos § 11 e 12 do art. 19, acima reproduzidos.

Cumprе ressaltar que os § § 11 e 12 foram acrescidos ao art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 pelo art. 1º do Decreto nº 46.643, de 30/10/14, de vigência a partir de 01/12/14, com a consequente revogação do inciso I do § 2º deste mesmo art. 19:

Art. 19 (...)

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

I -

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

“I - em se tratando de operação interestadual entre estabelecimentos do mesmo titular, em substituição ao preço praticado pelo remetente na

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

operação, será adotado o preço médio praticado pelo remetente nas operações com terceiros nos 3 (três) meses anteriores àquele em que ocorrer a transferência e, na falta deste preço, o preço corrente da mercadoria na praça do responsável;"

A Impugnante sustenta que a regra prevista no art. 19, § 11º, inciso II do Anexo XV do RICMS/02, utilizada pela Fiscalização para apurar a base de cálculo do ICMS/ST, nas transferências interestaduais, ofende o princípio da legalidade, visto que não estaria previsto na Lei Complementar nº 87/96 ("Lei Kandir"), nem na Lei nº 6.763/75, de forma que o art. 19 do Anexo XV do RICMS seria incompatível com disposições legais de nível superior; tendo sido a base de cálculo sido estabelecida somente via decreto, que é um instrumento normativo incapaz de dispor sobre bases de cálculo de tributos, especialmente quando esta resultar em um aumento indireto do tributo devido.

Alega que, nem a Lei Kandir, nem a Lei nº 6.763/75, autorizam o uso do preço médio ponderado dos produtos praticados pelo destinatário como forma de apuração do ICMS/ST.

Destaca que todas as previsões trazidas por lei estrita, com relação ao tema, determinam que a base de cálculo deve corresponder à operação própria somada a uma Margem de Valor Agregado ("MVA"), conforme o art. 8º da Lei Complementar nº 87/96 e art. 13 da Lei nº 6.763/75.

Sustenta que, "*considerando que o preço médio ponderado do adquirente varejista somente foi estabelecido em Decreto que claramente afronta as disposições trazidas por normas superiores, é evidente que essa base de cálculo não poderia ser adotada em um lançamento tributário, dado que a Administração Pública possui o dever constitucional de observar e aplicar o princípio da legalidade*".

Ressalta que "*o uso do preço médio ponderado do adquirente varejista também se mostra ilegal por ter sido somente estabelecido via Decreto, o qual é o veículo normativo inadequado para dispor sobre a base de cálculo de tributos*".

Assevera que tal fato decorreria sobretudo da estrita legalidade em função do art. 150, inciso I da Constituição e do art. 97, inciso IV do Código Tributário Nacional, que estabelecem que somente leis podem instituir tributos e regulamentar sua base de cálculo.

Entretanto, tais argumentos não tem o condão de afastar as exigências fiscais.

É cediço que o regime da substituição tributária possui norma de competência estatuída na Constituição da República, em seu art. 150, § 7º, e na Lei Complementar nº 87/96, em atendimento ao disposto no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea "b". Confira-se:

Constituição da República:

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

(...)

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

b) dispor sobre substituição tributária;

(...)

Lei Complementar nº 87/96:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

O Estado de Minas Gerais instituiu o regime de substituição por meio do art. 22, da Lei Estadual nº 6.763/75, *in verbis*:

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

I - alienante ou remetente da mercadoria ou pelo prestador de serviços de transporte e comunicação ficar sob a responsabilidade do adquirente ou do destinatário da mercadoria, ou do destinatário ou do usuário do serviço;

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subseqüentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

§ 7º Para obtenção da base de cálculo, nos casos de responsabilidade pelo pagamento do imposto por

substituição tributária, será observado o disposto nos §§ 19 a 21 do artigo 13.

(...)

§ 9º Na entrada de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, proveniente de outra unidade da Federação para entrega no Estado a comerciante atacadista e varejista ou sem destinatário certo, **o imposto será pago na forma que dispuser o Regulamento**, observando-se, no que couber, para efeito da base de cálculo, o disposto nos §§ 19 a 21 do artigo 13.

(Grifou-se).

Observa-se que o disposto no § 9º do art. 22 da Lei nº 6.763/75, prevê expressamente que o imposto devido na entrada de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, oriundo e outra unidade da Federação destinado atacadista e a varejista ou sem destinatário certo, será pago na forma como dispuser o Regulamento.

Especificamente em seu art. 8º, a Lei Complementar nº 87/96 dispõe acerca da base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária. Veja-se:

Lei Complementar nº 87/96

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

(...)

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

(Grifou-se).

Importante destacar que § 7º do mesmo art. 22, da Lei nº 6.763/75, prevê que a base de cálculo do ICMS-ST observará o “disposto nos §§ 19 a 21 do art. 13”.

Assim sendo, traz-se a colação o art. 13 da Lei nº 6.763/75, no tocante à base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária:

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 subsequente, 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 à operação ou prestação subsequentes, 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.

(Grifou-se).

Observa-se que, em regra, a base de cálculo, para fins de substituição tributária, será, em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório do valor da operação ou prestação própria **realizada pelo substituto tributário** ou pelo substituído intermediário; do montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço; e da margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou

prestações subsequentes” (art. 8º, inciso II, alíneas “a”, “b” e “c”, da Lei Complementar nº 87/96).

Nota-se, também, que o § 6º do art. 8º da LC nº 87/96 traz permissão no sentido de que a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado.

Nesse sentido, também o § 29 do art. 13 da Lei nº 6.763/75 dispõe:

Art. 13. (...)

§ 29 - Em substituição ao disposto no item 2 do § 19 deste artigo, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes podará ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou a sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas na alínea “c” do mesmo item.

(Grifou-se).

Da interpretação sistemática da legislação que rege a matéria, verifica-se que não há qualquer ofensa ao princípio da legalidade.

A Impugnante se insurge dizendo que não se haveria como sustentar a legalidade do uso do preço médio ponderado do adquirente varejista por meio do § 6º do art. 8º da Lei Complementar nº 87/96 ou do § 29 do art. 13 da Lei nº 6.763/75, porque referidos dispositivos, em momento algum buscam tratar do cenário específico de operações realizadas entre estabelecimentos do mesmo titular, critério esse que somente teria disso trazido como uma inovação ilegal pelo art. 19 do Anexo XV do RICMS/02.

No entendimento da Defesa, referidos dispositivos não possibilitariam o uso do preço médio ponderado do adquirente em específico, mas sim, e somente, o uso do preço médio de todos os adquirentes de produtos similares em um mercado específico.

Sustenta que *“a maior evidência desse fato são as menções à “livre concorrência” e à formação do preço considerando “mercadoria ou a sua similar”.*

Defende, ainda, que ambos os dispositivos fazem menção expressa quanto à necessidade de se considerar os mesmos procedimentos utilizados para a formação da MVA, os quais pressupõem por lei a consideração de *“preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores”.*

Entende a Defesa que se fosse a intenção do dispositivo possibilitar o uso dos preços de uma única empresa, não se mencionaria todo o mercado ou mesmo instituições representativas de setores inteiros.

Destaca que *“a Fiscalização em momento algum buscou afirmar que a Impugnante seria a única participante de seu mercado ou que algum levantamento geral considerando também seus competidores foi realizado, o que demonstra a*

impossibilidade de se considerar referidos dispositivos como base legal a legitimar a presente autuação”.

Conclui que “*ainda que esses dispositivos possam autorizar eventual uso de preço do adquirente como base de cálculo do ICMS-ST com base em estudos do mercado como um todo considerando todas as empresas nele atuantes, eles não autorizam o uso dos preços específicos de determinados estabelecimentos da mesma empresa sem levantamento geral algum, como pretendeu realizar o lançamento ora combatido”.*

Entretanto, tal entendimento não merece acolhida.

Por oportuno, transcreve-se as ponderações trazidas pelo Fisco:

É de conhecimento geral que uma das razões da substituição tributária é permitir a correção das distorções concorrenciais de natureza tributária, equalizando as condições competitivas entre contribuintes do mesmo setor e, conseqüentemente, promovendo justiça fiscal. Entretanto, há legislação específica para uma situação que poderia desvirtuar a equalização mencionada, situação essa que ocorre quando o substituto tributário e o substituído são estabelecimentos do mesmo titular.

(...)

No caso vertente, foi possível apurar o preço médio ponderado aos consumidores mineiros (efetivamente praticado pelos estabelecimentos varejistas que são filiais da Impugnante), através da escrituração fiscal de cada um deles.

Portanto, a base de cálculo apurada pelo fisco reflete o preço efetivamente praticado aos consumidores finais, ressalvado o lapso temporal previsto no inciso II do parágrafo 11º e no parágrafo 12, tudo do artigo 19 do Anexo XV do RICMS.

(...) ao contrário da alegação da Impugnante, o uso do preço médio ponderado praticado na venda do produto realizada pelo varejista ao consumidor final está harmonicamente adequado à legislação tributária mineira e brasileira.

Por duas razões, ou seja, tanto do ponto de vista da legislação tributária quanto do ponto de vista lógico, improcede a alegação da Contendora no sentido de que o uso do preço médio ponderado do adquirente em específico não é permitido pelos dispositivos legais em tela, e sim o uso do preço médio de todos os adquirentes de produtos similares em um mercado específico.

Trata-se apenas de uma afirmação sofismática, que pode conduzir a conclusão desconectada com o caso presente.

A primeira razão é que o legislador, por motivos óbvios e já mencionados alhures, impôs dispositivos legais específicos para situação constatada no caso vertente, que são as remessas interestaduais de mercadorias sujeitas ao ICMS/ST da Impugnante para seus estabelecimentos varejistas, de mesma titularidade. E a legislação é clara ao mencionar como requisitos o que segue:

- Operação interestadual;
- Estabelecimentos do mesmo titular;
- Não existência de base de cálculo estabelecida na alínea “a” ou nos itens 1 e 2 da alínea “b” do inciso I do caput do artigo 19 do Anexo XV do RICMS;

No caso em análise estão presentes todos os requisitos acima impostos no § 11 artigo 19 do Anexo XV do RICMS, razão pela qual se aplica o quanto determinado em seu inciso II que se refere à hipótese em que o estabelecimento remetente transfere para estabelecimentos varejistas, a saber: a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária será o preço médio ponderado do produto apurado pelos estabelecimentos varejistas de mesma titularidade, localizados no Estado, nas operações internas de venda a consumidor final, promovidas no segundo mês anterior àquele em que ocorrer a transferência.

É de clareza solar a determinação do legislador de que o preço médio ponderado do produto será apurado pelos estabelecimentos varejistas de mesma titularidade. Não há na legislação qualquer menção ao mercado como um todo, cogitado pela Impugnante. Essa é a primeira razão que afasta o argumento apresentado para apuração do mercado todo e com produtos similares.

A segunda razão pela qual não prospera a alegação de que a BC do ICMS/ST deveria alcançar o mercado todo e com produtos similares é de natureza lógica, fulcrada no fato concreto. A linha de raciocínio argumentada pela Contendora leva a uma conclusão sofismática de que, com supedâneo na livre iniciativa e concorrência, chegar-se-ia à base de cálculo do ICMS/ST. Além de não haver previsão legal para tanto, a posição do fisco, fulcrada no inciso II do § 11 do artigo 19 do Anexo XV do RICMS aponta o valor exato da venda ao consumidor final, que é, na essência, a Base de Cálculo do ICMS/ST mais próxima

da realidade. Tem, ainda, a vantagem de se tratar de preço médio, de forma a não tributar eventuais discrepâncias pontuais ocorridas nas revendas dos estabelecimentos filiais da Impugnante. Quando se trata de estabelecimentos de mesma titularidade, para que a revenda de produtos seja tributada pelo ICMS no valor correto e justo, a maneira mais exata é a apuração do preço médio ponderado como fez o fisco, além de ser a única válida, porque devidamente prevista e exigida pela legislação.

(...) Destaques acrescidos.

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

Vale ressaltar que, no âmbito do Estado de Minas Gerais, a norma antielisiva de caráter geral foi implementada no art. 205-A da Lei nº 6.763/75, que consolida a legislação tributária, regulamentado pelos arts. 83 e 84 do RPTA.

Com a adoção dos comandos dos §§ 11 e 12 do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, que fundamentam o presente trabalho, há um equilíbrio na tributação de tais operações em relação àquelas praticadas pelo contribuinte, no território mineiro, envolvendo os mesmos produtos, de modo que o ICMS/ST, a ser recolhido nas entradas decorrentes das referidas transferências (que contempla todas as subsequentes operações internas com os mesmos produtos até o consumidor final), não seja inferior ao imposto de mesma natureza, retido e recolhido em relação às vendas internas dos mesmos produtos, praticadas pelos estabelecimentos não varejistas do mesmo contribuinte.

Considerando a previsão insculpida no § 6º, do art. 8º, da Lei Complementar nº 87/96 e tendo em vista que a base de cálculo prevista no § 11 do art. 19 retro tem por parâmetro o preço médio ponderado praticado pelo estabelecimento varejista do próprio contribuinte localizado no estado de Minas Gerais nas vendas a consumidor final mineiro não contribuinte, promovidas no segundo mês anterior àquele em que ocorrer a transferência, é inegável que inexistente afronta à previsão da LC.

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

Nesse sentido, já se pronunciou o E. TJMG em discussão idêntica a dos presentes autos:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - AÇÃO DECLARATÓRIA - TRIBUTÁRIO - ICMS - ALTERAÇÃO BASE CÁLCULO POR

DECRETO - PRINCÍPIO ESTRITA LEGALIDADE NÃO VIOLADO - ALTERAÇÃO DE CRITÉRIOS PARA APURAÇÃO DO PREÇO DE MERCADO - BASE DE CÁLCULO MANTIDA - LEGALIDADE DO DECRETO 46.643/2014.

A PREVISÃO DE CRITÉRIOS PARA A APURAÇÃO DO PREÇO DE MERCADO, CONTIDA NO DECRETO ESTADUAL Nº 46.643/2014 NÃO ALTERA A BASE DE CÁLCULO DO ICMS, NEM VIOLA O PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE. (TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0024.14.306916-9/001, RELATOR(A): DES.(A) KILDARE CARVALHO , 4ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 06/08/2020, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 18/08/2020)

(...)

CINGE O DEBATE RECURSAL NA INCONSTITUCIONALIDADE DO DECRETO Nº 46.643/2014, QUE EM SEU ART. 1º, ALTEROU O ART. 19 DO REGULAMENTO DO ICMS (RICMS), APROVADO PELO DECRETO Nº 43.080, DE 13 DE DEZEMBRO DE 2002, QUE DISPÕS:

(...)

O APELANTE ALEGA QUE DITO DISPOSITIVO, POR MEIO DE DECRETO E NÃO DE LEI, TERIA ALTERADO A BASE DE CÁLCULO EM VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE. A MMA. JUÍZA JULGOU IMPROCEDENTE O PEDIDO AO FUNDAMENTO DE QUE "NÃO HÁ ALTERAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO, QUE CONTINUA SENDO O VALOR PELO QUAL AS MERCADORIAS SÃO COMERCIALIZADAS, O QUE HÁ É MUDANÇA NA FORMA DE ALCANÇAR TAL PREÇO, A FIM DE QUE SEJA OBTIDO O MONTANTE QUE MAIS REFLETE A REALIDADE DO MERCADO." (F.79-TJ). A QUESTÃO EM EXAME REMETE AO ART. 150, INCISO I, DA CONSTITUIÇÃO, SEGUNDO O QUAL "É VEDADO (...) EXIGIR OU AUMENTAR TRIBUTOS SEM QUE LEI O ESTABELEÇA". O TEXTO É CLARO: O QUE SE PROÍBE É A INSTITUIÇÃO OU A ELEVAÇÃO DE TRIBUTOS SEM LEI, PARA DAR SEGURANÇA JURÍDICA AOS CONTRIBUINTES.

NO CASO EM EXAME, O DISPOSITIVO CONTIDO NO DECRETO ESTADUAL Nº 46.643/2014, RETRO TRANSCRITO NÃO ALTEROU A BASE DE CÁLCULO DO ICMS, QUE CONTINUA SENDO O VALOR DA VENDA DA MERCADORIA.

ALIÁS, SEGUNDO HUGO DE BRITO MACHADO, "A BASE DE CÁLCULO DO ICMS, COMO REGRA GERAL, É O VALOR DA OPERAÇÃO RELATIVA À CIRCULAÇÃO DA MERCADORIA, OU O PREÇO DO SERVIÇO RESPECTIVO" (MACHADO, HUGO DE BRITO. CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. 2008)

DESTA FORMA, O DECRETO ESTADUAL Nº 46.643/2014 AO ALTERAR OS CRITÉRIOS PARA ALCANÇAR O PREÇO DE MERCADO, IN CASU, PARA O MAIS PRÓXIMO POSSÍVEL AO DE MERCADO, POR ÓBVIO QUE NÃO ALTERA A BASE DE CÁLCULO DO ICMS, E, POR CONSEQUENTE, NÃO SE MOSTRA INCONSTITUCIONAL.

CABE SALIENTAR QUE A LEI ESTADUAL 6.763/75, EM SEU ART. 13, § 19, ITEM 2, ALÍNEA C, ESTABELECEU QUANTO À BASE DE CÁLCULO PARA FINS DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA QUE A MARGEM DO VALOR AGREGADO SE FAZ COM BASE EM PREÇO PRATICADO EM MERCADO, PORTANTO, A PREVISÃO CONTIDA NO DECRETO APONTADO POR INCONSTITUCIONAL PELA APELANTE, APENAS DISPÔS OS CRITÉRIOS PARA ALCANÇAR O PREÇO DE MERCADO, SEM QUALQUER VIOLAÇÃO AOS RÍGIDOS CRITÉRIOS LEGAIS ESTABELECIDOS PARA A BASE DE CÁLCULO:

(...)

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

COM ESSAS CONSIDERAÇÕES, NEGO PROVIMENTO AO APELO, E, EM DECORRÊNCIA, DA SUCUMBÊNCIA RECURSAL, MAJORO PARA 5% (CINCO POR CENTO) O VALOR DOS HONORÁRIOS FIXADOS, NOS TERMOS DO ART. 85, § 11, DO CPC.

(...)

DES. MOREIRA DINIZ - DE ACORDO COM O(A) RELATOR(A). DES. DÁRCIO LOPARDI MENDES - DE ACORDO COM O(A) RELATOR(A). SÚMULA: "NEGARAM PROVIMENTO AO APELO."

(GRIFOU-SE).

No tocante à metodologia de apuração do preço médio ponderado (Anexo F do e-PTA), a Impugnante afirma que estaria incorreta “*porque foram incluídas no cálculo do preço médio ponderado de cada produto as operações de vendas para o estabelecimento da Impugnante em Varginha (CNPJ 00.436.042/0001-70 e Inscrição Estadual 707419651.00-10), o qual era desobrigado do recolhimento do ICMS-ST nas entradas*”.

Informa que referido estabelecimento possuía o *TTS/E-Commerce Não Vinculado* de nº 45.000002999-87 (Doc. 03), o qual estava vigente no período autuado e desobrigava os remetentes em outros Estados de recolher o ICMS/ST nas remessas para esse estabelecimento, visto que esta filial operava somente com vendas via comércio eletrônico e telemarketing, de forma que a totalidade de suas vendas eram para pessoa física ou não contribuintes.

Aduz que “*em verdade, fora uma exceção simples quanto a aplicação do TTS a certas mercadorias, o TTS estabelece que a exclusão da obrigatoriedade do recolhimento do ICMS-ST é plena, o que não abre margem interpretativa para que sejam criadas exceções à regra acima exposta*”.

Sustenta a Defesa que a apuração do preço médio ponderado do ICMS/ST pressupõe a incidência do tributo nas operações que comporão a referida média. E que tal pressuposto estaria previsto, inclusive, no próprio § 12º, inciso IV do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, que exclui vendas isentas a consumidores finais do cálculo do ICMS/ST.

Conclui que “*nesse sentido, é evidente que operações que não estão enquadradas nas regras de incidência do ICMS-ST não devem compor o preço médio ponderado*”.

Inicialmente, insta esclarecer que as operações autuadas se referem às transferências realizadas pela Autuada, localizada no estado de São Paulo, destinadas aos seus estabelecimentos varejistas neste Estado.

A análise do Anexo D (Apuração das Diferenças de ST e FEM), constante do grupo “Provas” do e-PTA, demonstra que não foram incluídas entre as operações autuadas, remessas para o estabelecimento da Impugnante de CNPJ 00.436.042/0001-70, localizado em Varginha, como afirmado pela Defesa. Tal fato foi claramente demonstrado pelo Fisco às fls. 24/25 da Manifestação Fiscal.

Na verdade, foi considerado pelo Fisco, na apuração do preço médio ponderado, os preços de venda praticados pela unidade de Varginha, nas vendas por ela realizadas a consumidor final, em estrita conformidade com o inciso II do § 11º do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02.

Assim sendo, não tem pertinência o argumento de que as vendas realizadas pelo estabelecimento da Autuada, localizado em Varginha (estabelecimento varejista), estariam desobrigadas ao recolhimento do ICMS/ST pelas entradas, em razão desta ser detentora do Regime Especial TTS/E-Commerce Não Vinculado de nº 45.000002999-87.

Observa-se que o comando contido no inciso II do § 11 do art.19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, o qual se aplica ao presente caso, determina que a base de cálculo nas transferências para estabelecimentos varejistas e não varejistas será “o preço médio ponderado do produto apurado pelos estabelecimentos varejistas de mesma titularidade, localizados no Estado, nas operações internas de venda a consumidor final, promovidas no segundo mês anterior àquele em que ocorrer a transferência.

Ou seja, serão considerados na apuração do preço médio ponderado, **todas as operações internas** de venda a consumidor final **realizadas** pelos **estabelecimentos varejistas de mesma titularidade**, não havendo que se falar em exclusão das operações realizadas pelo estabelecimento de Varginha/MG.

Não cabe interpretação diversa, no sentido de que a apuração do preço médio ponderado do ICMS/ST, pressupõe a incidência do tributo nas operações que

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

comporão a referida média. Tampouco tal pressuposto estaria previsto no § 12º, inciso IV do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02.

Observa-se do inciso II do § 11 do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, que o comando a ser observado para a apuração do preço médio ponderado, é que as saídas sejam vendas internas destinadas a consumidor final promovidas por estabelecimento varejista de mesma titularidade, localizado nesse Estado. Confira-se:

Art. 19 - (...)

§ 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:

(...)

II - em se tratando de estabelecimento que promova transferência para estabelecimentos varejistas ou para estabelecimentos varejistas e não varejistas, a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária será o preço médio ponderado do produto apurado pelos estabelecimentos varejistas de mesma titularidade, localizados no Estado, nas operações internas de venda a consumidor final, promovidas no segundo mês anterior àquele em que ocorrer a transferência;

§ 12. Nas hipóteses do § 11:

(...)

Efeitos a partir de 25/05/2017 - Acrescido pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 47.191, de 24/05/2017

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

(...)

(Grifou-se)

Verifica-se do disposto no inciso IV do § 12, acima transcrito, que não serão considerados na apuração do preço médio ponderado, apenas as operações internas de vendas a consumidor final alcançadas pela isenção.

Portanto, não cabe razão à Defesa quanto ao argumento de que deveriam ser consideradas na apuração do preço médio ponderado, apenas as operações sujeitas ao ICMS/ST nas saídas.

Transcreve-se as acertadas considerações do Fisco, referente a referida questão, no sentido da correção da metodologia adotada para apuração do preço médio ponderado, utilizado como base de cálculo do ICMS/ST, ora exigido:

Procede a inclusão das operações da unidade de Varginha, inscrita no cadastro de contribuintes de Minas Gerais sob IE nº 707.419651.00-10 para apuração do preço médio ponderado determinado pelo dispositivo legal acima transcrito, pois se trata de estabelecimento que tem como CNA-E principal e secundário a atividade varejista, o que se verifica abaixo.

(...)

Destarte, deve ser considerado o preço praticado nas vendas realizadas pela unidade de Varginha para a apuração da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária porque atende ao determinado pela legislação acima transcrita na medida em que:

- 1) É um estabelecimento varejista de mesma titularidade da Impugnante;
- 2) Está localizado no Estado de Minas Gerais;
- 3) O parâmetro são as operações internas de venda a consumidor final.

Além de não haver discricionariedade ou possibilidade para deixar de incluir as operações realizadas pelo estabelecimento de Varginha a consumidores finais mineiros para apurar o preço médio ponderado, sua utilização aumenta a base de dados com maior número de operações e fornece maior exatidão ao resultado final.

(...)

Em palavras outras, todas as operações de venda para consumidores mineiros realizadas em Minas Gerais pelos estabelecimentos de mesma titularidade da Impugnante foram consideradas para apuração do preço médio ponderado, o que confere maior exatidão ao cálculo por apresentar maior base de dados e maior precisão do *quantum debeatur*, além de atender ao determinado pela legislação. No entanto, nenhuma operação de venda realizada pela unidade de Varginha foi autuada, tendo sido consideradas apenas para apuração do preço médio.

(...)

(Destaques acrescidos).

Noutra toada, sustenta a Defesa que a adoção do preço médio ponderado do adquirente varejista, previsto no art. 19, § 11º, inciso II do Anexo XV do RICMS/02 como base de cálculo do ICMS/ST, contrariaria as normas gerais que indicam as diretrizes a serem observadas para possibilitar a emissão de notas fiscais, o que tornaria impossível, legalmente, realizar as operações pretendidas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante discorre sobre o leiaute da Nota Fiscal Eletrônica conforme Manual aprovado pelo Ato Cotepe nº 51/2015, nos seguintes termos

Conforme a redação do artigo 11-A do Anexo V do RICMS/MG à época das operações, a emissão das notas fiscais deveria obedecer ao leiaute estabelecido pelo Manual de Integração da Nota Fiscal Eletrônica – NF:

(...)

À época das operações, o manual que preenchia esse papel era o Manual de Orientação do Contribuinte, Versão 6.0 (Doc. 4), o qual fora aprovado pelo Ato Cotepe nº 51/15.

Esse manual que disciplinava o leiaute adequado para as notas fiscais ora questionadas, determinava que no campo “base de cálculo do ICMS-ST” somente poderiam ser incluídos os seguintes critérios: preço tabelado ou máximo, listas de preços (exclusivas para medicamentos), MVA ou uma pauta fiscal. Veja-se:

(...)

Da mesma forma, a Nota Técnica nº 2016.002 (Doc. 5) trazia somente referidas possibilidades de critérios para a apuração da base de cálculo. Veja-se:

(...)

Ora, o “preço médio ponderado do adquirente varejista” evidentemente não se enquadra como um preço máximo ou tabelado (caso no qual a acusação fiscal estaria embasada no art. 19, I, “a” do Anexo XV do RICMS/02), e nem se enquadra como uma lista de preços, haja vista as operações não terem ocorrido com medicamentos. Ou seja, não se enquadra em nenhuma das possibilidades delimitadas pelas normas acima indicadas.

Da mesma forma, é evidente que o critério trazido pelo RICMS/MG não pode ser enquadrado na opção MVA, já que a própria Fiscalização conclui por esta impossibilidade, eis que este foi o método adotado pela Impugnante e que a Fiscalização julga estar incorreto.

(...)

Destaca-se que, a partir de outubro de 2020, em função da Nota Técnica nº 2020.005 (Doc. 06), foi incluída uma sexta opção, qual seja: a do “valor da operação”:

(...)

Contudo, também essa opção não possibilita o uso do “preço médio do adquirente” como base de cálculo.

Isso porque, primeiramente, referida alteração foi incluída para facilitar o pagamento do DIFAL e do ICMS-ST sobre combustíveis, como afirma a Nota Técnica 2019.001 v1.40.

(...)

Ora, trata-se de operações completamente diversas do presente caso. Adicionalmente, os dois casos acima listados possuem sua apuração calculada em função do valor da operação praticado pelo remetente, e não de um critério de preços praticados pelo adquirente e, muito menos, de um critério que estabeleça o preço médio do adquirente praticado em um intervalo de dois meses antes da operação.

(...)

Aduz a Defesa que não havia nenhuma possibilidade operacional de se adotar o “preço médio ponderado do adquirente varejista” frente à legislação de obrigações acessórias que a Impugnante era obrigada a seguir.

Conclui que *“a emissão de notas fiscais se utilizando como base de cálculo do ICMS-ST o “preço médio do adquirente”, como defende a autoridade fiscal como o procedimento correto, era totalmente impossível à época da realização das operações autuadas, uma vez que o próprio sistema não aceitava tal métrica, já que parametrizado conforme as regras delimitadas pelos Atos Cotepeps acima indicados”*.

Diz a Impugnante que a seguir a lógica da Fiscalização, a Impugnante teria duas opções, quais sejam: i) adotar a base supostamente “correta” diante do entendimento das autoridades fiscais, tendo por consequência a não emissão das notas fiscais, ou ii) emitir as notas fiscais utilizando outra base, na linha dos parâmetros delimitados e permitidos pelas normas regulamentadoras e pelo sistema. E que, em ambos os casos, haveria a possibilidade de questionamentos e autuação pela Fiscalização, situação esta que resulta em flagrante violação ao princípio constitucional da livre iniciativa que prevê justamente que *“a Administração não deve proibir a realização de atividades comerciais, o que ocorreria, caso se entendesse pela aplicação do “preço médio ponderado do adquirente varejista”, apesar da impossibilidade de emissão de nota fiscal com essa indicação”*.

Por outro lado, assim se manifesta o Fisco:

É de conhecimento geral que na seara tributária existem a obrigação principal e acessória. A primeira refere-se ao pagamento do imposto e a segunda é instrumento auxiliar exigido pelas autoridades para coletar dados relativos às operações relativas aos tributos, que constituem a obrigação principal.

Assim, havendo interesse em recolher o ICMS/ST e FEM, ora exigidos, sobre a base de cálculo correta, que é o preço médio ponderado do qual a Impugnante tem conhecimento, por se tratar de empresas de mesma titularidade, simplesmente deveria ter apurado a base

de cálculo nos termos do inciso II do § 11 do artigo 19 do Anexo XV do RICMS e informado tal valor no campo próprio, pois o sistema deve receber o valor informado.

Não obstante, se eventualmente de fato ocorresse o impedimento técnico alegado e desde que, repisa-se, houvesse interesse em recolher tempestiva e corretamente o tributo ora exigido, poderia a Contendora proceder ao recolhimento correto e mencionar tais dados no campo informações complementares da própria nota fiscal. Paralelamente, poderia ter entrado em contato diretamente com o fisco para solicitar orientação necessária ou eventualmente por intermédio de uma consulta de contribuinte. Poderia também a Impugnante ter se valido da emissão da nota fiscal complementar, mesmo que provisoriamente, enquanto aguardasse a resposta da fiscalização. Entretanto, nenhuma atitude tomou a Impugnante, quedando-se inerte desde janeiro de 2017 e procedendo ao recolhimento a menor do ICMS/ST e FEM, ora exigidos.

Ainda, quando do início da ação exploratória, se o caso estivesse resumido à singela dificuldade de cumprir com a alegada, porém inexistente, dificuldade acessória, poderia a Impugnante ter apresentado denúncia espontânea do valor não recolhido.

(...)

É patente que a obrigação tributária é principal ou acessória, sendo que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, enquanto a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Não socorre a Contribuinte a alegação de ter deixado de cumprir a obrigação de recolher corretamente o imposto alegando dificuldade de cumprimento da obrigação acessória (emissão de documento fiscal).

Transcreve-se abaixo recortes do Manual de Orientação do Contribuinte (Sistema da Nota Fiscal Eletrônica) versão 6.0 – de setembro de 2015, acostado pela Defesa, contendo as instruções para preenchimento dos campos da NF-e (Anexo I – Leiaute da NF-e) constante da letra N. ICMS Normal e ST (Grupo Tributação do ICMS= 10 - Tributada e com cobrança do ICMS por substituição tributária e Grupo de Tributação do ICMS = 70 - Tributação ICMS com redução de base de cálculo e cobrança do ICMS por substituição tributária), nos quais enquadrariam as operações da Autuada, observa-se:

CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

| | | | | | | | | | |
|-----|-----|---------|---|---|-----|---|-----|-------|---|
| 179 | N18 | modBCST | Modalidade de determinação da BC do ICMS ST | E | N03 | N | 1-1 | 1 | 0=Preço tabelado ou máximo sugerido; 1=Lista Negativa (valor); 2=Lista Positiva (valor); 3=Lista Neutra (valor); 4=Margem Valor Agregado (%); 5=Pauta (valor); |
| 400 | N10 | modBCST | Modalidade de determinação da BC do ICMS ST | E | N03 | N | 0-4 | 0-0-4 | |
| 226 | N18 | modBCST | Modalidade de determinação da BC do ICMS ST | E | N09 | N | 1-1 | 1 | 0=Preço tabelado ou máximo sugerido; 1=Lista Negativa (valor); 2=Lista Positiva (valor); 3=Lista Neutra (valor); 4=Margem Valor Agregado (%); 5=Pauta (valor); |

Observa-se que no campo “Modalidade de determinação da BC do ICMS ST”, os códigos 1, 2 3 e 5 permitem a aposição de valores pelo Contribuinte, enquanto o campo 4 (MVA) pede a informação em %. No caso em discussão por não se tratar de medicamentos ficam excluídos os códigos 1, 2 e 3. Por exclusão, o código 5 poderia ser adotado pelo Contribuinte, caso quisesse informar o valor correto da base de cálculo, previsto no inciso II do § 11 do art. 19 da Parte 1 do RICMS/02.

Portanto, não prospera o argumento de que “o próprio sistema não aceitava tal métrica” e que caso adotasse o preço médio ponderado, não seria possível a emissão das notas fiscais.

Também não há que se falar em violação ao princípio constitucional da livre iniciativa, uma vez que, conforme se verifica dos autos, nada obsta à Contribuinte a prática das operações com as mercadorias, bem como a emissão correta dos documentos fiscais, em conformidade com a legislação de regência.

Destaque-se que a Contribuinte, tendo dificuldades tecnológicas em relação à emissão da nota fiscal eletrônica ou no cumprimento de quaisquer obrigações acessórias, pode acessar a um dos canais de atendimento disponibilizados pela Secretaria de Estado de Fazenda para orientação/solução de suas dúvidas.

Ademais, quisesse de fato a Impugnante dirimir dúvidas sobre a aplicação da legislação tributária, em relação à fato concreto de seu interesse, bastaria formular consulta à Diretoria de Orientação e Legislação Tributária (DOLT), órgão vinculado à Superintendência de Tributação (SUTRI) da Secretaria de Estado de Fazenda, nos termos do disposto no art. 37 e seguintes do RPTA.

Por fim, alega a Impugnante que, ainda que se pudesse considerar correto a utilização do “preço médio ponderado do adquirente varejista” como base de cálculo, esta não seria aplicável ao caso concreto, pois os seus estabelecimentos varejistas aderiram ao Regime Optativo de Tributação da Substituição Tributária (“ROT”), a partir de maio de 2019, nos termos do Convênio ICMS nº 67/19 e do art. 31-J do Anexo XV do RICMS/02 que trata da definitividade da Base de Cálculo do ICMS/ST.

Assevera que, para haver uma possibilidade da aplicação da definitividade do ROT, deve necessariamente haver a possibilidade de a base de cálculo da operação substituída (venda em varejo) sofrer alterações, para maior ou menor. Contudo, se a própria base do ICMS/ST é fixada como sendo o preço praticado no varejo (métrica

que o “preço médio ponderado do adquirente varejista” busca atingir), não haveria mais uma efetiva variação da base de cálculo, o que retiraria o propósito do ROT e seria equivalente à instituição da definitividade da base de cálculo por via oblíqua.

Pontua o Fisco que a opção pela definitividade da BC do ICMS/ST, não tem o condão de assegurar a apuração em desacordo com a legislação tributária, nos seguintes termos:

Ocorre que, antes de ser definitiva, a base de cálculo do ICMS/ST deve ser corretamente apurada com fulcro no preço médio ponderado, no caso em comento.

O cerne da exigência fiscal decorre da não utilização do § 11, inciso II, do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 que impõe às operações realizadas pela Impugnante a apuração do preço médio ponderado apurado com base nas operações internas praticadas pelo destinatário mineiro, de acordo com as regras ali estabelecidas.

Portanto, é independente ao tema em debate o fato de que os estabelecimentos varejistas da Confutadora aderiram ao Regime Optativo de Tributação da Substituição Tributária (“ROT”), nos termos do Convênio ICMS 67/19 e do art. 31-J do Anexo XV do RICMS/MG que trata da definitividade da BC do ICMS/ST.

Além de independente, é assunto secundário, ou seja, mesmo que se faça a opção pela aplicação da definitividade da BC do ICMS/ST, primeiramente e obrigatoriamente a apuração respectiva deve ser dar nos termos da legislação tributária, que no caso presente é o preço médio ponderado, determinado pelo inciso II do § 11, do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

A insatisfação da Impugnante com a exigência fiscal que aponta a diferença do ICMS/ST não recolhido em função da errônea apuração da base de cálculo do tributo não lhe dá o direito de descumprir o inciso II do § 11 do artigo 19 do Anexo XV do RICMS ou de querer ver definitiva a base de cálculo erroneamente apurada.

O que não se pode conceber, como pretende a Impugnante, é que sua opção pela definitividade da BC do ICMS/ST tenha o condão de afastar a aplicação da legislação correta para a apuração do tributo, razão pela qual deve ser mantido integralmente o feito fiscal em combate.

Insta esclarecer que a opção pela definitividade, substitui a sistemática de complementação e restituição do ICMS devido por substituição tributária, em razão da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

não definitividade da base de cálculo presumida, conforme previsto no art. 31-J da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 que estatui:

Art. 31-J - Em substituição ao disposto nos arts. 31-A a 31-I desta subseção, os contribuintes abaixo especificados poderão acordar a definitividade da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária por meio de opção no Sistema Integrado de Administração da Receita Estadual - SIARE -, hipótese em que não será devido imposto a complementar nem a restituir:

I - contribuinte substituído exclusivamente varejista;

II - contribuinte substituído atacadista e varejista, em relação às operações em que atuar como varejista.

§ 1º - Exercida a opção de que trata o caput, o acordo pela definitividade da base de cálculo será por prazo indeterminado, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do mês de realização da opção.

Desta forma, enquanto vigente a opção pela definitividade da base de cálculo presumida do ICMS/ST, ficam afastadas tanto a complementação, como a restituição pela realização de operações em Minas Gerais, tanto acima como abaixo do valor da base de cálculo da substituição tributária, nos termos do art. 31-J da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Como demonstrado pelo Fisco, a Autuada apurou a base de cálculo do ICMS/ST em desacordo com a legislação, portanto, a opção efetivada pelos estabelecimentos varejistas da Autuada, nos termos do art. 31-J da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, não tem o condão de legitimar os valores recolhidos a menor, em face da utilização incorreta de base de cálculo do ICMS/ST.

A suposta variação da base de cálculo defendida pela Impugnante não pode ser, por óbvio, pela aplicação incorreta da legislação tributária.

Diante do exposto, não merece reparo o trabalho fiscal.

Corretas, portanto, as exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c o § 2º, inciso I, e no art. 55, incisos VII, alínea "c", ambos 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

Registre-se que a Multa Isolada aplicada, encontra-se dentro do limite previsto no § 2º, inciso da Lei nº 6.763/75 (duas vezes o valor do imposto incidente na operação).

A Impugnante alega que a multa de revalidação deveria ter sido aplicada na forma simples (50%) e não na forma majorada (100%), porque, no seu entender, não se encontrariam presentes quaisquer dos pressupostos necessários que autorizariam a majoração da multa, no caso em discussão.

Sustenta a Impugnante que a própria redação do inciso I do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.753/75, prevê que a majoração somente estaria autorizada nos casos de "não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária", não havendo autorização específica para a majoração em casos de pagamento parcial do tributo devido, eis que referido inciso somente trata de casos de falta total de pagamento de tributos em função da substituição tributária, portanto, seria inaplicável ao presente caso.

Entretanto, não lhe cabe razão.

A Lei nº 6.763/75, em seu art. 53, assim dispõe, *in litteris*:

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

(Grifou-se)

Isto posto, ao disciplinar especificamente a indigitada Multa de Revalidação, assim estabeleceu o legislador estadual:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - por falta de pagamento do imposto, quando verificada a ocorrência de qualquer situação referida nos incisos II ou XVI do "caput" do art. 55, em se tratando de mercadoria ou prestação sujeita a substituição tributária.

(Grifou-se)

Como se vê, da análise conjunta das disposições constantes dos dispositivos legais supratranscritos, a chamada Multa de Revalidação, por força do comando expresso no art. 53, inciso III, aplica-se indistintamente nos casos de imposto não tempestivamente recolhido, no todo ou em parte.

Logo, mesmo nos casos em que o recolhimento do ICMS/ST, deu-se de modo parcial, haja vista o aproveitamento indevido de créditos, resulta evidente o acerto da exigência da penalidade majorada, vale dizer, no percentual de 100% (cem por cento).

Também não cabe razão à Defesa quando alega que as penalidades aplicadas (multas de revalidação e isolada), apenas uma única conduta: a de supostamente utilizar base de cálculo incorreta para a determinação do ICMS/ST e do FEM, visto que a eventual indicação incorreta de valores em documento fiscal, neste caso, resultaria na falta de pagamento de tributos, não sendo, portanto, condutas independentes, o que caracterizaria o *bis in idem*.

Com efeito, a multa prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55 da citada lei (Multa Isolada), inciso VII, alínea "c" foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55 da mencionada lei.

Registra-se por derradeiro, não ser passível o acionamento do disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional, uma vez que não restou nenhuma dúvida quanto às circunstâncias materiais ou capitulação legal dos fatos narrados, quanto à autoria, imputabilidade, punibilidade, natureza ou graduação das penalidades exigidas.

Também se encontram corretas as exigências fiscais relativas ao ICMS/FEM, e respectiva multa de revalidação, em relação aos produtos submetidos à exigência prevista no art. 12-A da Lei nº 6.763/75 e no art. 2º, incisos VI, VII e IX c/c o art. 3º, inciso I, alínea “a” do Decreto nº 46.927/15.

Lei nº 6.763/75

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

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

(...)

§ 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.

(...)

Decreto nº 46.927/15

Art. 2º A alíquota do ICMS prevista no inciso I do art. 42 do Regulamento do ICMS - RICMS -, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

Efeitos de 1º/01/2016 a 31/12/2019 - Redação original:

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

(...)

VI - perfumes, águas-de-colônia, cosméticos e produtos de toucador, assim consideradas todas as mercadorias descritas nas posições 33.03, 33.04, 33.05, 33.06 e 33.07 da NBM/SH, exceto xampus, preparados antissolares e sabões de toucador de uso pessoal;

VII - alimentos para atletas, assim considerados:

(...)

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

(...)

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;

(...)

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

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

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marcel Alcades Theodoro e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Thiago Álvares Feital (Revisor), Gislana da Silva Carlos e Dimitri Ricas Pettersen.

Sala das Sessões, 26 de outubro de 2022.

**Cindy Andrade Moraes
Presidente / Relatora**

CCMG

P