

Acórdão: 5.647/22/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001770148-21  
Recurso de Revisão: 40.060154193-33  
Recorrente: Coty Brasil Comércio S.A.  
IE: 002705621.00-90  
Recorrido: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: CARLOS EDUARDO DE ARRUDA NAVARO  
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

**EMENTA**

**RECURSO DE REVISÃO - NÃO CONHECIMENTO - DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA. Não comprovada a divergência jurisprudencial prevista no art. 163, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, não se configurando, por conseguinte, os pressupostos de admissibilidade para o recurso. Decisão mantida**  
**Recurso de Revisão não conhecido à unanimidade.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre falta de recolhimento e recolhimento a menor do ICMS devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada de mercadoria em território mineiro, relativos às transferências interestaduais de mercadorias recebidas da Matriz, localizada no estado de Goiás, no período de 01/03/16 a 31/07/19, bem como em relação à parcela do adicional de alíquota do ICMS/ST relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), previsto no art. 12-A, incisos VI e art. 2º, inciso VI do Decreto nº 46.927/15.

O 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 I e § 12, todos do mesmo art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, em relação às mercadorias listadas nos Capítulos 13 e 20 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

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

A 1ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 24.071/22/1ª, à unanimidade, julgou procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG.

Inconformada, a Autuada interpõe, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de págs. 263/279.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Afirma que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos indicados como paradigmas:

- Tema - “Ilegalidade da Base de Cálculo da ST”: Acórdãos nºs 22.008/19/2ª, 21.774/18/2ª e 22.731/21/2ª;
- Tema - “Cobrança de ICMS/ST sobre o próprio ICMS/ST”: Acórdão nº 23.648/21/3ª;
- Tema - Ilegalidade da Autuação - 3ª Regra da Metodologia Fiscal: Acórdão nº 22.668/21/2ª;
- Tema - Ilegalidade da Autuação - 4ª Regra da Metodologia Fiscal: Acórdão nº 23.052/22/2ª.

Requer, ao final, o conhecimento e provimento do Recurso de Revisão.

A Assessoria do CCMG, em parecer de págs. 438/478, opina em preliminar, pelo não conhecimento do Recurso de Revisão e, quanto ao mérito, pelo seu não provimento.

---

### **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.

Superada a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

Para efeito de se avaliar a admissibilidade do Recurso, deve-se ressaltar que essa espécie de Recurso de Revisão tem como pressuposto de cabimento a existência de decisões divergentes quanto à aplicação da legislação tributária, sobre a mesma matéria e em circunstâncias/condições iguais, proferidas pela mesma ou por outra Câmara de Julgamento deste Órgão Julgador.

Nesse sentido, o objetivo buscado pelo Órgão Julgador é o da uniformização das decisões, evitando que as Câmaras decidam de forma diferente sobre determinada matéria.

Feitas essas breves observações, passa-se à análise do cabimento do recurso em apreço.

### **Dos Pressupostos de Admissibilidade**

#### **Quanto aos Acórdãos 22.008/19/2ª, 21.774/18/2ª e 22.731/21/2ª**

Após relatar os fatos relativos à presente autuação, a Recorrente afirma que “a regra do RICMS/2002-MG que fixa os comandos sequenciais para se apurar a base de cálculo do ICMS-ST, nas transferências interestaduais, ofende o princípio da 5.647/22/CE

*legalidade (artigos 5º, II, e 150, I, da Constituição da República). Isso porque a regra desborda tanto da Lei Ordinária do ICMS (Lei Estadual n. 6.736/1975) quanto da Lei Complementar n. 87/1996 (Lei Kandir)”.*

*Salienta que “a defesa foi muito clara ao defender que o artigo 13, §19, item 2, alíneas ‘a’ a ‘c’, o artigo 22, §§7º e 9º, ambos da Lei Ordinária do ICMS, não conferiram autorização branda para que o RICMS/2002-MG fixasse a base de cálculo do modo como cobrado na autuação”.*

*Ressalta, porém, que “o v. acórdão que julgou a impugnação se limitou a dizer que haveria compatibilidade da lei (hierarquicamente superior) com o RICMS/2002-MG. Mas, ao assim decidir, não apontou qual seria a extensão de tal autorização. Ao contrário, o v. acórdão apenas reproduziu a manifestação do Fisco, e disse que a expressão ‘na forma como dispuser o regulamento’ contida na lei seria suficiente para a fixação da regra pelo decreto”.*

*Pondera que, “se essa expressão fosse suficiente, qualquer regra poderia ser colocada sem a sua análise de compatibilidade com o restante do ordenamento jurídico, em especial o artigo 8º, inciso II, da Lei Kandir. Mas claramente o legislador mineiro não conferiu ‘carta branca’ ao decreto para estabelecer o aspecto material do ICMS-ST”, pois:*

*(i) “o artigo 13, §19, item 2, alíneas ‘a’ a ‘c’, da Lei Ordinária, que dispõe sobre a base de cálculo do ICMS-ST, em relação a operação ou prestação subsequente, não prevê a base de cálculo tal como disposta no RICMS/2002-MG. A base de cálculo, segundo a lei, será”:*

*“a) o valor da operação ou da prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;*

*b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente ou ao tomador de serviço;*

*c) a margem de valor agregado, nela incluída a parcela referente ao lucro e o montante do próprio imposto, relativa a operação ou prestação 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.”*

*(...)*

*(ii) “o artigo 22, 7º, da Lei Ordinária, prevê que a base de cálculo do ICMS-ST observará o ‘disposto nos §§ 19 a 21 do artigo 13’. Ou seja, a apuração do imposto deveria observar justamente as alíneas ‘a’ a ‘c’, do item 2, do § 19, artigo 13, da Lei Ordinária – hipóteses citadas acima”;*

*(iii) “o artigo 22, §9º, da Lei Ordinária, quando prevê que ‘o imposto será pago na forma que dispuser o Regulamento” (RICMS/2002-MG), nas operações interestaduais*

*a comerciante atacadista e varejista ou sem destinatário certo, não dá uma carta branca ao RICMS/2002-MG”.*

*Acrescenta, nesse sentido, que “o RICMS/2002-MG não pode dispor sobre algo que o Parlamento Mineiro, ao editar a Lei Ordinária, efetivamente não autorizou. Do contrário, estaria legislando-se por decreto e desbordando-se claramente dos limites fixados na lei. E quais seriam esses limites? A lei é clara ao dizer que o cálculo do imposto observará, ‘no que couber, para efeito da base de cálculo, o disposto nos §§ 19 a 21 do artigo 13”*

*Logo, segundo seu entendimento, a Lei Ordinária reforça que “a base de cálculo do ICMS-ST está limitada aos contornos dados pela própria lei, de modo que o Regulamento pode preencher eventual ‘lacuna’ dentro de um espectro limitado que é – repita-se – o disposto nos §§ 19 a 21 do artigo 13”.*

*Aduz, por outro lado, que “a base de cálculo prevista no Regulamento também contraria o artigo 8º, inciso II, da Lei Kandir, segundo o qual prevê que a base de cálculo, para fins de substituição tributária, deverá ser”:*

*“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;*
- 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.”*

*(...)*

*Portanto, na sua visão, “a Lei Kandir, responsável por fixar os limites das regras para fixação da base de cálculo da substituição tributária, não autorizou os Fiscos Estaduais a estabelecerem bases de cálculo como o ‘preço médio ponderado’ nas vendas internas acrescido de MVA, ou o preço da praça do contribuinte mineiro ou o preço médio ponderado do Remetente”, complementando que “referida regra também não autorizou que se estipulassem bases de cálculo retroativas e que estivessem completamente incompatíveis com a realidade dos fatos”.*

*Pontua que “as regras mais compatíveis com a Lei Kandir são: (i) tributar na entrada com valores compatíveis com a entrada das mercadorias; ou (ii) tributar a saída interna com valores compatíveis com as vendas a contribuintes do estado”, caso contrário, “adotando a lógica da Ilma. Fiscalização, cria-se distorções incompatíveis com a realidade e com o princípio da capacidade contributiva”.*

*Argumenta que, “para destacar a divergência entre o v. acórdão e outros precedentes, ... o CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS utiliza o crivo da Lei Ordinária e da Lei Complementar n. 87/1996, para avaliar se o Regulamento está dentro dos limites da legalidade”.*

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Alega, nessa linha, que são diversos os precedentes, oportunidade em que apresenta os seguintes excertos da decisão recorrida e dos acórdãos indicados como paradigmas:

ACÓRDÃO Nº 24.071/22/1ª

(DECISÃO RECORRIDA)

“... DA INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA DA LEGISLAÇÃO QUE REGE A MATÉRIA, **VERIFICA-SE QUE NÃO HÁ QUALQUER OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.**

ADENTRANDO A DISCUSSÃO DA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST, INSTA REPRODUZIR TRECHO DO RELATÓRIO FISCAL CONSTANTE DO ANEXO PROVAS DO PRESENTE E-PTA, NO QUAL O FISCO ESCLARECE PORMENORIZADAMENTE, COMO SE DEU A APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST:

[...]

**VÊ-SE QUE BUSCOU O FISCO, OBSERVANDO O QUE PREVÊ A LEGISLAÇÃO, E, RESPEITANDO A SEQUÊNCIA DE POSSIBILIDADES DE SE OBTER A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NAS TRANSFERÊNCIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE, ATENDER AO OBJETIVO DA NORMA, ADOTANDO A TÉCNICA QUE FOI POSSÍVEL PARA SE CHEGAR À MARGEM DE VALOR AGREGADO, EM OBSERVAÇÃO AO ITEM 3 DA ALÍNEA “B” DO INCISO I DO ART. 19 DO ANEXO XV DO RICMS/02, E § 12, INCISO II DO MESMO ARTIGO ...” (GRIFOS DA RECORRENTE)**

ACÓRDÃO Nº 22.008/19/2ª

(PARADIGMA)

“... INEXISTE, TAMBÉM, QUALQUER OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE, COMO SUSCITADO PELA IMPUGNANTE, **POIS A UTILIZAÇÃO DO PMPF PARA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NAS OPERAÇÕES EM QUESTÃO ESTÁ EXPRESSAMENTE PREVISTA NO ART. 19, INCISO I, SUBALÍNEA “B1” DO ANEXO XV DO RICMS/02, O QUAL, POR SUA VEZ, SE ENCONTRA PLENAMENTE ADEQUADO AOS DITAMES DA LEI Nº 6.763/75 E DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 ...” (GRIFOS DA RECORRENTE)**

ACÓRDÃO Nº 21.774/18/2ª

(PARADIGMA)

“... OBSERVADAS AS NORMAS ACIMA REFERIDAS, NÃO SE PERCEBE A OCORRÊNCIA DE NENHUMA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE NA FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO MEDIANTE APLICAÇÃO DA MVA AJUSTADA, CONFORME PREVISTA NO RICMS/02, COMO ARGUMENTA A IMPUGNANTE, UMA VEZ QUE O INSTITUTO REFERIDO ENCONTRA SEU FUNDAMENTO DE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VALIDADE NOS TERMOS DO DISPOSTO NO ART. 8º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, § 19 DO ART. 13 DA LEI Nº 6.763/75 E NO PROTOCOLO ICMS Nº 96/09 ...”

ACÓRDÃO Nº 22.731/21/2ª

(PARADIGMA)

“... COMO BEM REGISTRADO PELO FISCO, ‘OS CRITÉRIOS DE FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA TÊM POR OBJETIVO PREVER O PREÇO FINAL DA MERCADORIA AO CONSUMIDOR FINAL, SENDO PARA TANTO UTILIZADAS ALGUMAS REGRAS DE FIXAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO QUE VARIAM DE PRODUTO A PRODUTO E CUJAS REGRAS GERAIS, EM OBSERVÂNCIA AO ART. 146 DA CF/88, ESTÃO DETERMINADAS NO ARTIGO 8º DA LEI COMPLEMENTAR 87/1996, RECEPCIONADO PELOS CONVÊNIOS DE ICMS CELEBRADOS PELO CONFAZ-CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA’. IMPORTA DESTACAR AQUI A LEGISLAÇÃO PERTINENTE: ...”

Menciona que o Acórdão nº 22.008/19/2ª “assentiu que não haveria ofensa ao princípio da legalidade, quando da adoção do PMPF como base de cálculo, pois o artigo do Regulamento estaria “adequado aos ditames da Lei nº 6.763/75 e da Lei Complementar nº 87/96”.

Por sua vez, o Acórdão nº 21.774/18/2ª “manteve a base de cálculo do ICMS-ST, apurada segundo o disposto RICMS/MG, pois não haveria contradições com o artigo 8º da Lei Complementar n. 87/1996, bem como com o artigo 13, §19º, da Lei Estadual n. 6.763/1975”.

Relata, por fim, que o Acórdão nº 22.731/21/2ª “reforçou o próprio argumento do Fisco de que as regras gerais para fixação da base de cálculo estão previstas no artigo 8º da Lei Complementar 87/1996, em observância ao artigo 146 da Constituição da República”.

Sustenta, assim, que em todos os casos acima, os I. Conselheiros, “recorrentemente, fazem um juízo de conformação entre os dispositivos do Regulamento com as regras da Lei Ordinária e da Lei Complementar n. 87/1996 – normas hierarquicamente superiores”.

Afirma que, “o que se pede é que justamente se analise a aplicação do Regulamento em observância às disposições que o limitam”.

Requer, nesses termos, “o provimento do presente recurso de revisão com a correta aplicação da extensão da autorização legal dada pela lei, bem como para exercer o juízo de compatibilidade da regra do RICMS/2002-MG com o disposto nas normas hierarquicamente superior”.

No entanto, após análise dos autos e do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas, verifica-se não assistir razão à Recorrente, uma vez que não se trata de divergência jurisprudencial, mas sim de decisões distintas, em função de casos concretos também distintos, mesmo porque nenhum dos casos analisados nos acórdãos

paradigmáticos se refere à substituição tributária decorrente de transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, não estando submetidos, portanto, às regras estabelecidas nos §§ 11 e 12 do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, como é o caso do presente processo.

Ressalte-se, nesse sentido, que a autuação relativa ao Acórdão nº 22.008/19/2ª versava sobre “constatação de que a Autuada, na condição de substituta tributária externa, por força do Protocolo ICMS nº 11/91, sediada no estado de Goiás, efetuou a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária a este Estado, incluindo a parcela relativa ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), no período de janeiro de 2014 a maio de 2018, nas operações com o produto ‘Chope’, relacionado no subitem 1.4 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (efeitos até 31/12/15) e no item 23 do Capítulo 3 da Parte 2 do mesmo Anexo XV (efeitos a partir de 01/01/16), tendo em vista que a errônea formação da base de cálculo consignada nos respectivos documentos fiscais”.

Foi destacado na mencionada decisão que “a base de cálculo erroneamente adotada pela Impugnante foi apurada com fundamento no art. 19, inciso I, subalínea ‘b3’ da Parte 1 do Anexo XV (Margem de Valor Agregado - MVA), quando o correto seria aquela prevista no art. 19, inciso I, subalínea ‘b1’, que se refere ao Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF) estabelecido para a mercadoria”.

Foi consignado, ainda, que “é vedado à Impugnante, sob qualquer pretexto, utilizar base de cálculo com fundamento no critério da MVA (art. 19, inciso I, subalínea ‘b3’ do Anexo XV do RICMS/02), por se tratar de base de cálculo diversa daquela expressamente estabelecida pela legislação (PMPF)”, verbis:

ACÓRDÃO Nº 22.008/19/2ª

(PARADIGMA)

“... CONFORME RELATADO, VERSA A PRESENTE AUTUAÇÃO SOBRE CONSTATAÇÃO DE QUE A AUTUADA, NA CONDIÇÃO DE SUBSTITUTA TRIBUTÁRIA EXTERNA, POR FORÇA DO PROTOCOLO ICMS Nº 11/91, SEDIADA NO ESTADO DE GOIÁS, EFETUOU A RETENÇÃO E O RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA A ESTE ESTADO, INCLUINDO A PARCELA RELATIVA AO FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA (FEM), NO PERÍODO DE JANEIRO DE 2014 A MAIO DE 2018, NAS OPERAÇÕES COM O PRODUTO “CHOPE”, RELACIONADO NO SUBITEM 1.4 DA PARTE 2 DO ANEXO XV DO RICMS/02 (EFEITOS ATÉ 31/12/15) E NO ITEM 23 DO CAPÍTULO 3 DA PARTE 2 DO MESMO ANEXO XV (EFEITOS A PARTIR DE 01/01/16), TENDO EM VISTA QUE A ERRÔNEA FORMAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO CONSIGNADA NOS RESPECTIVOS DOCUMENTOS FISCAIS.

A BASE DE CÁLCULO ERRONEAMENTE ADOTADA PELA IMPUGNANTE FOI APURADA COM FUNDAMENTO NO ART. 19, INCISO I, SUBALÍNEA “B3” DA PARTE 1 DO ANEXO XV (MARGEM DE VALOR AGREGADO - MVA), QUANDO O CORRETO SERIA AQUELA PREVISTA NO ART. 19, INCISO I, SUBALÍNEA “B1”, QUE

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

**SE REFERE AO PREÇO MÉDIO PONDERADO A CONSUMIDOR FINAL (PMPF) ESTABELECIDO PARA A MERCADORIA.**

[...]

ASSIM, É VEDADO À IMPUGNANTE, SOB QUALQUER PRETEXTO, UTILIZAR BASE DE CÁLCULO COM FUNDAMENTO NO CRITÉRIO DA MVA (ART. 19, INCISO I, SUBALÍNEA “B3” DO ANEXO XV DO RICMS/02), POR SE TRATAR DE BASE DE CÁLCULO DIVERSA DAQUELA EXPRESSAMENTE ESTABELECIDADA PELA LEGISLAÇÃO **(PMPF)**.

[...]

ASSIM SENDO, O FEITO FISCAL AFIGURA-SE CORRETO, SENDO LEGÍTIMAS, POIS, AS EXIGÊNCIAS FISCAIS, CONSTITUÍDAS PELAS DIFERENÇAS DO ICMS/ST E DA PARCELA DO FEM APURADAS, ACRESCIDAS DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA PREVISTAS NOS ARTS. 56, § 2º E 55, INCISO VII, ALÍNEA “C”, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75 ...”

(GRIFOU-SE)

Por outro lado, no caso do Acórdão nº 21.774/18/2ª, conforme informação contida em sua própria ementa, a autuação se referia à *“retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST, devido pela Autuada, estabelecida no estado do Rio Grande do Sul, na qualidade de substituto tributário, nos termos do disposto no Protocolo ICMS nº 96/09, em relação às operações relativas às remessas de mercadoria - bebidas alcoólicas (vinhos nacionais e filtrados doces), relacionadas no item 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (vigente até 31/12/15), destinadas a contribuintes mineiros, em razão da apuração incorreta da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, ao não se aplicar a Margem de Valor Agregado - MVA ajustada”*, configurando infração à regra estabelecida no § 5º do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02.

ACÓRDÃO Nº 21.774/18/2ª

(PARADIGMA)

**“SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – BASE DE CÁLCULO. CONSTATADA A RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST, DEVIDO PELA AUTUADA, ESTABELECIDADA NO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, NA QUALIDADE DE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO, NOS TERMOS DO DISPOSTO NO PROTOCOLO ICMS Nº 96/09, EM RELAÇÃO ÀS OPERAÇÕES RELATIVAS ÀS REMESSAS DE MERCADORIA - BEBIDAS ALCOÓLICAS (VINHOS NACIONAIS E FILTRADOS DOCES), RELACIONADAS NO ITEM 17 DA PARTE 2 DO ANEXO XV DO RICMS/02 (VIGENTE ATÉ 31/12/15), DESTINADAS A CONTRIBUINTES MINEIROS, EM RAZÃO DA APURAÇÃO INCORRETA DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, AO NÃO SE APLICAR A MARGEM DE VALOR AGREGADO - MVA AJUSTADA. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO § 5º DO ART. 19 DA PARTE 1**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DO ANEXO XV DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II, § 2º, INCISO I, E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO VII, ALÍNEA “C”, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.”

(GRIFOU-SE)

Por sua vez, a matéria analisada no Acórdão nº 22.731/21/2ª versava sobre retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST devido a este Estado, uma vez que o Sujeito Passivo não havia incluído na base de cálculo do imposto todos os encargos cobrados do destinatário, relativos à cobrança/pagamento de “Concessão Territorial”, contrariando o disposto no art. 19, inciso I, subalínea “b.3” do Anexo XV do RICMS/02.

Foi ressaltado que *“tal cobrança é prevista no Contrato de Distribuição anexado às págs. 12/54 dos autos, celebrado entre o estabelecimento matriz do Grupo ‘Cosan’ (localizado no estado do Rio de Janeiro), também denominado ‘Moove’, e a Coobrigada, o qual permite, em contrapartida à exigência do referido encargo, que a Coobrigada revenda com exclusividade os produtos da Autuada na área de abrangência definida no Anexo I (‘Território’) do contrato”*. Confira-se:

ACÓRDÃO Nº 22.731/21/2ª

(PARADIGMA)

“... CONFORME RELATADO, O PRESENTE TRABALHO TRATA DA CONSTATAÇÃO DE QUE A AUTUADA, CONTRIBUINTE SUBSTITUTA TRIBUTÁRIA POR FORÇA DO CONVÊNIO ICMS Nº 110/07 C/C ARTS. 12 E 18, INCISO III, AMBOS DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02, RETEVE E RECOLHEU A MENOR O ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NO PERÍODO DE 01/04/16 A 31/12/18, INCIDENTE SOBRE OPERAÇÕES COM MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, UMA VEZ QUE HOVE APURAÇÃO INCORRETA DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST E CONSEQUENTE DESTAQUE A MENOR DO IMPOSTO NOS DOCUMENTOS FISCAIS RELACIONADOS NOS ANEXOS 1 A 3 DO AUTO DE INFRAÇÃO.

AS MERCADORIAS OBJETO DE AUTUAÇÃO CORRESPONDEM A LUBRIFICANTES DA MARCA MOBIL, CONSTANTES DOS ITENS 7.0, 8.0, 16.0 (VIGENTES DE 01/01/16 A 31/12/17) E 7.0, 8.0, 8.1 E 17.0 (VIGENTES A PARTIR DE 01/01/18) DO CAPÍTULO 6 DA PARTE 2 DO ANEXO XV DO RICMS/02.

O FISCO CONSTATOU QUE, EM DESACORDO COM O ESTABELECIDO NO ART. 19, INCISO I, ALÍNEA “B”, ITEM 3, DO ANEXO XV DO RICMS/02, NESSAS OPERAÇÕES EM ANÁLISE, REMETIDAS PELA AUTUADA (COSAN LUBRIFICANTES E ESPECIALIDADES S/A) E DESTINADAS À COBRIGADA (PACALUB COMÉRCIO E LOGÍSTICA LTDA), **NÃO HOVE A INCLUSÃO, NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST, DE TODOS OS ENCARGOS COBRADOS DO DESTINATÁRIO**, AINDA QUE POR TERCEIROS,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**RELATIVOS A COBRANÇA/PAGAMENTO DE “CONCESSÃO TERRITORIAL”.**

**TAL COBRANÇA É PREVISTA NO CONTRATO DE DISTRIBUIÇÃO ANEXADO ÀS PÁGS. 12/54 DOS AUTOS, CELEBRADO ENTRE O ESTABELECIMENTO MATRIZ DO GRUPO “COSAN” (LOCALIZADO NO ESTADO DO RIO DE JANEIRO), TAMBÉM DENOMINADO “MOOVE”, E A COOBRIGADA, O QUAL PERMITE, EM CONTRAPARTIDA À EXIGÊNCIA DO REFERIDO ENCARGO, QUE A COOBRIGADA REVENDA COM EXCLUSIVIDADE OS PRODUTOS DA AUTUADA NA ÁREA DE ABRANGÊNCIA DEFINIDA NO ANEXO I (“TERRITÓRIO”) DO CONTRATO.**

[...]

DIANTE DE TODO O EXPOSTO, RESTA CLARO QUE A RUBRICA “CONCESSÃO TERRITORIAL” É ATRELADA À COMERCIALIZAÇÃO DOS PRODUTOS (PORQUE É EXIGIDA DO DESTINATÁRIO - PACALUB COMÉRCIO E LOGÍSTICA LTDA, COMPULSORIAMENTE, PELA COSAN LUBRIFICANTES E ESPECIALIDADES S/A, COMO CONDIÇÃO INDISPENSÁVEL AO FORNECIMENTO DAS MERCADORIAS) E, PRESUMIDAMENTE, COMPÕE O PREÇO DA MERCADORIA AO CONSUMIDOR FINAL, DEVENDO, PORTANTO, COMPOR A BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST, NOS TERMOS DO ITEM 3 DA ALÍNEA “B” DO INCISO I DO ART. 19 DO ANEXO XV DO RICMS/02 ...” (GRIFOU-SE)

Como já ressaltado, no caso do presente processo, foi constatado o recolhimento a menor do ICMS/ST, em função 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 I e § 12, todos do mesmo art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, em relação às mercadorias listadas nos Capítulos 13 e 20 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

ACÓRDÃO Nº 24.071/22/1ª

(DECISÃO RECORRIDA)

“... CONFORME RELATADO, A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE FALTA DE RECOLHIMENTO E RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS DEVIDO A ESTE ESTADO A TÍTULO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO MOMENTO DA ENTRADA DE MERCADORIA EM TERRITÓRIO MINEIRO, RELATIVOS ÀS TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS RECEBIDAS DA MATRIZ, LOCALIZADA NO ESTADO DE GOIÁS, NO PERÍODO DE 01/03/16 A 31/07/19, BEM COMO EM RELAÇÃO À PARCELA DO ADICIONAL DE ALÍQUOTA DO ICMS/ST RELATIVO AO FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA (FEM), PREVISTO NO ART. 12-A, INCISOS VI E ART. 2º, INCISO VI, DO DECRETO Nº 46.927/15.

**O 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 I E § 12, TODOS DO MESMO ART. 19 DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO**

**RICMS/02**, EM RELAÇÃO ÀS MERCADORIAS LISTADAS NOS CAPÍTULOS 13 E 20 DA PARTE 2 DO ANEXO XV DO RICMS/02.

EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, ICMS/ST-FEM E MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75 ...”

(GRIFOU-SE)

Embora se confunda com o mérito, há que se destacar que é equivocado o argumento da Recorrente, no tocante à legalidade da base de cálculo da substituição tributária apurada pelo Fisco, de que “o v. acórdão que julgou a impugnação se limitou a dizer que haveria compatibilidade da lei (hierarquicamente superior) com o RICMS/2002-MG. Mas, ao assim decidir, não apontou qual seria a extensão de tal autorização. Ao contrário, o v. acórdão apenas reproduziu a manifestação do Fisco, e disse que a expressão ‘na forma como dispuser o regulamento’ contida na lei seria suficiente para a fixação da regra pelo decreto”, o que pode ser observado mediante a simples leitura dos seguintes excertos da decisão recorrida:

ACÓRDÃO Nº 24.071/22/1ª

(DECISÃO RECORRIDA)

“... POR OPORTUNO, TRAZ-SE O DISPOSTO NO ART. 19, § 11, INCISO I, E § 12, 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 SOMENTE PARA ESTABELECIMENTOS NÃO VAREJISTAS, O QUE SE APLICA AO CASO EM DISCUSSÃO. CONFIRA-SE:

[...]

A IMPUGNANTE SUSTENTA QUE A REGRA DO RICMS/02 QUE FIXA OS COMANDOS SEQUENCIAIS PARA SE APURAR A BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST, NAS TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS, OFENDE O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE, POIS DESBORDA TANTO DA LEI ORDINÁRIA DO ICMS (LEI ESTADUAL Nº 6.736/75) QUANTO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 (LEI KANDIR).

ENTENDE QUE OS DISPOSITIVOS DA LEI 6.763/75 (ART. 13, § § 19 A 21 E ART. 22, § § 7º E 9º) E DA LC Nº 87/96 (ART. 8º, INCISO II) QUE DISPÕEM SOBRE O ICMS/ST NÃO PREVEEM BASE DE CÁLCULO TAL COMO DISPOSTA NO RICMS/02.

DIZ QUE A LEI KANDIR, RESPONSÁVEL POR FIXAR OS LIMITES DAS REGRAS PARA FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NÃO AUTORIZOU OS FISCOS ESTADUAIS A ESTABELECEM Bases de cálculo como o “PREÇO MÉDIO PONDERADO” NAS VENDAS INTERNAS ACRESCIDO DE MVA, OU O PREÇO DA PRAÇA DO CONTRIBUINTE MINEIRO, OU O PREÇO MÉDIO PONDERADO DO REMETENTE. ADEMAIS, NÃO AUTORIZOU QUE SE ESTIPULASSEM BASES DE CÁLCULO

RETROATIVAS E COMPLETAMENTE INCOMPATÍVEIS COM A REALIDADE DOS FATOS.

ASSEVERA QUE O ART.150, INCISO I DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA CONFERE O PODER DE TRIBUTAR AOS ENTES DA FEDERAÇÃO, MAS TAMBÉM IMPÕE UM LIMITE PARA A INSTITUIÇÃO DAS EXAÇÕES, QUE É A LEI. A CF/88 AINDA EXIGE LEI COMPLEMENTAR PARA DISPOR SOBRE O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NOS TERMOS DO SEU ART. 155, § 2º, INCISO XII, ALÍNEA “B”.

DE FATO, 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 NOS ARTS. 155, § 2º, INCISO XII, ALÍNEA “B”. CONFIRA-SE:

[...]

O ESTADO DE MINAS GERAIS INSTITUIU O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO POR MEIO DO ART. 22, DA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, *IN VERBIS*:

[...]

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 A VAREJISTA ATACADISTA OU SEM DESTINATÁRIO CERTO, SERÁ PAGO NA FORMA COMO DISPUSER O REGULAMENTO.

NESSE SENTIDO, PONTUA O FISCO:

Todavia, cabe recordar que a base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária é um valor presumido, que deve refletir, da forma mais próxima possível, o preço estimado da mercadoria ao consumidor final.

Importante pontuar também o disposto na alínea “a” do inciso II do art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, a seguir reproduzido, o qual se apresenta como alicerce do dispositivo violado:

**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;**

(...)

Ora, a própria Impugnante reconhece ser ele o substituto tributário, nos termos do art. 14 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, **e o cerne da metodologia que consta do § 11 do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 objetiva estimar o valor da operação própria médio das mercadorias por ele realizadas.**

Ou seja, trata-se de informações do próprio contribuinte, que encontram subsunção no dispositivo colacionado e que viabilizam que a base de cálculo do ICMS-ST seja mais acurada.

Neste sentido, diversamente do que afirma a Impugnante, o art. 13, § 19, item 2, alíneas “a” a “c”, da Lei 6.763/75, que dispõe sobre a base de cálculo do ICMS-ST, em relação a operação ou prestação subsequente, prevê, tal como o referido art. 8º da Lei Complementar, a utilização do valor da operação própria do substituto tributário, no caso, o próprio Contribuinte, para a formação da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária. Veja-se:

[...]

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

Ou seja, a apuração do imposto, na forma prevista em regulamento, observa as alíneas “a” a “c”, do item 2, do § 19, do art. 13 da lei Mineira, **uma vez que considera valores médios relativos à operação própria da Impugnante, substituta tributária.**

Não se olvide ainda do comando que consta do art. 22, § 9º, da Lei nº 6.763/75, o qual prevê que, 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,** o que acabou sendo negligenciado pelo Contribuinte, que ignorou as normas regulamentares, ora atacadas.

(...)

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 ARTIGO 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:

[...]

**DA INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA DA LEGISLAÇÃO QUE REGE A MATÉRIA, VERIFICA-SE QUE NÃO HÁ QUALQUER OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.**

[...]

**PORTANTO, A UTILIZAÇÃO DA METODOLOGIA PREVISTA NO ART. 19, §§ 11 E 12, DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02 PARA A APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST NÃO AFRONTA OS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA IGUALDADE, POIS APENAS POSSIBILITA QUE O VALOR APURADO SEJA MAIS PRÓXIMO E FIDEDÍGNO AO PREÇO PRATICADO NA OPERAÇÃO A CONSUMIDOR FINAL NO MERCADO MINEIRO, COM RESPALDO TANTO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, COMO NA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 E DEMAIS LEGISLAÇÕES ATINENTES.**

NESSE DIAPASÃO, ACRESÇA-SE QUE É VEDADO A ESTE CONSELHO DE CONTRIBUINTES NEGAR APLICAÇÃO DE ATO NORMATIVO, 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).

**RESSALTA-SE QUE A MESMA MATÉRIA É TRATADA EM VÁRIAS CONSULTAS DE CONTRIBUINTES FORMULADAS À SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO – SUTRI (SETOR DA SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DE MINAS GERAIS-SEF/MG RESPONSÁVEL, DENTRE OUTRAS ATRIBUIÇÕES, PELA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA), COMO, POR EXEMPLOS, AS CONSULTAS DE CONTRIBUINTES A SEGUIR:**

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 142/2019

[...]

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 168/2016

[...]

CORRETAS, PORTANTO, AS EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST E DA MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II, DA LEI Nº 6.763/75: ...”

(GRIFOU-SE)

Ora, se a responsabilidade da Recorrente pela apuração e o recolhimento do ICMS/ST ocorre no momento da entrada das mercadorias em território mineiro, resta evidente que nesse momento não se conhece o preço (valor da operação) a ser praticado na comercialização (saída) dessas mesmas mercadorias.

Por tal fato, a legislação utiliza o preço médio ponderado de venda dessas mercadorias em meses pretéritos à data de entrada.

Não há qualquer ilegalidade na utilização do preço médio pretérito como equivalente ao “valor da operação” relativo ao fato gerador presumido, pois tal medida visa, única e exclusivamente, tornar o preço mais próximo possível da realidade, pois, por se tratar de uma média aritmética, o preço utilizado tende a se situar entre os preços mínimos e máximos praticados em cada período.

Portanto, como já afirmado, não se trata de divergência jurisprudencial, mas sim de decisões distintas, em função de casos concretos também distintos, mesmo porque nenhum dos casos analisados nos acórdãos paradigmáticos se refere à substituição tributária decorrente de transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, não estando submetidos, portanto, às regras estabelecidas nos §§ 11 e 12 do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, como é o caso do presente processo.

#### **Quanto ao Acórdão nº 23.648/21/3ª**

A Recorrente alega que, em sua defesa, apontou “*que haveria ilegalidade na sistemática de apuração de base de cálculo com base no segundo ao sexto mês anterior ao da operação de transferência, na forma como estabelecido pelo artigo 19, §§11 e 12, do Anexo XV, do RICMS/2002-MG*”, isso porque “*o contribuinte, ao apurar a base de cálculo do segundo mês anterior, deverá considerar todos os custos de sua atividade, incluindo, aí, o próprio ICMS-ST retido no 2º mês anterior (ou 3º, ou 4º etc.). E isso é completamente diverso de se exigir o ICMS sobre sua própria base de cálculo (assim compreendida, grosso modo, como o valor da operação, nos termos do artigo 13, I, da Lei Complementar n. 87/1996)*”.

Afirma que o Fisco, “*ao levar efeito o artigo 19, §§11 e 12, do Anexo XV, do RICMS/2002-MG, portanto, apurou e cobrou ICMS-ST sobre o próprio ICMS-ST, o que é completamente ilegal e viola o que dispõe o artigo 8º, da Lei Complementar n. 87/1996. Criou-se a incidência do custo sobre o custo, cobrando-se exação distorcida e ilegal*”.

Salienta que “*o v. acórdão, contudo, ao julgar a questão se limitou a citar (i) a Resposta de Consulta n. 142/2019; e (ii) a dizer que não haveria distorção na base de cálculo do ICMS-ST porque, dela, se excluiria a parcela do reembolso do atacadista mineiro*”, conforme excertos abaixo:

“ASSIM, PARA ATENDER AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE, DA MESMA FORMA COMO OCORRE NO SISTEMA NORMAL DE DÉBITO E CRÉDITO, NAS OPERAÇÕES SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, APESAR DE O IMPOSTO DEVIDO SER RETIDO ANTECIPADAMENTE, CADA CONTRIBUINTE AO LONGO DA CADEIA DE CIRCULAÇÃO DA MERCADORIA CONTRIBUI APENAS COM A SUA QUOTA-PARTE DO MONTANTE DO IMPOSTO RETIDO, O QUE SE DÁ POR MEIO DA TÉCNICA DO REEMBOLSO, DEFINIDO NO ART. 37, § 1º, DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02 (...)”

Argumenta que a inteligência aplicada pela decisão recorrida foi a seguinte:

(i) “A técnica do reembolso da base de cálculo da exclusão implica apenas a extração do **ICMS próprio do atacadista mineiro**, o que não dizer que o ICMS-ST não incide sobre ele mesmo quando se apura o preço médio a partir do custo das operações antecedentes (o que inclui o próprio imposto apurado pela substituição tributária). O v. acórdão não enquadrou a discussão de maneira adequada, portanto”;

(ii) “A regra do reembolso só surge a partir de Resposta de Consulta, que, por sinal, só produz efeitos ao contribuinte consulente. Logo, não parece adequado utilizá-la como fundamento para aplicar essa técnica na apuração do ‘preço médio’ do contribuinte”;

e

(iii) “O reembolso não foi expressamente colocado no artigo 19, §§11 e 12, do Anexo XV, do RICMS/2002-MG, e nem foi citado pela Ilma. Fiscalização quando da autuação. Logo, a Recorrente só veio a ter conhecimento da aplicação da técnica quando da lavratura do v. acórdão”.

Aduz que “o Estado possui duas opções absolutamente lícitas (desde que mediante lei, obviamente): tributar o ICMS-ST na entrada ou na saída da mercadoria; ao optar por tributar na entrada, pode até mesmo impor uma MVA majorada. O que o Estado não pode é exigir ICMS-ST na entrada com base no preço da saída, pois estaria criando o nefasto fenômeno da inclusão do ICMS-ST na sua própria base de cálculo”.

Ressalta que “especialmente sobre a incidência do ICMS-ST sobre o próprio ICMS-ST, é dada a lógica que tal operação não pode prevalecer, pois o tributo não incide sobre ele mesmo”.

Aponta como paradigma o Acórdão nº 23.648/21/3ª, que julgou “procedente o pedido do contribuinte para excluir os valores pagos anteriormente a título de ICMS-ST da nova base de cálculo instituída pela Fisco, que majorou o ICMS-ST das mercadorias que não foram destinadas ao processo de industrialização. E pretensão do contribuinte no caso do acórdão divergente era a dedução da própria exação de sua base de cálculo”.

Pontua que, diante disso, “os Ilmos. Conselheiros entenderem que haveria a necessidade de retirar da autuação a parcela já recolhida a título de ICMS-ST. Mas tal inteligência na presente autuação não foi aplicada no caso concreto”.

Apresenta quadro comparativo dos acórdãos em análise, transcrevendo os seguintes trechos das respectivas decisões:

ACÓRDÃO N. 24.071/22/1ª

(DECISÃO RECORRIDA)

“NO TOCANTE, AO PEDIDO DE SEJA DEDUZIDO O ICMS/ST RECOLHIDO PELA IMPUGNANTE (E REPASSADO AO CLIENTE) DA MÉDIA PONDERADA DE PREÇOS DE MESES ANTERIORES, EM TODOS AS REGRAS UTILIZADAS, ESTE NÃO PODE SER ACATADO.

PRIMEIRO, INSTA ESCLARECER QUE COMO EXPOSTO NO RELATÓRIO FISCAL ‘A FISCALIZAÇÃO OBSERVOU A CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 142/2019 PARA CONSIDERAR O

ABATIMENTO DO REEMBOLSO NA FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA DO PRODUTO'.

ASSIM, PARA ATENDER AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE, DA MESMA FORMA COMO OCORRE NO SISTEMA NORMAL DE DÉBITO E CRÉDITO, NAS OPERAÇÕES SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, APESAR DE O IMPOSTO DEVIDO SER RETIDO ANTECIPADAMENTE, CADA CONTRIBUINTE AO LONGO DA CADEIA DE CIRCULAÇÃO DA MERCADORIA CONTRIBUI APENAS COM A SUA QUOTA-PARTE DO MONTANTE DO IMPOSTO RETIDO, O QUE SE DÁ POR MEIO DA TÉCNICA DO REEMBOLSO, DEFINIDO NO ART. 37, § 1º, DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02, DA SEGUINTE FORMA:

(...)

OU SEJA, DE ACORDO COM O DISPOSITIVO ACIMA, O VALOR REEMBOLSÁVEL PELOS CONTRIBUINTES QUE SE SITUAM NAS FASES INTERMEDIÁRIAS DA CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS CORRESPONDE À DIFERENÇA POSITIVA ENTRE O VALOR RESULTANTE DA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA INTERNA ESTABELECIDADA PARA A MERCADORIA SOBRE O VALOR QUE SERVIU DE BASE PARA CÁLCULO DO ICMS POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E O VALOR RESULTANTE DA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA INTERNA ESTABELECIDADA PARA A MERCADORIA SOBRE O VALOR DA OPERAÇÃO.

DIANTE DISSO, VERIFICA-SE QUE APENAS PARTE DO ICMS/ST CORRESPONDENTE À PARCELA DO FATO GERADOR PRESUMIDO TERIA INFLUÊNCIA NA FORMAÇÃO DO PREÇO DE PARTIDA PARA A AGREGAÇÃO DA MVA, OU SEJA, SOMENTE A PARCELA REFERENTE AO REEMBOLSO PREVISTO NO § 1º DO ART. 37 DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02 PODERIA SER DEDUZIDA DO VALOR MÉDIO DE VENDA DE MÊS ANTERIOR, PARA SE OBTER O PREÇO DE PARTIDA PARA O ACRÉSCIMO DA MVA.

(...)

**DIANTE DO EXPOSTO, NÃO HÁ COMO ACATAR O PEDIDO DA DEFESA PARA EXCLUIR DA MÉDIA PONDERADA DOS PREÇOS PRATICADOS PELA AUTUADA NOS MESES ANTERIORES À TRANSFERÊNCIA, PARA COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST, O VALOR DO ICMS/ST RECOLHIDO PELA IMPUGNANTE.” (GRIFOS DA RECORRENTE)**

ACÓRDÃO Nº 23.648/21/3ª

(PARADIGMA)

“A AUTUADA ALEGA QUE NÃO HOUVE PREJUÍZO AO ESTADO, POIS NOS CASOS ESPORÁDICOS DE REVENDA DE VIDROS E ESPELHOS, O ICMS/ST FOI INTEGRALMENTE RECOLHIDO NA SAÍDA E QUE, SE O AUDITOR FISCAL TIVESSE DEDUZIDO DO IMPOSTO APURADO O ICMS PRÓPRIO E O ICMS/ST JÁ PAGO PELA IMPUGNANTE, NÃO HAVERIA AUTUAÇÃO A SER LAVRADA, TENDO EM VISTA O ENTENDIMENTO DO STF (RE 593.849).

ESCLARECE O FISCO QUE FORAM UTILIZADOS NO CÁLCULO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO SOMENTE AS NF-ES COM BASE DE CÁLCULO DO ICMS DIFERENTE DE ZERO E BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST IGUAL A ZERO (BC ICMS ST = 0), DENTRE OUTROS FILTROS, COMPROVANDO QUE FORAM CONSIDERADAS SOMENTE AS OPERAÇÕES SEM O RECOLHIMENTO DO ICMS/ST E CONFIRMANDO QUE A AUTUAÇÃO FISCAL SEGUIU E RESPEITOU TODA A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

(...)

INOBTANTE, A AUTUADA REALIZOU O DESTAQUE DO ICMS/ST NAS NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS DAS MERCADORIAS CUJA EXIGÊNCIA DO ICMS/ST PELO FISCO, NO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO, SE DEU NA ENTRADA, CONFORME PROTOCOLO ICMS Nº 32/09 E ART. 15 DO RICMS/02.

CONSIDERANDO QUE A IMPUGNANTE ALEGA QUE A INDUSTRIALIZAÇÃO POR BENEFICIAMENTO NÃO IMPORTA ALTERAÇÃO DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL, JUNTAMENTE COM O DISPOSTO NO ART. 150, § 3º DO CTN:

(...)

IMPERIOSO SE FAZ O ABATIMENTO DO IMPOSTO RECOLHIDO POR OCASIÃO DAS SAÍDAS DAS MERCADORIAS OBJETO DA PRESENTE AUTUAÇÃO, PELA SISTEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, EVITANDO-SE O RECOLHIMENTO DO TRIBUTO EM DUPLICIDADE.

**DIANTE DISSO, DEVE-SE ABATER DO VALOR DO ICMS/ST APURADO NO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO, OS VALORES DE ICMS/ST DESTACADOS E RECOLHIDOS REFERENTES ÀS NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS COM AS MERCADORIAS QUE SERVIRAM PARA A COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO PRESENTE LANÇAMENTO.**

**VALE DIZER QUE AS EXCLUSÕES PROPOSTAS NO ICMS/ST ORA EXIGIDO REPERCUTEM, CONSEQUENTEMENTE, NA MULTA DE REVALIDAÇÃO A ELE RELACIONADA.”**

(GRIFOS DA RECORRENTE)

A seu ver, “*se o caso da Recorrente fosse julgado pela 3ª Câmara de Julgamento, provavelmente o entendimento aplicado ao seu caso e aos seus argumentos seria diverso. É o que se extrai da divergência aqui apontada*”.

Entende, dessa forma, que “*é preciso reconhecer a exclusão do ICMS-ST de sua própria base de cálculo, de modo que deve ser deduzido o ICMS-ST recolhido pela Recorrente (e repassado ao cliente) da média ponderada de preços de meses anteriores, em todas as regras utilizadas*”, pois “*sem tal ajuste, se ignora completamente o fenômeno do repasse econômico dos tributos indiretos, insculpido no artigo 166 do Código Tributário Nacional*”.

No entanto, em que pesem os seus argumentos, verifica-se, uma vez mais, não assistir razão à Recorrente.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com efeito, no caso do Acórdão indicado como paradigma (23.648/21/3ª), o Fisco havia exigido da Autuada (Vidraçaria Irmãos Paiva Ltda) o ICMS/ST devido pelas entradas das mercadorias elencadas no Anexo único do Protocolo ICMS nº 32/09, bem como no item 18 (vigente até 31/12/15) e subitens 33 a 38 e 80 do Capítulo 10 (vigente a partir de 01/01/16), ambos da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Entretanto, restou demonstrado nos autos que a Autuada havia realizado “o destaque do ICMS/ST nas notas fiscais de saídas das mercadorias cuja exigência do ICMS/ST pelo Fisco, no presente Auto de Infração, se deu na entrada”.

Diante disso, entendeu a D. 3ª Câmara que seria imperioso o abatimento do imposto recolhido por ocasião das saídas das mercadorias objeto da autuação, pela sistemática da substituição tributária, evitando-se o recolhimento do tributo em duplicidade, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 23.648/21/3ª

(PARADIGMA)

“... CONFORME RELATADO, A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE A FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM RELAÇÃO ÀS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS ELENCADAS NO ANEXO ÚNICO DO PROTOCOLO ICMS Nº 32/09, BEM COMO NO ITEM 18 (VIGENTE ATÉ 31/12/15) E SUBITENS 33 A 38 E 80 DO CAPÍTULO 10 (VIGENTE A PARTIR DE 01/01/16), AMBOS DA PARTE 2 DO ANEXO XV DO RICMS/02, NO PERÍODO DE JANEIRO DE 2014 A JUNHO DE 2017.

EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST E MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II, C/C O § 2º, INCISO II, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

[...]

RELATA O FISCO QUE A **AUTUADA VIDRAÇARIA IRMÃOS PAIVA LTDA ADQUIRIU MERCADORIAS CLASSIFICADAS NAS NCMS 7003 A 7009 - VIDROS E ESPELHOS - DE CONTRIBUINTES LOCALIZADOS EM OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO (ES, RJ, SC E SP), OS QUAIS FIRMARAM PROTOCOLOS DE ICMS COM O ESTADO DE MINAS GERAIS PARA INSTITUIÇÃO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, SEM A DEVIDA RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST DEVIDO A ESTE ESTADO, O QUE A TORNA RESPONSÁVEL PELO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, CONFORME DISPOSTO NO ART. 15 DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02.**

[...]

**A AUTUADA ALEGA QUE NÃO HOUVE PREJUÍZO AO ESTADO, POIS NOS CASOS ESPORÁDICOS DE REVENDA DE VIDROS E ESPELHOS, O ICMS/ST FOI INTEGRALMENTE RECOLHIDO NA SAÍDA E QUE, SE O AUDITOR FISCAL TIVESSE DEDUZIDO DO IMPOSTO APURADO O ICMS PRÓPRIO E O ICMS/ST JÁ PAGO PELA IMPUGNANTE, NÃO HAVERIA AUTUAÇÃO A SER LAVRADA, TENDO EM VISTA O ENTENDIMENTO DO STF (RE 593.849).**

ESCLARECE O FISCO QUE FORAM UTILIZADOS NO CÁLCULO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO SOMENTE AS NF-ES COM BASE DE CÁLCULO DO ICMS DIFERENTE DE ZERO E BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST IGUAL A ZERO (BC ICMS ST = 0), DENTRE OUTROS FILTROS, COMPROVANDO QUE FORAM CONSIDERADAS SOMENTE AS OPERAÇÕES SEM O RECOLHIMENTO DO ICMS/ST E CONFIRMANDO QUE A AUTUAÇÃO FISCAL SEGUIU E RESPEITOU TODA A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

[...]

**A IMPUGNANTE ALEGA QUE “O OBJETIVO DA IMPUGNANTE É QUE, CASO SEJA MANTIDA A AUTUAÇÃO PELA COBRANÇA DO ICMS/ST SOBRE AS ENTRADAS, QUE SEJA AO MENOS DEDUZIDO O ICMS- ST JÁ RECOLHIDO POR OCASIÃO DAS SAÍDAS”. E QUE, “APESAR DOS ESFORÇOS DA IMPUGNANTE, EM FUNÇÃO DE MUDANÇAS DA CONTABILIDADE E DE SISTEMAS OPERACIONAIS, NÃO FOI POSSÍVEL APURAR O ICMS-ST RECOLHIDO SOBRE AS MERCADORIAS AUTUADAS DE TODO O PERÍODO AUTUADO ATÉ PORQUE A AUTUAÇÃO NÃO VERSA SOBRE AS MERCADORIAS VENDIDAS, SOBRE AS QUAIS FOI RECOLHIDO O ICMS-ST, MAS SIM SOBRE A AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS SEM O SUPOSTO RECOLHIMENTO DO ICMS-ST.”**

**APRESENTA PLANILHAS DOS EXERCÍCIOS DE 2014 E 2015, COM A INDICAÇÃO DE VALORES RECOLHIDOS DE ICMS/ST SOBRE AS MERCADORIAS AUTUADAS (NCMS 7003 A 7009) E, EM RELAÇÃO AOS EXERCÍCIOS 2016 E 2017, OS QUAIS NÃO CONSEGUIU APURAR OS VALORES, APRESENTA REGISTRO DE APURAÇÃO INDICANDO O RECOLHIMENTO DO ICMS/ST EM TODAS AS COMPETÊNCIAS AUTUADAS.**

**PONDERA QUE O RECOLHIMENTO DO ICMS/ST NAS SAÍDAS É DE FÁCIL APURAÇÃO PELO FISCO, POR MEIO DO AUDITOR ELETRÔNICO.**

A FISCALIZAÇÃO RESPONDE QUE ‘FOI CONSIDERADO NO AUTO DE INFRAÇÃO SOMENTE A INTERPRETAÇÃO RESTRITA DA LEI REFERENTE AO ICMS-ST DEVIDO NA ENTRADA, COM A APRESENTAÇÃO DAS OPERAÇÕES E CÁLCULO DO IMPOSTO DEVIDO COM ACRÉSCIMOS, E NÃO CABE, NESTE MOMENTO, A DISCUSSÃO SOBRE UM NOVO CÁLCULO A SER REALIZADO REFERENTE A POSSÍVEIS RECOLHIMENTOS EFETUADOS NAS SAÍDAS’.

[...]

**ENTRETANTO, DEMONSTRA A IMPUGNANTE QUE EM RELAÇÃO ÀS MERCADORIAS CLASSIFICADAS NAS NCMS 7003.1900 (VIDRO LAMINADO) E 7009.9100 (ESPELHOS) DESTACOU O ICMS/ST EM ALGUMAS OPERAÇÕES DE SAÍDAS.**

[...]

**INOBTANTE, A AUTUADA REALIZOU O DESTAQUE DO ICMS/ST NAS NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS DAS MERCADORIAS CUJA EXIGÊNCIA DO ICMS/ST PELO FISCO, NO PRESENTE AUTO DE**

**INFRAÇÃO, SE DEU NA ENTRADA, CONFORME PROTOCOLO ICMS Nº 32/09 E ART. 15 DO RICMS/02.**

[...]

**IMPERIOSO SE FAZ O ABATIMENTO DO IMPOSTO RECOLHIDO POR OCASIÃO DAS SAÍDAS DAS MERCADORIAS OBJETO DA PRESENTE AUTUAÇÃO, PELA SISTEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, EVITANDO-SE O RECOLHIMENTO DO TRIBUTO EM DUPLICIDADE.**

DIANTE DISSO, DEVE-SE ABATER DO VALOR DO ICMS/ST APURADO NO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO, OS VALORES DE ICMS/ST DESTACADOS E RECOLHIDOS REFERENTES ÀS NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS COM AS MERCADORIAS QUE SERVIRAM PARA A COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO PRESENTE LANÇAMENTO.

VALE DIZER QUE AS EXCLUSÕES PROPOSTAS NO ICMS/ST ORA EXIGIDO REPERCUTEM, CONSEQUENTEMENTE, NA MULTA DE REVALIDAÇÃO A ELE RELACIONADA.

[...]

DIANTE DO EXPOSTO, E **CONSIDERANDO OS VALORES A SEREM DECATADOS, CORRETAS, EM PARTE, A EXIGÊNCIA DO ICMS/ST E MULTA DE REVALIDAÇÃO EM DOBRO, PREVISTA NO ART. 56, INCISO II, § 2º DA LEI Nº 6.763/75, IN VERBIS: ...**

(GRIFOU-SE)

Observe-se, porém, que não há qualquer menção na mencionada decisão sobre uma hipotética “*apuração e cobrança de ICMS-ST sobre o próprio ICMS-ST*”, pois, repita-se, a decisão acima se limitou a abater do valor do imposto exigido pela entrada, o montante do ICMS/ST destacado no momento das saídas das mesmas mercadorias do estabelecimento autuado.

No caso do presente processo, a Câmara *a quo*, em um primeiro momento, destacou claramente que as exigências fiscais referiam-se, exclusivamente, às diferenças de ICMS/ST apuradas (e seus respectivos acréscimos legais), uma vez que, conforme item 8.2 do próprio Relatório Fiscal, “*após apuração do imposto devido, fez-se necessário o confronto com os pagamentos efetivamente realizados pela Autuada, para, ao final, apurar o imposto recolhido a menor*”.

Ato contínuo, a Câmara *a quo* rechaçou o argumento da Recorrente quanto à hipotética exigência de “*ICMS/ST sobre o próprio ICMS/ST*”, afirmando que “*no tocante, ao pedido de seja deduzido o ICMS/ST recolhido pela Impugnante (e repassado ao cliente) da média ponderada de preços de meses anteriores, em todas as regras utilizadas, este não pode ser acatado*”.

Nesse sentido, a decisão esclareceu que “*a Fiscalização observou a Consulta de Contribuinte nº 142/2019 para considerar o abatimento do reembolso na formação do preço de venda do produto*”, complementando que “*o valor reembolsável pelos contribuintes que se situam nas fases intermediárias da circulação de*

*mercadorias corresponde à diferença positiva entre o valor resultante da aplicação da alíquota interna estabelecida para a mercadoria sobre o valor que serviu de base para cálculo do ICMS por substituição tributária e o valor resultante da aplicação da alíquota interna estabelecida para a mercadoria sobre o valor da operação”.*

Destacou, também, que “*apenas parte do ICMS/ST correspondente à parcela do fato gerador presumido teria influência na formação do preço de partida para a agregação da MVA, ou seja, somente a parcela referente ao reembolso previsto no § 1º do art. 37 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 poderia ser deduzida do valor médio de venda de mês anterior, para se obter o preço de partida para o acréscimo da MVA*”.

A seguir, a decisão em análise reproduziu parte da manifestação fiscal, ratificando a conclusão do Fisco no sentido de que, demonstrada a exclusão da parcela do reembolso, inexistente “a figura da incidência do ICMS/ST sobre ICMS/ST”, como alegado pela Recorrente, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 24.071/22/1ª

(DECISÃO RECORRIDA)

“... CONFORME RELATADO, A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE FALTA DE RECOLHIMENTO E RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS DEVIDO A ESTE ESTADO A TÍTULO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO MOMENTO DA ENTRADA DE MERCADORIA EM TERRITÓRIO MINEIRO, RELATIVOS ÀS TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS RECEBIDAS DA MATRIZ, LOCALIZADA NO ESTADO DE GOIÁS, NO PERÍODO DE 01/03/16 A 31/07/19, BEM COMO EM RELAÇÃO À PARCELA DO ADICIONAL DE ALÍQUOTA DO ICMS/ST RELATIVO AO FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA (FEM), PREVISTO NO ART. 12-A, INCISOS VI E ART. 2º, INCISO VI, DO DECRETO Nº 46.927/15.

**O 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 I E § 12, TODOS DO MESMO ART. 19 DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02, EM RELAÇÃO ÀS MERCADORIAS LISTADAS NOS CAPÍTULOS 13 E 20 DA PARTE 2 DO ANEXO XV DO RICMS/02.**

EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, ICMS/ST-FEM E MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75 ... [...]

ADENTRANDO A DISCUSSÃO DA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST, INSTA REPRODUZIR TRECHO DO RELATÓRIO FISCAL CONSTANTE DO ANEXO PROVAS DO PRESENTE E-PTA, NO QUAL O FISCO ESCLARECE PORMENORIZADAMENTE, COMO SE DEU A APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST:

[...]

8.2- METODOLOGIA DESENVOLVIDA

[...]

**Após apuração do imposto devido, fez-se necessário o confronto com os pagamentos efetivamente realizados pela Autuada, para, ao final, apurar o imposto recolhido a menor. Tal apuração encontra-se no Anexo II deste Auto de Infração:**

(...)

**Finalmente, as exigências fiscais decorrentes do recolhimento a menor de ICMS/ST e FEM estão demonstradas no ANEXO III deste Auto de Infração:**

[...]

**DESTACA O FISCO QUE O CONFRONTO ENTRE O ICMS/ST DEVIDO E O ICMS/ST RECOLHIDO (DAE) FOI FEITO, CONSIDERANDO TODOS OS VALORES RECOLHIDOS, INCLUSIVE OS REALIZADOS EM NOME DA UNIDADE DE GOIÁS, AO CONTRÁRIO DO APONTADO, O QUE CONDUZ À CONCLUSÃO DE QUE A CONTRIBUINTE NÃO RECOLHEU OU RECOLHEU A MENOR O IMPOSTO POR ELE APURADO.**

PORTANTO, CORRETAMENTE AGIU O FISCO EM EXIGIR O IMPOSTO NÃO RECOLHIDO PELA CONTRIBUINTE.

[...]

**ALEGA A DEFESA QUE, AO LEVAR EFEITO O ART. 19, §§ 11 E 12 DO ANEXO XV DO RICMS/02, A FISCALIZAÇÃO APUROU E COBROU ICMS/ST SOBRE O PRÓPRIO ICMS/ST, O QUE É COMPLETAMENTE ILEGAL E VIOLA O QUE DISPÕE O ART. 8º DA LC Nº 87/96.**

[...]

REQUER A IMPUGNANTE QUE, CASO ENTENDA O CCMG PELA IMPOSSIBILIDADE DE SE AFASTAR POR INTEIRO A METODOLOGIA DE CÁLCULO ESTABELECIDADA PELO RICMS/02, SE RECONHEÇA A EXCLUSÃO DO ICMS/ST DE SUA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO, DE MODO QUE DEVE SER DEDUZIDO O ICMS/ST RECOLHIDO PELA IMPUGNANTE DA MÉDIA PONDERADA DE PREÇOS DE MESES ANTERIORES, EM TODAS AS REGRAS UTILIZADAS.

NO ENTANTO, MAIS UMA VEZ, SEM RAZÃO A DEFESA.

[...]

**NO TOCANTE, AO PEDIDO DE SEJA DEDUZIDO O ICMS/ST RECOLHIDO PELA IMPUGNANTE (E REPASSADO AO CLIENTE) DA MÉDIA PONDERADA DE PREÇOS DE MESES ANTERIORES, EM TODAS AS REGRAS UTILIZADAS, ESTE NÃO PODE SER ACATADO.**

PRIMEIRO, INSTA ESCLARECER QUE COMO EXPOSTO NO RELATÓRIO FISCAL 'A FISCALIZAÇÃO OBSERVOU A CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 142/2019 PARA CONSIDERAR O

**ABATIMENTO DO REEMBOLSO NA FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA DO PRODUTO'.**

ASSIM, PARA ATENDER AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE, DA MESMA FORMA COMO OCORRE NO SISTEMA NORMAL DE DÉBITO E CRÉDITO, NAS OPERAÇÕES SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, APESAR DE O IMPOSTO DEVIDO SER RETIDO ANTECIPADAMENTE, CADA CONTRIBUINTE AO LONGO DA CADEIA DE CIRCULAÇÃO DA MERCADORIA CONTRIBUI APENAS COM A SUA QUOTA-PARTE DO MONTANTE DO IMPOSTO RETIDO, O QUE SE DÁ POR MEIO DA TÉCNICA DO REEMBOLSO, DEFINIDO NO ART. 37, § 1º, DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02, DA SEGUINTE FORMA:

[...]

OU SEJA, DE ACORDO COM O DISPOSITIVO ACIMA, O VALOR REEMBOLSÁVEL PELOS CONTRIBUINTES QUE SE SITUAM NAS FASES INTERMEDIÁRIAS DA CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS CORRESPONDE À DIFERENÇA POSITIVA ENTRE O VALOR RESULTANTE DA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA INTERNA ESTABELECIDADA PARA A MERCADORIA SOBRE O VALOR QUE SERVIU DE BASE PARA CÁLCULO DO ICMS POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E O VALOR RESULTANTE DA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA INTERNA ESTABELECIDADA PARA A MERCADORIA SOBRE O VALOR DA OPERAÇÃO.

**DIANTE DISSO, VERIFICA-SE QUE APENAS PARTE DO ICMS/ST CORRESPONDENTE À PARCELA DO FATO GERADOR PRESUMIDO TERIA INFLUÊNCIA NA FORMAÇÃO DO PREÇO DE PARTIDA PARA A AGREGAÇÃO DA MVA, OU SEJA, SOMENTE A PARCELA REFERENTE AO REEMBOLSO PREVISTO NO § 1º DO ART. 37 DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02 PODERIA SER DEDUZIDA DO VALOR MÉDIO DE VENDA DE MÊS ANTERIOR, PARA SE OBTER O PREÇO DE PARTIDA PARA O ACRÉSCIMO DA MVA.**

ASSIM SE MANIFESTOU O FISCO SOBRE O PEDIDO DA IMPUGNANTE:

A Consulta de Contribuinte nº 142/2019, observada pelo Fisco na confecção do Auto de Infração e que trata de situação análoga à da Impugnante, dispõe que apenas parte do ICMS-ST correspondente à parcela do fato gerador presumido tem influência na formação do preço de partida para a agregação da MVA, portanto, somente a parcela referente ao reembolso previsto no § 1º do art. 37 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 poderá ser deduzida do valor médio de venda do mês anterior, para se obter o preço de partida para o acréscimo da MVA.

[...]

Ao contrário do imposto recolhido pela Impugnante no momento da entrada, que é

consideravelmente menor ao usar o preço de custo da transferência como valor de partida para formação da base de cálculo do ICMS/ST. **Assim, demonstrou-se também que, excluída a parcela do reembolso, inexistente a figura da incidência do ICMS/ST sobre ICMS/ST, como alegado pela Impugnante.**

DIANTE DO EXPOSTO, NÃO HÁ COMO ACATAR O PEDIDO DA DEFESA PARA EXCLUIR DA MÉDIA PONDERADA DOS PREÇOS PRATICADOS PELA AUTUADA NOS MESES ANTERIORES À TRANSFERÊNCIA, PARA COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST, O VALOR DO ICMS/ST RECOLHIDO PELA IMPUGNANTE.

CORRETAS, PORTANTO, AS EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST E DA MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II, DA LEI Nº 6.763/75: ..." (GRIFOU-SE)

Portanto, foram deduzidos dos valores exigidos as quantias efetivamente pagas pela Recorrente, bem como os montantes dos reembolsos apurados.

Inexiste, portanto, a alegada divergência jurisprudencial, tratando-se de decisões distintas, oriundas de casos concretos também distintos, com suas especificidades próprias.

**Quanto ao Acórdão nº 22.668/21/2ª**

A Recorrente relata que, em sua impugnação, *“apontou a nulidade da autuação na medida em que a própria Ilma. Fiscalização, ao aplicar a 3ª regra de apuração do preço médio, não logrou êxito em observar a legislação porque não realizou o ajuste da MVA”*.

Pontua que a decisão recorrida, por sua vez, *“admitiu que não seria possível adequar os fatos a essa regra por impossibilidade fática (existência de pluralidade de operações interestaduais); mas manteve a autuação em relação a esse ponto porque a Ilma. Fiscalização teria feito o que era ‘possível’ para aplicar o preço médio”*, conforme abaixo:

DECISÃO RECORRIDA

“VÊ-SE QUE BUSCOU O FISCO, OBSERVANDO O QUE PREVÊ A LEGISLAÇÃO, E, RESPEITANDO A SEQUÊNCIA DE POSSIBILIDADES DE SE OBTER A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NAS TRANSFERÊNCIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE, ATENDER AO OBJETIVO DA NORMA, ADOTANDO A TÉCNICA QUE FOI POSSÍVEL PARA SE CHEGAR À MARGEM DE VALOR AGREGADO, EM OBSERVAÇÃO AO ITEM 3 DA ALÍNEA “B” DO INCISO I DO ART. 19 DO ANEXO XV DO RICMS/02, E § 12, INCISO II DO MESMO ARTIGO.”

A seu ver, porém, *“o quanto decidido incorre em flagrante contradição (ou até um erro material) porque deixou de aplicar a legislação mineira”*.

Salienta, nesse sentido, que, embora entenda como compreensível a Fiscalização buscar a melhor técnica na apuração do imposto, “o fato é que a atividade do lançamento é expressamente vinculada à lei (artigo 142 do CTN). E, se assim o é, não cabe discricionariedade por parte do Fisco em inventar técnicas de apuração ou adequá-las ao caso concreto de maneira completamente autônoma”.

Ressalta que, “no caso concreto, se tanto a Ilma. Fiscalização quanto o v. acórdão, admitem a impossibilidade de aplicação da 3ª regra em todos seus aspectos, não há margem para uma atividade discricionária. Logo, se a norma não incide na prática, essa parte da autuação sequer deveria existir”.

Assim, a seu ver, “o v. acórdão, em vez de respaldar uma técnica possível (mas não cogente), deveria ter anulado a autuação, pois confirmou a impossibilidade de se adotar a MVA ajustada ao presente caso”, complementando que “em outros casos julgados pelo CONSELHO DE CONTRIBUINTES, também se verifica que o Fisco extrapolou os limites legais e deixou de aplicar a legislação mineira para realizar o cálculo da MVA ajustada”.

Cita o Acórdão nº 22.668/21/2ª, no qual o contribuinte argumentava que “a fim de evitar eventual redução da carga tributária decorrente da operação interestadual, há a previsão de ajuste da MVA para equacionar a carga tributária”, cuja decisão foi no seguinte sentido:

ACÓRDÃO Nº 22.668/21/2ª

(PARADIGMA)

“DE FATO, O OBJETIVO DOS CITADOS NORMATIVOS FOI O DE INSTITUIR MECANISMOS PARA A APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST NA OPERAÇÃO DE TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL, QUE POSSIBILITEM A OBTENÇÃO DE UM PREÇO QUE MAIS SE APROXIME DAQUELE EFETIVAMENTE PRATICADO PELO CONTRIBUINTE (...).

DISPÕE A LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, ESPECIFICAMENTE NO ART. 8º, ACERCA DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO PARA FINS DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VEJA-SE:

(...)

A LEI Nº 6.763/75 RECEPCIONA O REFERIDO DISPOSITIVO EM SEU ART. 13, § 19:

(...)

**COMO SE VÊ, 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')."**

(GRIFOS DA RECORRENTE)

Destaca que *“a regra é clara: deve-se seguir a legislação superior e aplicar os critérios corretamente previstos para apuração da MVA ajustada, o que foi completamente ignorado pelo Fisco e pelo v. acórdão recorrido”*, acrescentando que, *“no caso, não parece coerente afirmar que se adotou apuração mais favorável ao contribuinte, se a atividade do lançamento é nula e impossível de se fazê-la em relação à 3ª regra. Do contrário, a lei será a alçada ao mesmo patamar do ‘costume’ da técnica possível a ser adotada”*.

Conclui afirmando que, *“em função das ofensas aos artigos 142 do CTN e ao princípio da legalidade, requer-se o provimento do presente recurso de revisão com a anulação da presente autuação, porque uma das metodologias empregadas pela Ilma. Fiscalização para o lançamento do imposto simplesmente não existe na legislação (sequer no RICMS/2002-MG)”*.

No entanto, assim como no tópico anterior, verifica-se não assistir razão à Recorrente, uma vez que não caracterizada a alegada divergência jurisprudencial.

Nesse sentido, há que se destacar, inicialmente, que a divergência suscitada restringe-se à questão preliminar, vinculada a uma hipotética nulidade/ilegalidade do procedimento fiscal, questão, aliás, que se mostra presente em todo o recurso.

Há que se ressaltar, contudo, que o art. 163, § 1º, inciso I, alínea “a” do RPTA afasta a possibilidade de interposição de recurso de revisão quanto a questões preliminares suscitadas no processo e não acatadas no julgamento, exceto em relação àquelas relativas à desconsideração do ato ou negócio jurídico ou às que resultem em declaração de nulidade do lançamento.

Art. 163. Das decisões da Câmara de Julgamento cabe Recurso de Revisão para a Câmara Especial, no prazo de 10 (dez) dias contados da intimação do acórdão, mediante publicação da decisão no órgão oficial, nas seguintes hipóteses:

I - quando a decisão da Câmara de Julgamento resultar de voto de qualidade proferido pelo seu Presidente;

II - no caso de PTA submetido ao rito ordinário, quando a decisão recorrida seja divergente, quanto à aplicação da legislação tributária, de outra proferida por câmara do Conselho de Contribuintes.

**§ 1º Não ensejará recurso de revisão:**

I - a decisão tomada pelo voto de qualidade, relativa à:

a) questão preliminar, exceto a referente à desconsideração do ato ou negócio jurídico ou a que resulte em declaração de nulidade do lançamento.”

(...)

Assim, mostra-se incabível o recurso quanto à questão preliminar rejeitada pela Câmara *a quo*, pois, de acordo com a alínea “a” do § 1º do art. 163 do RPTA, somente ensejam recurso de revisão as questões preliminares prejudiciais de mérito (declaração de nulidade do lançamento) e aquelas que envolvam desconsideração do ato ou negócio jurídico.

De toda forma, como já afirmado, inexiste a divergência suscitada pela Recorrente.

Nesse sentido, seguem abaixo excertos da decisão recorrida, que esclarecem a “3ª Regra da Metodologia Fiscal” (“3ª Regra de Apuração do Preço Médio”) a que faz alusão a Recorrente, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 24.071/22/1ª

(DECISÃO RECORRIDA)

“... NO TOCANTE À METODOLOGIA DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO, A IMPUGNANTE APONTA AS SEGUINTE SUPOSTAS SITUAÇÃO, AS QUAIS NÃO ESTARIAM DE ACORDO COM A LEGISLAÇÃO:

- AO APLICAR A TERCEIRA REGRA DA METODOLOGIA, CONTIDA NO ART. 19, § 12, INCISO II, ANEXO XV, DO RICMS/02 (A BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST SERÁ O “PREÇO MÉDIO PONDERADO” DAS VENDAS DO REMETENTE NO 2º MÊS ANTERIOR ÀQUELE EM QUE A MERCADORIA É TRANSFERIDA, ACRESCIDO DA MVA AJUSTADA), A FISCALIZAÇÃO NÃO CONSEGUIU AJUSTAR A MVA SOB A JUSTIFICATIVA DE QUE ISSO REDUNDARIA UMA DISTORÇÃO DO CÁLCULO;

[...]

ENTRETANTO NÃO TEM RAZÃO A DEFESA, COMO RESTARÁ DEMONSTRADO.

POR OPORTUNO, TRANSCREVE-SE DO RELATÓRIO FISCAL (ITEM 8.3), CASO PRÁTICO PARA DEMONSTRAR COMO SE DEU A SUBSTITUIÇÃO DO “PREÇO PRATICADO PELO REMETENTE” PELO “PREÇO MÉDIO PONDERADO”:

### 8.3- REGRAS PARA SUBSTITUIÇÃO DO PREÇO PRATICADO PELO REMETENTE COM EXEMPLO PRÁTICO

Como já exposto, no intuito de facilitar a compreensão da aplicação das normas estabelecidas nos §§ 11 e 12 acima transcritos, o Fisco elaborou o presente detalhamento dos critérios e da metodologia utilizada no emprego das regras para a substituição do preço praticado pelo remetente na formação da base de cálculo para fins de substituição tributária.

Ainda no intuito de simplificar o entendimento, a fiscalização numerou as regras pela ordem

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sequencial em que deverão ser cumpridas, identificando-as por 1ª REGRA, 2ª REGRA, 3ª REGRA e 4ª REGRA, detalhadamente explicitadas a seguir, inclusive com exemplo prático:

Regra	PreçoMédio - Parâmetro	PreçoMédio-Origem da Informação
1ª REGRA	Preço Médio Ponderado - 2º Mês Anterior - MG	Nfe Saída- Coty MG
2ª REGRA	Preço Médio Ponderado - 3º Mês Anterior - MG	Nfe Saída- Coty MG
	Preço Médio Ponderado - 4º Mês Anterior - MG	Nfe Saída- Coty MG
	Preço Médio Ponderado - 5º Mês Anterior - MG	Nfe Saída- Coty MG
	Preço Médio Ponderado - 6º Mês Anterior - MG	Nfe Saída- Coty MG
3ª REGRA	Preço Médio Ponderado - 2º Mês Anterior - Remetente	Intimação- Preço Médio
4ª REGRA	Memória de Cálculo	Intimação- Memória de Cálculo

[...]

**3ª REGRA: § 12, inciso II, Art. 19, Parte 1, Anexo XV, RICMS/02 (primeira parte da redação)**

→ “caso não tenha sido promovida operação interna de venda do segundo ao sexto mês anterior àquele em que ocorrer a transferência interestadual”, deverá ser substituído o preço praticado pelo remetente pelo **preço médio ponderado do produto praticado por ele** nas operações de venda no segundo mês anterior àquele em que ocorrer a transferência.

Os preços médios para cumprimento da 3ª REGRA foram obtidos através de informações prestadas pelo contribuinte em atendimento à intimação feita pela fiscalização.

Foi solicitado preço médio ponderado mensal SEM O ICMS (\*) embutido no mesmo (ANEXO VI).

(\*) A aplicação da 3ª Regra relativamente ao preço médio **está subordinada ao ajuste da Margem de Valor Agregado** (Art. 19, § 12, inciso III, Parte 1, Anexo XV, RICMS/02).

Todavia, as operações do remetente (estabelecido em Goiás) ocorrem para diversos estados com diferentes alíquotas interestaduais. Daí, a apuração de uma alíquota média interestadual para fins do ajustamento da MVA poderia implicar em distorção da mesma, de acordo com maior ou menor volume de operações para

determinada região do país e/ou operações internas.

Diante disso, optou-se por solicitar o preço médio dessas operações sem o imposto incidente, de forma a neutralizar o impacto do imposto interestadual. Ao final, embutiu-se o ICMS à alíquota interna para posteriormente aplicar a MVA sem necessidade de ajustamento.

[...]

NO QUE TANGE À 3ª REGRA (ART. 19, § 12, INCISO II DO ANEXO XV DO RICMS/02), QUE PREVÊ QUE A BASE DE CÁLCULO DO ICMS-ST SERÁ O “PREÇO MÉDIO PONDERADO” DAS VENDAS DO REMETENTE NO 2º MÊS ANTERIOR ÀQUELE EM QUE A MERCADORIA É TRANSFERIDA, **ACRESCIDO DA MVA AJUSTADA**, ALEGA A IMPUGNANTE QUE A FISCALIZAÇÃO NÃO CONSEGUIU AJUSTAR A MVA SOB A JUSTIFICATIVA DE QUE ISSO REDUNDARIA UMA DISTORÇÃO DO CÁLCULO.

REPRODUZ-SE NOVAMENTE O DISPOSITIVO PARA EXAME:

II - caso não tenha sido promovida operação interna de venda do segundo ao sexto mês anterior àquele em que ocorrer a transferência interestadual, a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária será apurada na forma estabelecida no item 3 da alínea “b” do inciso I do caput, substituindo o preço praticado pelo remetente na operação pelo preço médio ponderado do produto praticado por ele nas operações de venda no segundo mês anterior àquele em que ocorrer a transferência e, na falta deste preço, o preço corrente da mercadoria na praça do responsável praticado no mês da transferência;

(...)

COMO SE VÊ, A 3ª REGRA ADOTA COMO BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST O ITEM 3 DA ALÍNEA “B” DO INCISO I DO ART. 19 DO ANEXO XV DO RICMS/02, SENDO QUE DEVERÁ SER SUBSTITUÍDO O PREÇO PRATICADO PELO REMETENTE PELO **PREÇO MÉDIO PONDERADO DO PRODUTO PRATICADO POR ELE** NAS OPERAÇÕES DE VENDA NO SEGUNDO MÊS ANTERIOR ÀQUELE EM QUE OCORRER A TRANSFERÊNCIA. PARA TANTO, DEVE-SE APLICAR O AJUSTE DA MARGEM DE VALOR AGREGADO.

TENDO OBSERVADO O FISCO QUE AS OPERAÇÕES DE VENDA DO REMETENTE, ESTABELECIDO EM GOIÁS, OCORREM PARA DIVERSOS ESTADOS COM DIFERENTES ALÍQUOTAS INTERESTADUAIS, E CONCLUÍDO QUE A APURAÇÃO DE UMA ALÍQUOTA MÉDIA INTERESTADUAL PARA FINS DO AJUSTAMENTO DA MVA PODERIA IMPLICAR EM DISTORÇÃO DA MESMA, EM RAZÃO DE MAIOR OU MENOR VOLUME DE OPERAÇÕES PARA

DETERMINADA REGIÃO DO PAÍS E/OU OPERAÇÕES INTERNAS, OPTOU POR SOLICITAR À CONTRIBUINTE A INFORMAÇÃO DO PREÇO MÉDIO DESSAS OPERAÇÕES SEM O IMPOSTO INCIDENTE, DE FORMA A NEUTRALIZAR O IMPACTO DO IMPOSTO INTERESTADUAL. EM SEGUIDA, **EMBUTIU-SE O ICMS À ALÍQUOTA INTERNA** PARA POSTERIORMENTE **APLICAR A MVA SEM NECESSIDADE DE AJUSTAMENTO.**

SOBRE ESSE TEMA, ASSIM SE PRONUNCIOU O FISCO NA MANIFESTAÇÃO FISCAL:

Retomando, então, os argumentos da Impugnante apresentados no início de sua peça contraditória, há a acusação de que o Fisco adotou metodologia não contemplada na legislação ao aplicar a 3ª Regra, aquela em que, não tendo sido promovida venda interna do produto, do 2º ao 6º mês anterior à transferência, a base de cálculo será o preço médio ponderado das vendas do remetente no 2º mês anterior ao da transferência.

Equivoca-se, todavia, ao manifestar tal argumento, uma vez que **a opção de adotar o preço do remetente desonerado do imposto nele embutido, para depois incluir o ICMS interno e, só então, aplicar a MVA sem necessidade de ajuste, nada mais é do que uma técnica fiscal utilizada no desenvolvimento do trabalho.**

**A essência da regra está mantida, qual seja, preço médio do remetente e aplicação de MVA** e, mais importante, o objetivo de tal técnica foi o de não ter o risco de causar uma distorção no ajustamento da MVA com uma alíquota média interestadual que pudesse, inclusive, prejudicar o Contribuinte.

A Impugnante ataca a aplicação da 3ª regra, mas se esquece de que não observou nem a 1ª (vendas internas no 2º mês anterior) e nem a 2ª (3º ao 6º mês anterior) regra da legislação. Simplesmente descumpriu-as sem sequer cogitar chegar à implementação das demais.

(...)

VÊ-SE QUE BUSCOU O FISCO, OBSERVANDO O QUE PREVÊ A LEGISLAÇÃO, E, RESPEITANDO A SEQUÊNCIA DE POSSIBILIDADES DE SE OBTER A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NAS TRANSFERÊNCIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE, ATENDER AO OBJETIVO DA NORMA, ADOTANDO A TÉCNICA QUE FOI POSSÍVEL PARA SE CHEGAR À MARGEM DE VALOR AGREGADO, EM

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

OBSERVAÇÃO AO ITEM 3 DA ALÍNEA “B” DO INCISO I DO ART. 19 DO ANEXO XV DO RICMS/02, E § 12, INCISO II DO MESMO ARTIGO ...”

(GRIFOU-SE)

Como bem esclareceu a decisão recorrida, de acordo com o disposto no § 12, inciso II do art. 19 do Anexo XV do RICMS02, para os casos em que o substituto não tenha promovido operação interna de venda do segundo ao sexto mês anterior àquele em que ocorrer a transferência interestadual, “*a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária será apurada na forma estabelecida no item 3 da alínea ‘b’ do inciso I do caput, substituindo o preço praticado pelo remetente na operação pelo preço médio ponderado do produto praticado por ele nas operações de venda no segundo mês anterior àquele em que ocorrer a transferência e, na falta deste preço, o preço corrente da mercadoria na praça do responsável praticado no mês da transferência*”.

Porém, conforme informação da Câmara *a quo*, “*tendo observado o Fisco que as operações de venda do remetente, estabelecido em Goiás, ocorrem para diversos estados com diferentes alíquotas interestaduais, e concluído que a apuração de uma alíquota média interestadual para fins do ajustamento da MVA poderia implicar em distorção da mesma, em razão de maior ou menor volume de operações para determinada região do país e/ou operações internas, optou por solicitar à Contribuinte a informação do preço médio dessas operações sem o imposto incidente, de forma a neutralizar o impacto do imposto interestadual. Em seguida, embutiu-se o ICMS à alíquota interna para posteriormente aplicar a MVA sem necessidade de ajustamento*”.

Com essa metodologia, a utilização da MVA ajustada tornou-se desnecessária, pois o Fisco apurou preço médio ponderado (base de cálculo da ST) já considerando a alíquota interna prevista para o produto/operação, cabendo lembrar que a MVA ajustada, pela sua própria definição, somente é aplicável quando o coeficiente correspondente à alíquota interna for maior que aquele utilizado pelo remetente (transferência interestadual, no presente caso).

Nessa linha, a Câmara *a quo* ratificou o entendimento externado na manifestação fiscal, afirmando que “*a opção de adotar o preço do remetente desonerado do imposto nele embutido, para depois incluir o ICMS interno e, só então, aplicar a MVA sem necessidade de ajuste, nada mais é do que uma técnica fiscal utilizada no desenvolvimento do trabalho*”.

Concluiu, dessa forma, que a essência da regra estava mantida, qual seja, preço médio do remetente e aplicação de MVA.

Trata-se, portanto, de circunstância muito específica do presente processo, inexistente no caso analisado no acórdão indicado como paradigma, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 22.668/21/2ª

(PARADIGMA)

“... CONFORME RELATADO, A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE A RETENÇÃO/RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST, NO PERÍODO

DE JANEIRO DE 2016 A JUNHO DE 2019, UMA VEZ QUE A AUTUADA, ESTABELECIDADA EM ITAJAÍ/SC, CONTRIBUINTE SUBSTITUTA TRIBUTÁRIA POR FORÇA DO PROTOCOLO ICMS Nº 41/08 (DISPÕE SOBRE A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM AUTOPEÇAS), INSCRITA NO CADASTRO DE CONTRIBUINTES DESTA ESTADO DESDE 06/05/15, DESTACOU BASE DE CÁLCULO MENOR DO QUE A PREVISTA NA LEGISLAÇÃO, NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA A FILIAL LOCALIZADA EM MINAS GERAIS.

[...]

É OPORTUNO SALIENTAR QUE O REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POSSUI NORMA DE COMPETÊNCIA ESTABELECIDADA NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA, EM SEU ART. 150, § 7º E NA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, CONFORME ART. 6º. VEJA-SE:

[...]

O FISCO VERIFICOU QUE A CONTRIBUINTE NÃO OBEDECEU AO COMANDO DO ART. 19, § 11, INCISO I, DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02, QUE DISPÕE SOBRE A FORMAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO PARA FINS DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NA OPERAÇÃO INTERESTADUAL DE TRANSFERÊNCIA, ENTRE ESTABELECEMENTOS DO MESMO TITULAR, DESTINADA A NÃO VAREJISTA, EM QUE DEVE SUBSTITUIR O 'PREÇO PRATICADO PELO REMETENTE' PELO 'PREÇO MÉDIO PONDERADO' OBTIDO COM BASE NAS OPERAÇÕES DE SAÍDAS INTERNAS DO ESTABELECEMENTO MINEIRO (FILIAL). VEJA-SE:

[...]

EM APERTADA SÍNTESE, **ALEGA A IMPUGNANTE QUE A BASE DE CÁLCULO POR ELA ADOTADA ESTÁ DE ACORDO COM A LC Nº 87/96 (ART. 8º, INCISO II, ALÍNEA "A"), PROTOCOLO ICMS Nº 41/08 (CLÁUSULA SEGUNDA, §1º), LEI Nº 6.763/75 (ART. 13, §19 'VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE')**.

ASSEVERA A IMPUGNANTE QUE OS DISPOSITIVOS QUE FUNDAMENTARAM O LANÇAMENTO NÃO ENCONTRARIAM RESPALDO LEGAL, ESTANDO PREVISTOS SOMENTE NO DECRETO DE Nº 43.080/02 (RICMS/02), SEM LEI ORDINÁRIA QUE LHE DÊ RESPALDO, OFENDENDO, A SEU VER, O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E FUGINDO À LÓGICA DO MECANISMO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

ARGUMENTA QUE, A FIM DE EVITAR EVENTUAL REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA DECORRENTE DA OPERAÇÃO INTERESTADUAL, HÁ A PREVISÃO DE AJUSTE DA MVA PARA EQUACIONAR A CARGA TRIBUTÁRIA.

CONTUDO, RAZÃO NÃO ASSISTE À IMPUGNANTE.

DISPÕE OS § 11 DO ART. 19 DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02, QUE NA OPERAÇÃO INTERESTADUAL DE

TRANSFERÊNCIA, ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR, CASO A OPERAÇÃO NÃO TENHA SUA BASE DE CÁLCULO ESTABELECIDO NA ALÍNEA “A” OU NOS ITENS 1 E 2 DA ALÍNEA “B” DO INCISO I DO *CAPUT*, **DEVERÁ SER UTILIZADO O PREÇO MÉDIO PONDERADO NAS OPERAÇÕES INTERNAS PRATICADAS PELO DESTINATÁRIO MINEIRO, DE ACORDO COM AS REGRAS ALI ESTABELECIDAS.**

POR SUA VEZ, OS INCISOS DO § 12 DO MESMO ARTIGO, PREVÊ AS REGRAS A SEREM ADOTADAS, CASO ESGOTADAS A POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DO PREÇO MÉDIO PONDERADO PRATICADO PELO DESTINATÁRIO MINEIRO NOS DOIS MESES ANTERIORES.

DE FATO, O OBJETIVO DOS CITADOS NORMATIVOS FOI O DE INSTITUIR MECANISMOS PARA A APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST NA OPERAÇÃO DE TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL, QUE POSSIBILITEM A OBTENÇÃO DE UM PREÇO QUE MAIS SE APROXIME DAQUELE EFETIVAMENTE PRATICADO PELO CONTRIBUINTE, NÃO SENDO ESTA A FUNÇÃO DA MVA AJUSTADA COMO TANGENCIA A DEFESA.

DISPÕE A LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, ESPECIFICAMENTE NO ART. 8º, ACERCA DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO PARA FINS DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VEJA-SE:

[...]

A LEI Nº 6.763/75 RECEPCIONA O REFERIDO DISPOSITIVO EM SEU ART. 13, § 19:

[...]

COMO SE VÊ, 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”).

JÁ 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.

CONSIDERANDO A PREVISÃO INSCULPIDA NO § 6º, DO ART. 8º, DA LC 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 INEXISTE AFRONTA À PREVISÃO DA LC.

PORTANTO, CONFORME DEMONSTRADO, OS DISPOSITIVOS QUE FUNDAMENTARAM O TRABALHO FISCAL RESPEITAM PERFEITAMENTE O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. NESSE SENTIDO, JÁ SE PRONUNCIOU O E. TJMG EM DISCUSSÃO IDÊNTICA A DOS PRESENTES AUTOS:

[...]

DESTACA-SE, AINDA, QUE A CLÁUSULA OITAVA DO CONVÊNIO ICMS Nº 81/93, CONVÊNIO ICMS Nº 52/17 (CLÁUSULA QUARTA) E CONVÊNIO ICMS Nº 142/18 (CLÁUSULA QUARTA), CONFORME VIGÊNCIAS NO PERÍODO AUTUADO, QUE ESTABELECEM NORMAS GERAIS A SEREM APLICADAS A REGIMES DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, DETERMINAM QUE O SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO DEVE OBSERVAR AS NORMAS DA LEGISLAÇÃO DA UNIDADE DA FEDERAÇÃO DE DESTINO DA MERCADORIA SUJEITA À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

EQUIVOCA-SE A DEFESA QUANTO À ALEGAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA, POIS SE OS ESTABELECIMENTOS VAREJISTAS MINEIROS ADQUIRISSEM AS MERCADORIAS DIRETAMENTE DE ESTABELECIMENTOS ATACADISTA DE TERCEIROS, NÃO RECEBERIAM AS MERCADORIAS CONSTANDO BASE DE CÁLCULO DA OPERAÇÃO PRÓPRIA “O PREÇO DA ENTRADA MAIS RECENTE NO REMETENTE”, POR NÃO SE TRATAR DE TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS.

ASSIM, AO CONTRÁRIO DA ALEGAÇÃO DA DEFESA, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM OFENSA À ISONOMIA TRIBUTÁRIA.

TAMBÉM NÃO HÁ SE FALAR EM OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS, UMA VEZ QUE TODOS OS CRÉDITOS DO IMPOSTO FORAM CONSIDERADOS NA APURAÇÃO QUE CULMINOU COM A PARCELA DO ICMS ORA EXIGIDO, NA FORMA DA LEGISLAÇÃO REGULAMENTAR.

NESSE DIAPASÃO, ACRESÇA-SE QUE É VEDADO A ESTE CONSELHO DE CONTRIBUINTES NEGAR APLICAÇÃO DE ATO NORMATIVO, 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).

RESSALTA-SE QUE A MATÉRIA VERSADA NOS PRESENTES AUTOS É TRATADA EM VÁRIAS CONSULTAS DE CONTRIBUINTES FORMULADAS À SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO – SUTRI (SETOR DA SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DE MINAS GERAIS-SEF/MG RESPONSÁVEL, DENTRE OUTRAS ATRIBUIÇÕES, PELA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA), COMO, POR EXEMPLO, A CONSULTA DE CONTRIBUINTE A SEGUIR:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 142/2019

[...]

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 168/2016

[...]

TAMBÉM ANALISANDO PTA DE DISCUSSÃO SIMILAR A DOS PRESENTES AUTOS (ART. 19, §11 DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02), ESTE CONSELHO DE CONTRIBUINTES ENTENDEU PELA PROCEDÊNCIA DA ACUSAÇÃO FISCAL. CONFIRA-SE:

[...]

NESSE CONTEXTO, NÃO MERECE REPARO A APURAÇÃO FISCAL DO ICMS/ST ORA EXIGIDO.

CORRETAS, PORTANTO, AS EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA CAPITULADAS, RESPECTIVAMENTE, 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: ...” (GRIFOU-SE)

**Quanto ao Acórdão nº 23.052/22/2ª**

A Recorrente afirma que o Fisco “*não conseguiu cumprir comando do RICMS/2002-MG, quando procurou aplicar a regra do quarto comando previsto da metodologia do regulamento, notadamente a utilização do ‘preço corrente da mercadoria na praça do responsável praticado no mês da transferência’*”.

Aduz que, “*no caso, a Ilma. Fiscalização acertou ao adotar a base de cálculo da Recorrente, o que atesta que a regra jurídico-tributária milita em favor da presente defesa e que a regra do ‘preço médio ponderado’ é incompatível com a realidade – diga-se. Ou seja, mesmo desbordando da sua própria lógica, a Ilma. Fiscalização acertou porque cumpriu a lei*”.

Sustenta, porém, que o erro “*foi ter lançado a diferença entre o valor apurado e o valor pago, incorrendo em majoração ilegal incompatível com o artigo 142 do CTN*”, isto é, o Fisco teria admitido que “*os cálculos da Recorrente estavam corretos; mas cobrou a diferença entre o valor supostamente pago e o valor apurado*”.

Cita, a título de exemplo, as Notas Fiscais nºs NF 3499 e NF 3544, “*em relação as quais adotou-se para todos os itens a quarta regra de apuração e a Ilma. Fiscalização encontrou uma suposta diferença a ser lançada*”, conforme abaixo:

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

TABELA CÁLCULO				DAE ST				DAE FEM				DIFERENÇA lançamento a menu		DIFERENÇA lançamento recolhimento			
Nº	DATA EMISSÃO	MÊS/ANO	ICMS ST TOTAL	ST	FEM	REC UF	ST DAE	VALOR REC ST	DT ANEX ST	REC UF	FEM DAE	VALOR REC FEM	DT ANEX FEM	ST	FEM	ST	FEM
00000499	05/03/2016	MM-16	57.273,62	53.018,29	4.255,33	MG	ST	48.762,96	07/03/2016	FEM				4.255,33	0,00	0,00	4.255,33
00000544	07/03/2016	MM-16	26.183,80	24.218,62	1.965,18	MG	ST	22.843,50	07/03/2016	FEM				1.965,18	0,00	0,00	1.965,18

Salienta que, “nesse caso, o artigo 142 do CTN deixa claro que a atividade de lançamento envolve a apuração correta do tributo, incluída a apuração do montante tributável, de modo que, obviamente, a Ilma. Fiscalização deveria ter excluído do lançamento os montantes apurados pela quarta regra sob pena de fazer com que a Recorrente **pagasse ICMS-ST e FEM duas vezes**”.

Pontua que, “em sede de aditamento, a Ilma. Fiscalização apenas deixou claro que, de fato, cobra imposto e multa em razão de uma suposta diferença entre o valor pago pela Recorrente e o valor apurado pelo trabalho fiscal”.

Argumenta que, “mesmo existindo dúvidas em relação à diferença cobrada sobre o lançamento do imposto **segundo a própria base de cálculo adotada pela Recorrente**, o v. acórdão simplesmente adotou **como verdadeiro** o cálculo do Fisco. Ou seja, o quanto decidido sequer cogitou a possibilidade de ter havido erro na apuração do imposto – mesmo a Recorrente tendo apontado a existência de inconsistências, repise-se”.

A seu ver, “no caso concreto deveria o v. acórdão privilegiar a paridade de armas, a boa-fé de contribuinte em suas alegações, o princípio da verdade material e solicitar uma diligência para se apurar eventuais inconsistências”, conforme previsão contida no art. 157 do RPTA.

Ressalta que, “em outros casos, quando não há ainda o devido convencimento dos Ilmo. Conselheiros, é de praxe que se determine a realização de diligência antes de realizar o julgamento do mérito, sob pena de cerceamento de defesa e da falta de análise integral dos fatos alegados”.

Cita, nesse sentido, o Acórdão n. 23.052/22/2ª, que determinou a realização de diligência e interlocutório “para complementar as provas aduzidas na autuação, nos termos do artigo 157 do RPTA”, verbis:

“EM SESSÃO REALIZADA EM 18/02/21, ACORDA A 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CCMG, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE EM CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA PARA QUE A FISCALIZAÇÃO JUNTE AOS AUTOS CÓPIA, DOS OFÍCIOS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL QUE INFORMARAM À SEF/MG A DOAÇÃO OBJETO DO LANÇAMENTO, CITADOS NA CERTIDÃO DE

FLS. 10. EM SEGUIDA, VISTA AO IMPUGNANTE. AINDA, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM EXARAR DESPACHO INTERLOCUTÓRIO PARA QUE O IMPUGNANTE, NO PRAZO DE 20 (VINTE) DIAS, CONTADO DO RECEBIMENTO DA INTIMAÇÃO, DEMONSTRE E COMPROVE A MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA ENTRE A DOADORA E O DONATÁRIO NOS VALORES QUE ALEGA TEREM SIDO EFETIVAMENTE DOADOS, E QUE FORAM OBJETO DAS DIRPFS RETIFICADORAS MENCIONADAS EM SUA IMPUGNAÇÃO. **O PRAZO ESTABELECIDO PARA O CUMPRIMENTO DA PRESENTE DELIBERAÇÃO, SUPERIOR AOS 10 (DEZ) DIAS PREVISTOS NO ART. 157 DO RPTA, JUSTIFICA-SE PELA COMPLEXIDADE NA OBTENÇÃO DAS INFORMAÇÕES E/OU DOCUMENTOS SOLICITADOS.** EM SEGUIDA, VISTA À FISCALIZAÇÃO (FLS. 81).”

No seu entendimento, “*o que fez o v. acórdão, longe de um julgamento imparcial, foi deliberadamente adotar o cálculo do Fisco sem sequer questioná-lo a partir de duas evidências*”, a saber:

- (i) “*Adoção da própria base de cálculo do contribuinte – que, inclusive, contraria a própria lógica da Ilma. Fiscalização*”; e
- (ii) “*Existência de inconsistências no lançamento tributário que o colocam em xeque*”.

Conclui, nessa linha, que “*o presente recurso de revisão deve ser provido, determinando que o feito volte à 1ª Câmara Julgadora para se realizar diligência apta a apurar o imposto realmente devido (se é que existe débito a ser apurado) segundo a 4ª regra da metodologia*”.

Porém, verifica-se, uma vez mais, não assistir razão à Recorrente.

Nessa linha, mostra-se necessária, inicialmente, a transcrição da parte da decisão recorrida que esclarece a “4ª Regra da Metodologia Fiscal” suscitada pela Recorrente, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 24.071/22/1ª

(DECISÃO RECORRIDA)

“... NO TOCANTE À METODOLOGIA DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO, A IMPUGNANTE APONTA AS SEGUINTE SUPOSTAS SITUAÇÃO, AS QUAIS NÃO ESTARIAM DE ACORDO COM A LEGISLAÇÃO:

[...]

- AO APLICAR A QUARTA REGRA PREVISTO DA METODOLOGIA, NOTADAMENTE A UTILIZAÇÃO DO ‘PREÇO CORRENTE DA MERCADORIA NA PRAÇA DO RESPONSÁVEL PRATICADO NO MÊS DA TRANSFERÊNCIA’, TAMBÉM A FISCALIZAÇÃO NÃO CONSEGUIU CUMPRIR O COMANDO DO RICMS/02, O QUE SERIA POR TER, CORRETAMENTE, ADOTADO A BASE DE CÁLCULO DA IMPUGNANTE, MAS, EQUIVOCADAMENTE, LANÇADO A DIFERENÇA ENTRE O VALOR APURADO E O VALOR PAGO.

SEGUE DIZENDO A IMPUGNANTE QUE, AO ADOTAR A 4ª REGRA, A FISCALIZAÇÃO ADMITIU QUE OS CÁLCULOS DELA ESTAVAM CORRETOS, MAS COBROU A DIFERENÇA ENTRE O VALOR

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SUPOSTAMENTE PAGO E O VALOR APURADO. CITA COMO EXEMPLO AS NOTAS FISCAIS NºS 3499 E 3544, EM RELAÇÃO AS QUAIS ADOTOU-SE PARA TODOS OS ITENS A 4ª REGRA DE APURAÇÃO E A FISCALIZAÇÃO ENCONTROU UMA SUPOSTA DIFERENÇA A SER LANÇADA.

ENTRETANTO NÃO TEM RAZÃO A DEFESA, COMO RESTARÁ DEMONSTRADO.

POR OPORTUNO, TRANSCREVE-SE DO RELATÓRIO FISCAL (ITEM 8.3), CASO PRÁTICO PARA DEMONSTRAR COMO SE DEU A SUBSTITUIÇÃO DO “PREÇO PRATICADO PELO REMETENTE” PELO “PREÇO MÉDIO PONDERADO”:

### 8.3- REGRAS PARA SUBSTITUIÇÃO DO PREÇO PRATICADO PELO REMETENTE COM EXEMPLO PRÁTICO

[...]

Regra	PreçoMédio - Parâmetro	PreçoMédio-Origem da Informação
1ª REGRA	Preço Médio Ponderado - 2º Mês Anterior - MG	Nfe Saída- Coty MG
2ª REGRA	Preço Médio Ponderado - 3º Mês Anterior - MG	Nfe Saída- Coty MG
	Preço Médio Ponderado - 4º Mês Anterior - MG	Nfe Saída- Coty MG
	Preço Médio Ponderado - 5º Mês Anterior - MG	Nfe Saída- Coty MG
	Preço Médio Ponderado - 6º Mês Anterior - MG	Nfe Saída- Coty MG
3ª REGRA	Preço Médio Ponderado - 2º Mês Anterior - Remetente	Intimação- Preço Médio
4ª REGRA	Memória de Cálculo	Intimação- Memória de Cálculo

[...]

#### **4ª REGRA: § 12, inciso II, Art. 19, Parte 1, Anexo XV, RICMS/02 (segunda parte da redação)**

→ na falta do preço praticado pelo remetente, “o preço corrente da mercadoria na praça do responsável praticado no mês da transferência.” Tendo em vista a impossibilidade de se obter o preço da praça em períodos remotos, o Fisco optou, de maneira mais favorável ao contribuinte, por adotar a base de cálculo e o valor do ICMS/ST apurado e pago por ele no momento da entrada.

Os valores foram obtidos através de informações prestadas pelo contribuinte em atendimento à intimação feita pela fiscalização, a qual solicitou a Memória de Cálculo dos valores de BASE DE

CÁLCULO/ST e ICMS/ST praticados por ele (ANEXO VII).

A adoção dessa regra dispensou o uso do preço médio ponderado do produto, sendo integralmente acatado os valores apurados e informados pelo contribuinte. Em vista disso, o campo PREÇO MÉDIO FINAL da Tabela Cálculo não está preenchido.

OBS.1: Embora esteja claro que, por questão de limitação técnica/operacional em períodos pretéritos, não foi possível efetuar os cálculos dos produtos enquadrados na 4ª Regra, foi necessário mantê-los no levantamento, em razão do contribuinte realizar o pagamento por total de nota fiscal, inexistindo destaque de ICMS/ST item a item. Vale dizer, retirar um item (produto) de determinada nota fiscal, implica em comprometer a sua totalização e posterior confronto com o pagamento realizado.

**OBS.2: É de se observar, também, que em alguns documentos fiscais, onde foi adotada a 4ª regra para todos os produtos, essa totalização do documento e o posterior confronto com o pagamento apurou recolhimento a menor e/ou falta de recolhimento de imposto. Vale dizer aqui que o contribuinte apurou determinado valor de imposto, informando-o inclusive ao Fisco em intimação, todavia, não o recolheu na totalidade (exemplo: NF 3499 de 05/03/2016).**

[...]

NO TOCANTE À QUARTA REGRA, A IMPUGNANTE ALEGA QUE FISCALIZAÇÃO ACERTOU AO ADOTAR A BASE DE CÁLCULO DA IMPUGNANTE, E QUE O ERRO, CONTUDO, FOI TER LANÇADO A DIFERENÇA ENTRE O VALOR APURADO E O VALOR PAGO. DIZ QUE A FISCALIZAÇÃO ADMITIU QUE OS CÁLCULOS DA IMPUGNANTE ESTAVAM CORRETOS, MAS COBROU A DIFERENÇA ENTRE O VALOR SUPOSTAMENTE PAGO E O VALOR APURADO, COMO EXEMPLO AS NOTAS FISCAIS NºS 3499 E 3544.

COMO EXPOSTO PELO FISCO, A ADOÇÃO DA QUARTA REGRA DISPENSOU O USO DO PREÇO MÉDIO PONDERADO DO PRODUTO, SENDO INTEGRALMENTE ACATADO OS VALORES APURADOS E INFORMADOS PELO CONTRIBUINTE, MEDIANTE O ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO FEITA PELA FISCALIZAÇÃO, A QUAL SOLICITOU A MEMÓRIA DE CÁLCULO DOS VALORES DE BASE DE CÁLCULO/ST E ICMS/ST PRATICADOS POR ELE (ANEXO VII).

NUM PRIMEIRO MOMENTO, QUANDO DA CONFECCÃO DO RELATÓRIO FISCAL NA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO, O

FISCO INFORMOU QUE NÃO HAVIA EXIGÊNCIAS FISCAIS DOS PRODUTOS ENQUADRADOS NESTA REGRA. ENTRETANTO, A PRÓPRIA IMPUGNANTE IDENTIFICOU, EM MEIO A MAIS DE 11.000 (ONZE MIL) NOTAS FISCAIS E MAIS DE 240.000 (DUZENTOS E QUARENTA MIL) ITENS DE NOTAS FISCAIS, DOIS DOCUMENTOS **(NF 3499 DE 05/03/16 E NF 3544 DE 07/03/16)** EM QUE TODOS OS ITENS ESTAVAM SUBMETIDOS À 4ª REGRA E QUE RESULTOU EM DIFERENÇA A RECOLHER, **SENDO QUE O CONFRONTO, TOTALIZADO POR NF, COM A DAE APONTOU PAGAMENTO A MENOR DE ICMS/ST E FALTA DE PAGAMENTO DE FEM.**

**DESTACA O FISCO QUE O CONFRONTO ENTRE O ICMS/ST DEVIDO E O ICMS/ST RECOLHIDO (DAE) FOI FEITO, CONSIDERANDO TODOS OS VALORES RECOLHIDOS, INCLUSIVE OS REALIZADOS EM NOME DA UNIDADE DE GOIÁS, AO CONTRÁRIO DO APONTADO, O QUE CONDUZ À CONCLUSÃO DE QUE A CONTRIBUINTE NÃO RECOLHEU OU RECOLHEU A MENOR O IMPOSTO POR ELE APURADO.**

PORTANTO, CORRETAMENTE AGIU O FISCO EM EXIGIR O IMPOSTO NÃO RECOLHIDO PELA CONTRIBUINTE ...”

(DESTACOU-SE)

Como se vê, com relação às notas fiscais citadas pela Recorrente, a Câmara *a quo* esclareceu que, “*num primeiro momento, quando da confecção do relatório fiscal na lavratura do Auto de Infração, o Fisco informou que não havia exigências fiscais dos produtos enquadrados nesta regra. Entretanto, a própria Impugnante identificou, em meio a mais de 11.000 (onze mil) notas fiscais e mais de 240.000 (duzentos e quarenta mil) itens de notas fiscais, dois documentos (NF 3499 de 05/03/16 e NF 3544 de 07/03/16) em que todos os itens estavam submetidos à 4ª regra e que resultou em diferença a recolher, sendo que o confronto, totalizado por NF, com a DAE apontou pagamento a menor de ICMS/ST e falta de pagamento de FEM*”.

Portanto, no caso da “4ª metodologia fiscal”, a falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ICMS/ST/FEM foi constatada mediante confronto dos valores apurados pela própria Recorrente com os valores efetivamente recolhidos via DAE.

Feito esse esclarecimento, há que se destacar que a divergência suscitada pela Recorrente refere-se à apreciação de provas.

Esse fato, por si só, descaracteriza a alegada divergência das decisões, tendo em vista que cuida da forma de apreciação de provas e não de divergência das decisões quanto à aplicação da legislação tributária.

Observando-se os fundamentos constantes da decisão recorrida, verifica-se que os Julgadores, amparados pelo livre convencimento de cada conselheiro sobre o lançamento, com suporte nas alegações das partes, nos fatos e circunstâncias constantes dos autos, decidiram que o lançamento realizado pela Fiscalização encontrava-se plenamente correto, sendo desnecessária a realização de diligência ou de interlocutório para a conclusão quanto à correção do procedimento fiscal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Resta evidenciado, portanto, que inexistente qualquer divergência jurisprudencial, e sim decisões distintas, em função do livre convencimento dos Conselheiros sobre o conjunto probatório anexado aos autos.

Sendo assim, reputa-se não atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA (divergência jurisprudencial), frustrando a exigência de preenchimento cumulativo das condições estabelecidas no referido dispositivo legal.

Por consequência, não se encontram configurados os pressupostos para admissibilidade do Recurso de Revisão.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em não conhecer do Recurso de Revisão, por ausência de pressupostos legais de cabimento. Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. João Vítor Kanufre Xavier da Silveira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich (Revisor), André Barros de Moura, Ivana Maria de Almeida e Thiago Álvares Feital.

**Sala das Sessões, 28 de outubro de 2022.**

**Cindy Andrade Moraes  
Relatora**

**Geraldo da Silva Datas  
Presidente**