

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

Acórdão: 22.323/16/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000342560-90  
Impugnação: 40.010139587-12  
Impugnante: Cia Mineira de Cosméticos Profissionais Ltda - EPP  
IE: 001302143.00-23  
Proc. S. Passivo: Thiago Carvalho Borges/Outro(s)  
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – COSMÉTICOS / PERFUMARIA / HIGIENE PESSOAL.** Constatado o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, uma vez que os valores dos descontos incondicionais, referentes às operações próprias, não foram incluídos na composição da base de cálculo do ICMS/ST, conforme determinação contida no item 3, alínea “b”, inciso I, art. 19 da Parte 1, Anexo XV, do RICMS/02. Exigência de ICMS/ST e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75. **Infração caracterizada.**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – COSMÉTICOS / PERFUMARIA / HIGIENE PESSOAL - EMPRESAS INTERDEPENDENTES.** Constatado o recolhimento a menor de ICMS/ST incidente sobre operações com mercadorias constantes do item 24, Parte 2, Anexo XV, do RICMS/02, haja vista a interdependência entre a Autuada e a fornecedora L’Oreal Brasil Comercial de Cosméticos Ltda, definida nos termos do parágrafo único do art. 113 c/c inciso IX do art. 115, ambos do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75. **Infração caracterizada.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A presente autuação versa sobre a acusação fiscal de recolhimento a menor de ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST), no período de junho de 2012 a julho de 2013, incidente sobre operações com mercadorias constantes do item 24, Parte 2, Anexo XV, do RICMS/02.

Exige-se ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Instruem o Auto de Infração, dentre outros, os seguintes documentos:

- Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fl. 02);
- Relatório Fiscal (fls. 07/09);
- Anexo I: demonstrativo do crédito tributário (fls. 10/11);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Anexo 2: relação de notas fiscais referentes ao período de junho de 2012 a julho de 2013 (fls. 12/16);
- Anexo 3: demonstrativo de cálculo do ICMS/ST, referente ao período acima mencionado (fls. 17/103);
- Anexo 4: tabela de produtos (fls. 104/116);
- Anexo 5: planilha contendo os recolhimentos efetuados pela Autuada (fls. 117/ 120);
- Anexo 6: cópias reprográficas, por amostragem, das DANFES emitidas pela empresa L'Oreal Brasil Comercial de Cosméticos Ltda, destinadas à Autuada, demonstrando o recolhimento a menor do ICMS/ST (fls. 121/212);
- Anexo 7: *compact disc* (CD) contendo a relação por item, de notas fiscais destinadas à Autuada, emitidas pela empresa L'Oreal Brasil Comercial de Cosméticos Ltda, relativamente ao período objeto do presente lançamento (fl. 213).

### **Da impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 217/253, argumentando, em síntese, o que se segue.

Em preliminar, pugna pela nulidade do lançamento, ao argumento de que teria sido descumprida a regra insculpida no art. 89, inciso V, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), segundo a qual deve constar do Auto de Infração a citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade.

Neste sentido, afirma a Impugnante que não há, no Auto de Infração, elementos suficientes para determinar, com segurança, a natureza da infração arguida.

Em seguida, passa a discorrer acerca da questão dos descontos incondicionais e sua repercussão na base de cálculo do ICMS, para concluir que a regra que determina que tais descontos não integram a base impositiva do imposto não se aplica no caso da substituição tributária.

Não obstante tal reconhecimento, afirma, todavia, que se trata, *in casu*, de situação diversa, ou seja, as operações objeto da autuação, no seu entendimento, não configuram hipótese de substituição tributária, mas sim de “antecipação do pagamento sem substituição tributária” (fls. 226/231).

Nesta perspectiva, argumenta inexistir fundamento legal para a aplicação do instituto da substituição tributária, haja vista a perda de vigência do regime especial nº 16.000143068-71, anteriormente deferido à empresa L'Oreal Brasil Comercial de Cosméticos Ltda.

Demais disso, questiona a base de cálculo adotada pela Fiscalização no lançamento, por entender violado o princípio da legalidade tributária, bem assim os princípios da anterioridade e isonomia.

Ao final, pede seja cancelado o lançamento, não obstante pugne também pela produção de prova pericial, de sorte a ver respondidos os quesitos que formula às fls. 252/253 dos autos.

### **Da Manifestação fiscal**

A Fiscalização comparece aos autos e manifesta-se às fls. 320/329, refutando as alegações da Impugnante, tanto no que pertine às prefaciais arguidas, como também no tocante às razões de mérito suscitadas.

### **Da Instrução Processual**

O processo vem à análise da Assessoria do CC/MG que determina a realização da diligência de fls. 332/333, providência esta que resulta na rerratificação do lançamento de fls. 334/335.

Foi emitido novo Relatório Fiscal de fls. 339/341, separando a acusação fiscal nos períodos de 01/06/12 a 31/01/13 (recolhimento a menor do ICMS/ST) e no período de 01/02/13 a 31/07/13 (recolhimento a menor do ICMS/ST em razão de interdependência entre a Autuada e o remetente L'Oreal Brasil Com. de Cosméticos Ltda), sem, contudo, que tenha havido qualquer alteração do crédito tributário.

Reaberta a vista, a Impugnante comparece às fls. 346/383, enquanto a Fiscalização manifesta-se às fls. 447/449.

---

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

### **Da Preliminar**

A Impugnante alega que o Decreto nº 44.747/08, que estabelece o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA) – dispõe sobre a normatização dos procedimentos atinentes aos processos administrativos tributários e, em seu art. 89, arrola uma série de requisitos mínimos para a validade do Auto de Infração.

Ressalta que a Autoridade fiscalizadora teria se limitado a descrever a ocorrência, suscitando diversos artigos como base legal do trabalho, sem fazer referência expressa ao dispositivo infringido, o que acarretou prejuízo à sua defesa, uma vez que não teria como saber exatamente de qual infração estaria sendo acusada.

Acrescenta que não haveria no Auto de Infração elementos suficientes para determinar, com segurança, a natureza da infração arguida, o que violaria os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

Entretanto não cabe razão à Impugnante.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A sua formalização encontra-se determinada no estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e disciplinada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim determina:

### DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

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

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

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

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

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

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

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

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

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

(Grifou-se).

No relatório do Auto de Infração está esclarecido o procedimento fiscal que resultou na identificação da ocorrência do fato gerador, qual seja o recolhimento a menor do ICMS/ST, em face da aquisição de mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, responsabilidade esta decorrente do disposto no art. 14 e da interdependência com o fornecedor, caracterizada nos termos dos arts. 114 e 115, todos do Anexo XV do RICMS/02.

E, para esclarecer mais, a Fiscalização, atendendo à diligência exarada pela Assessoria deste Conselho de Contribuintes, reformulou o Relatório Fiscal (fls. 339/341), deixando claro que a acusação fiscal de recolhimento a menor de ICMS/ST, no período de 01/02/13 a 31/07/13, decorre da utilização de MVA a menor, em razão de interdependência entre a Autuada e a remetente L'Oreal Brasil Comercial de Cosméticos Ltda.

Foram elaboradas planilhas detalhadas acerca da composição do crédito tributário, quantificado o imposto e demonstrado o cálculo da multa aplicável.

A apuração dos valores recolhidos a menor encontra-se demonstrada no Anexo 3 do Auto de Infração (fls. 18/103) e no Anexo 4 – tabela de produtos, contendo a MVA original e a MVA ajustada vigente no período autuado.

Não resta dúvida de que a Fiscalização proporcionou à Autuada desenvolver sua defesa sem qualquer surpresa ou falta de informação, não se caracterizando cerceamento de seu direito de defesa, devendo ser rejeitada, dessa forma, a arguição de nulidade do lançamento.

#### **Da prova pericial requerida**

A Autuada requer a realização de prova pericial, para tanto formula quesitos às fls. 252/253.

Segundo a doutrina “*em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação*” (Alexandre Freitas Câmara; *Lições de D. Processual Civil*), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

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

Todavia, o exame pericial no presente caso, mostra-se desnecessário, na medida em que os quesitos propostos têm respostas no conjunto probatório acostado aos autos e na legislação de regência do imposto.

E, os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação das questões postas.

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

SE A MATÉRIA TRATADA NOS AUTOS VERSAR SOBRE QUESTÃO EMINENTEMENTE DE DIREITO, QUANTO AO RECONHECIMENTO OU NÃO DA PERCEPÇÃO DE DIFERENÇA SALARIAL, DECORRENTE DA CONVERSÃO DE URV, DESNECESSÁRIA A REALIZAÇÃO DE PROVA PERICIAL CONTÁBIL, A QUAL PODERÁ SER REALIZADA, ACASO NECESSÁRIO, EM SEDE DE EXECUÇÃO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DA OPINIÃO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA QUE ESCAPA DO UNIVERSO DE CONHECIMENTO DO JULGADOR, HIPÓTESE ESSA NÃO CARACTERIZADA NO CASO VERTIDO. ASSIM, INDEFERE-SE O PEDIDO (PROCESSO NÚMERO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1.0024.05.661742-6/001(1), RELATOR: CÉLIO CÉSAR PADUANI, TJMG).

(GRIFOS ACRESCIDOS).

Assim, indefere-se a prova requerida com fundamento no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre o recolhimento a menor de ICMS por substituição tributária (ICMS/ST), no período de junho de 2012 a julho de 2013, incidente sobre operações com mercadorias constantes do item 24, Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Cabe inicialmente informar que a Autuada tem como atividade principal ao comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria (CNAE-f 4646.0/01).

A responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido a este estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada em território mineiro, relativa aos produtos descritos no item 24 (Cosméticos) da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 decorre do disposto no art. 14 do Anexo XV do RICMS/02:

Art. 14. O contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, em operação interestadual, é responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente.

Registra a Fiscalização que a Autuada, distribuidora dos produtos da L’Oreal Brasil Comercial de Cosméticos Ltda, vem efetuando o recolhimento do ICMS/ST relativo às operações internas, desde junho de 2012, quando ocorreu o cancelamento do Regime Especial de substituto tributário que fora concedido à empresa L’Óreal.

Cabe destacar ainda que, a partir de 01/02/13, a Autuada caracteriza-se como empresa interdependente de seu fornecedor L’Oreal Brasil Comercial de Cosméticos Ltda, em razão do disposto no inciso IX do art. 115, c/c o art. 113, ambos do Anexo XV do RICMS/02, impondo-se a observância do disposto no art. 114 do Anexo XV e parágrafo único do mesmo artigo, na apuração da base de cálculo do ICMS/ST:

*Efeitos de 1º/08/2009 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 1º, I, e vigência estabelecida pelo art. 3º, IV, ambos do Dec. nº 45.138, de 20/07/2009:*

Art. 113. A substituição tributária não se aplica às operações realizadas entre estabelecimentos de empresas interdependentes com as mercadorias de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que trata o item 24 da Parte 2 deste Anexo, exceto as operações que destinarem a mercadoria para estabelecimento varejista.

Parágrafo único. Na hipótese de inaplicabilidade da substituição tributária prevista no caput, a responsabilidade pela retenção recairá sobre o estabelecimento destinatário interdependente, no momento em que este promover a saída da mercadoria com destino a outro contribuinte.

Art. 115. Para fins do disposto nos arts. 113 e 114 desta Parte, consideram-se estabelecimentos de empresas interdependentes quando:

(...)

Efeitos a partir de 1º/02/2013 - Acrescido pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 5º, I, "b", ambos do Dec. nº 46.137, de 21/01/2013.

IX - uma tiver adquirido ou recebido em consignação da outra, no ano anterior, mais de 50% (cinquenta por cento) do seu volume total de aquisições.

Art. 114. Na remessa das mercadorias de que trata o item 24 da Parte 2 deste Anexo para estabelecimento varejista de empresa interdependente, exceto em se tratando de exploração mediante contrato formal de franquia, a base de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária será calculada:

(...)

Parágrafo único. O disposto no inciso II do caput aplica-se, inclusive, quando o contribuinte mineiro for o responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria no território mineiro.  
(grifou-se)

Não resta qualquer dúvida quanto à responsabilidade da Impugnante em relação ao ICMS/ST devido.

Em sua defesa, a Impugnante reconhece haver a concessão de desconto, contratualmente estabelecido entre ela e a remetente das mercadorias, quando da aquisição dos produtos, tendo inclusive apresentado cópias dos contratos de distribuição celebrados entre as partes.

Afirma que, conforme disposição constante do art. 13, §1º, inciso II, alínea "a", da Lei Complementar nº 87/96 e do art. 50, do RICMS/02, os descontos concedidos sob condição não integram a base de cálculo do ICMS.

Por outro lado, reconhece que o entendimento acerca dos descontos incondicionados, segundo as disposições legais, não se aplica ao ICMS devido por substituição tributária.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De fato, de acordo com que o item 3, alínea “b”, inciso I do art. 19, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02, alterado em 11/08/11 por meio do Decreto nº 45.688, ficou evidenciado, de forma expressa, que os “descontos concedidos, inclusive o incondicional”, integram a base de cálculo da substituição tributária. Confira-se:

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

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

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

(...)

3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º deste artigo; (grifou-se).

Tal disposição respalda-se no art. 8º da LC nº 87/96, *in verbis*:

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;

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

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

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei (...).

Saliente-se que a Lei nº 6.763/75 traz redação idêntica.

Cabe mencionar que este é o entendimento aplicado no âmbito deste Conselho de Contribuintes, considerando-se correta a inclusão do desconto incondicional na base de cálculo do ICMS/ST.

Vale dizer que, no caso da substituição tributária, não se pode, inegavelmente, ter a garantia de que o valor do desconto incondicional concedido na operação própria será repassado, nos mesmos moldes, em todas as demais etapas da cadeia de circulação, até o consumidor final.

Sobre o tema, discorre Hugo de Brito Machado, no artigo “A Bonificação e a Base de Cálculo do ICMS na Substituição Tributária”, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 186 e disponível em <http://abat.adv.br/biblioteca/files/artp/000098.pdf>:

É a denominada substituição tributária para frente, que mais exatamente se poderia chamar de cobrança antecipada do imposto, quer dizer, cobrança do imposto antes que o mesmo se faça devido.

Realmente, se o imposto diz respeito a um “fato gerador que deva ocorrer posteriormente”, esse imposto ainda não é devido, porque é precisamente a ocorrência do fato gerador do imposto que o torna devido. Mas esta é outra questão, cujo desenvolvimento aqui não seria oportuno. Basta, aqui, deixarmos claro que, nesse tipo de substituição tributária, ao substituto é atribuída a responsabilidade pelo pagamento de tributo que ainda não existe no plano concreto. É coisa do futuro.

(...)

Quando uma empresa vende mercadorias a outra que as vai revender, se concede bonificação ou desconto, o valor da bonificação ou do desconto não deve ser somado ao preço da venda porque este constitui o valor da operação, valor que se define considerando tanto a bonificação como o desconto.

Em outras palavras, a bonificação oferecida ou o desconto incondicional concedido participam da definição do preço efetivamente praticado, vale dizer, do valor da operação que é a base de cálculo do ICMS. Essa bonificação, ou esse desconto incondicional, todavia, dizem respeito apenas à operação realizada entre o contribuinte substituto e o contribuinte substituído, ficando o primeiro com a obrigação de recolher o ICMS relativo a essa operação, na condição de contribuinte mesmo.

A empresa que deu a bonificação ou o desconto incondicional, é também obrigada a recolher, na condição de substituto tributário, o ICMS relativo a operações futuras, que ainda devem ocorrer, mas ela não é parte nessas operações e as bonificações ou descontos que concedeu não se projetam necessariamente a elas.

(...)

No Superior Tribunal de Justiça firmou-se o entendimento segundo o qual o valor das bonificações e dos descontos incondicionais não integra a base de cálculo do ICMS. E esse entendimento tem sido invocado pelos que pretendem ver adotado o mesmo critério no que diz respeito à base de cálculo do ICMS referente às operações futuras, vale dizer, às operações realizadas pelos substituídos.

Entretanto, o Superior Tribunal de Justiça tem decidido que inexistindo a garantia de que a bonificação concedida pelo substituto tributário ao substituído vai ser transferida ao consumidor final, o recolhimento do ICMS sobre o regime de substituição tributária deve ser realizado integralmente. (Destacou-se).

Destaque-se que a base de cálculo da substituição tributária é o valor que presumivelmente o produto irá alcançar ao chegar ao mercado, realizando o objetivo de que o ICMS incida em toda a cadeia de consumo.

Noutra toada, a Impugnante alega que a Fiscalização teria entendido, equivocadamente, que houve recolhimento a menor ICMS devido por substituição tributária, sendo que, a seu ver, trata-se de “antecipação do pagamento sem substituição tributária”.

Entretanto, não lhe cabe razão.

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, conforme art. 6º. Confira-se:

Constituição da República:

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

(...)

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

da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Lei Complementar nº 87/96:

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

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

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

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

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

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

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

(...)

§ 8º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se:

1) conforme dispuser o regulamento, às operações e às prestações com as mercadorias e os serviços relacionados na Tabela "E" anexa a esta Lei e com outras mercadorias, bens e serviços indicados pelo Poder Executivo;

(...)

§ 9º Na entrada de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, proveniente de outra unidade da Federação para entrega no Estado a comerciante atacadista e varejista ou sem destinatário certo, o imposto será pago na forma que dispuser o Regulamento, observando-se, no que

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

couber, para efeito da base de cálculo, o disposto nos §§ 19 a 21 do artigo 13.

Assim, não resta dúvidas que, no caso em comento, ocorre a substituição tributária, e não a antecipação do pagamento sem substituição tributária.

A distinção entre tais institutos perante a legislação tributária mineira fica clara na Consulta de Contribuinte nº 247/2015, da qual se extrai o seguinte trecho:

A substituição tributária está disciplinada no Anexo XV do RICMS/2002 e sua aplicação está condicionada ao implemento de dois requisitos: primeiro, a sua classificação em código NBM/SH relacionado na Parte 2 do citado Anexo e, segundo, o seu enquadramento à descrição nela consignada, observadas as hipóteses de inaplicabilidade previstas no art. 18 da Parte 1 do referido Anexo.

Já a antecipação do imposto tem previsão no §14 do art. 42 do RICMS/2002 e deverá ser recolhida pela microempresa e a empresa de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional na entrada em seu estabelecimento de mercadoria destinada à industrialização ou comercialização ou na utilização de serviço, em operação ou prestação oriunda de outra Unidade da Federação.

No mesmo sentido, a Orientação Tributária DOLT/SUTRI nº 001/2014, trazida pela própria Impugnante:

4 - A antecipação é uma hipótese de substituição Tributária?

R: A antecipação não é hipótese de substituição Tributária, uma vez que não alcança as demais operações subsequentes com a mercadoria ou outras dela resultantes.

5 - A antecipação realizada por contribuinte do Simples Nacional é uma hipótese de substituição Tributária?

R: Não. Trata-se do regime de antecipação do recolhimento do imposto, com encerramento da tributação, previsto no item 1 da alínea "g" do inciso XIII do art. 13 da Lei Complementar nº 123/06.

Assim sendo, a substituição tributária, disciplinada no Anexo XV do RICMS/02, aplica-se em relação a qualquer produto incluído em um dos códigos da NBM/SH relacionados na Parte 2 do referido Anexo, desde que integre a respectiva descrição, que é o caso dos autos.

Quanto à margem de valor agregado (MVA) ajustada aplicável ao período autuado, esta encontra-se estabelecida no § 5º do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

*Efeitos de 1º/01/2012 a 31/12/2012 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 45.805, de 13/12/2011:*

“§ 5º Nas operações interestaduais com as mercadorias relacionadas nos itens 4 a 8, 10, 11, 14, 15, 17 a 24, 29 a 32, 36, 39, 41 e 43 a 51 da Parte 2 deste Anexo, quando o coeficiente a que se refere o inciso IV deste parágrafo for maior que o coeficiente correspondente à alíquota interestadual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de margem de valor agregado (MVA), esta será ajustada à alíquota interestadual aplicável, observada a fórmula “MVA ajustada =  $\{[(1+ MVA-ST \text{ original}) \times (1 - ALQ \text{ inter}) / (1 - ALQ \text{ intra})] - 1\} \times 100$ ”, onde:”

*Efeitos de 1º/01/2013 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 46.114, de 26/12/2012:*

“§ 5º Nas operações interestaduais com as mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo, quando o coeficiente a que se refere o inciso IV deste parágrafo for maior que o coeficiente correspondente à alíquota interestadual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de margem de valor agregado (MVA), esta será ajustada à alíquota interestadual aplicável, observada a fórmula “MVA ajustada =  $\{[(1+ MVA-ST \text{ original}) \times (1 - ALQ \text{ inter}) / (1 - ALQ \text{ intra})] - 1\} \times 100$ ”, onde:”

I - MVA ajustada é o percentual, com duas casas decimais, correspondente à margem de valor agregado a ser utilizada para apuração da base de cálculo relativa à substituição tributária na operação interestadual;

II - MVA-ST original é o coeficiente, com quatro casas decimais, correspondente à margem de valor agregado prevista na Parte 2 deste Anexo;

III - ALQ inter é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;

IV - ALQ intra é:

a) o coeficiente correspondente à alíquota interna estabelecida para a operação própria de contribuinte industrial ou importador substituto tributário relativamente ao ICMS devido nas operações subsequentes com a mercadoria; ou

b) caso a operação própria do contribuinte industrial a que se refere à alínea “a” esteja sujeita à redução de base de cálculo, o valor do multiplicador estabelecido na Parte 1 do Anexo IV.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 6º O disposto no § 5º não se aplica à operação que tenha como remetente microempresa ou empresa de pequeno porte.

Tal previsão aplica-se às operações ocorridas no período autuado de 01/06/12 a 31/01/13. A partir de 01/02/13, como a Autuada passou a ser enquadrada como empresa interdependente de seu fornecedor L'Oreal Brasil Comercial de Cosméticos Ltda, em razão do disposto no inciso IX do art. 115 do Anexo XV do RICMS/02, a MVA a ser aplicada encontra-se definida no art. 114 do mesmo Anexo:

*"Efeitos de 1º/02/2013 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 5º, I, "b", ambos do Dec. nº 46.137, de 21/01/2013:*

Art. 114. Na remessa das mercadorias de que trata o item 24 da Parte 2 deste Anexo para estabelecimento varejista de empresa interdependente, exceto em se tratando de exploração mediante contrato formal de franquia, a base de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária será calculada:

I - em se tratando de operação interna, adotando-se como margem de valor agregado (MVA) o percentual de 177,19% (cento e setenta e sete inteiros e dezenove centésimos por cento); e

II - em se tratando de operação interestadual, adotando-se a MVA ajustada conforme disposto no § 5º do art. 19, desta Parte, utilizando-se o percentual estabelecido no inciso I como MVA ST original.

Parágrafo único. O disposto no inciso II do caput aplica-se, inclusive, quando o contribuinte mineiro for o responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria no território mineiro.

Quanto à alegação de inobservância do princípio da legalidade por parte da Fiscalização, em afronta ao art.150, inciso I, da Constituição da República e art. 97 do CTN, é importante destacar que a competência do Conselho de Contribuintes está delimitada pelo art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, reproduzido também no art. 182 da Lei n.º 6.763/75, a saber:

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Alea Bretas Ferreira (Revisora), Wagner Dias Rabelo e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 13 de outubro de 2016.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior**  
**Presidente / Relator**