

Acórdão: 24.071/22/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001770148-21
Impugnação: 40.010150943-08
Impugnante: Coty Brasil Comércio S.A
IE: 002705621.00-90
Proc. S. Passivo: Carlos Eduardo de Arruda Navarro
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - INTERNA. Constatado que a Autuada não recolheu o devido ICMS a título de substituição tributária, nas operações de entrada de mercadorias sujeitas à substituição tributária, recebidas em transferência de estabelecimento de mesma titularidade localizado no estado de Goiás. Infração caracterizada. Corretas as exigências fiscais de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - INTERNA. Constatado que a Autuada recolheu a menor ICMS a título de substituição tributária, em razão de utilização de base de cálculo menor do que a prevista na legislação para apuração do imposto, quando recolhido, nas operações de entrada de mercadorias sujeitas à substituição tributária, recebidas em transferência de estabelecimento de mesma titularidade localizado no estado de Goiás, não obedecendo ao comando do art. 19, § 11, inciso I e § 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências fiscais de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA (FEM)/RECOLHIMENTO A MENOR - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA (FEM). Constatado que a Autuada não recolheu e/ou recolheu a menor o ICMS/ST relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria - FEM (adicional de dois pontos percentuais na alíquota do imposto), nos termos do art. 2º e art. 3º, inciso I, alínea "a", ambos do Decreto nº 46.927/15. Corretas as exigências do ICMS/ST relativo ao FEM e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre 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.

Da Impugnação

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

A Impugnante faz um breve relato da metodologia adotada pela Fiscalização e assevera que procurará demonstrar a ilegalidade e a inconstitucionalidade das regras por ela adotadas como parâmetro para a base de cálculo que subsidiaram a autuação.

Aduz que a pretexto de se criar e cumprir regras que serviriam para combater eventuais planejamentos tributários, o que ocorre é um verdadeiro ineditismo no campo tributário, qual seja: a) tributa-se a entrada interestadual com o preço da saída para fins de apuração do ICMS/ST e FEM; e b) considera-se meses anteriores como referência para se chegar à base de cálculo.

Entende que os trabalhos fiscais revelam a impossibilidade de se cumprir com o disposto no art. 19, §§ 11 e 12 do Anexo XV do RICMS/02.

Defende a tese da não incidência do ICMS/ST nas transferências interestaduais, sustentando que, quando há transferência da mercadoria de um estabelecimento a outro de mesma titularidade, a despeito da existência do princípio da autonomia dos estabelecimentos para o ICMS, não há circulação jurídica porque não há mudança de titularidade ou ato de comércio.

Destaca, nesse sentido a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário com Agravo – ARE nº 1.255.885/RG, com repercussão geral reconhecida.

Cita a Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça no mesmo sentido.

Argumenta que, embora as cortes superiores não tenham tratado do regime de substituição tributária, é crível que a inteligência se aplique também ao ICMS/ST, uma vez que, o que muda é apenas a maneira pela qual o tributo será cobrado, em cima de uma presunção relativa de que haverá circulação jurídica na cadeia nas etapas subsequentes.

Assevera que, nesse sentido, se não há incidência do ICMS na transferência, o momento para a cobrança do ICMS/ST deveria ser na venda a contribuintes, nunca no mero deslocamento da mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Diz que essa lógica, inclusive, encontra amparo no Tribunal de Justiça de Minas Gerais, que rechaça a incidência do ICMS/ST nas operações de transferência, a exemplo dos seguintes julgados: Apelação Cível 1.0024.13.293107-1/001 e Apelação Cível 1.0027.06.099215-6/002.

Aduz que, embora a Impugnante, para fins de conformidade à legislação mineira, tenha recolhido o ICMS/ST na entrada (de maneira claramente compatível com a operação de entrada), o fato é que a exigência da exação no momento do mero deslocamento da mercadoria ofende duas súmulas de tribunais superiores, cláusula convenial e a jurisprudência do TJMG, portanto, claramente ilegal e inconstitucional.

Alega que o próprio trabalho fiscal não conseguiu aplicar o RICMS/02, e o viola, portanto, ao aplicar a terceira regra da metodologia.

Aduz que, ao aplicar a regra contida no art. 19, § 12, inciso II do 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 própria Fiscalização admite que não conseguiu ajustar a MVA sob a justificativa de que isso redundaria uma distorção do cálculo (fl. 10 do Relatório Fiscal).

Entende que Fiscalização adotou metodologia que não está contemplada na legislação, portanto, viola o princípio da legalidade (art. 150, inciso I, da CF/88) e da atividade vinculada no lançamento do crédito tributário (art. 142 do CTN).

Requer a anulação da presente autuação porque uma das metodologias empregadas pela Fiscalização para o lançamento do imposto simplesmente não existe na legislação (sequer no RICMS/02).

Prossegue, dizendo que, do mesmo modo, a Fiscalização também não conseguiu cumprir outro comando do RICMS/02 quando procurou aplicar a quarta regra da metodologia, notadamente a utilização do “*preço corrente da mercadoria na praça do responsável praticado no mês da transferência*”.

Diz que, nesse caso, a Fiscalização acertou ao adotar a base de cálculo da Impugnante, o que atesta que a regra jurídico-tributária milita em favor da defesa e que a regra do “preço médio ponderado” é incompatível com a realidade. O erro, contudo, foi ter lançado a diferença entre o valor apurado e o valor pago, incorrendo em majoração ilegal incompatível com o art. 142 do CTN.

Aduz que a Fiscalização admitiu que os cálculos da Impugnante estavam corretos, mas cobrou a diferença entre o valor supostamente pago e o valor apurado. A título de exemplo as Notas Fiscais nºs 3.499 e 3.544, em relação as quais adotou-se para todos os itens a quarta regra de apuração e a Fiscalização encontrou uma suposta diferença a ser lançada.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

princípio da legalidade (arts. 5º, inciso II, e 150, inciso I, da Constituição da República), pois desborda tanto da Lei Ordinária do ICMS (Lei Estadual nº 6.736/75) quanto da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir).

Elenca os dispositivos da Lei nº 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, os quais, entende que 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 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. Referida regra também não autorizou que se estipulassem bases de cálculo retroativas e que estivessem completamente incompatíveis com a realidade dos fatos.

Cita acórdãos do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, que embora tenham sido desfavoráveis aos contribuintes, denotam que o Conselho, recorrentemente, faz um juízo de conformação entre os dispositivos do Regulamento com as regras da Lei Ordinária e da Lei Complementar nº 87/96 – normas hierarquicamente superiores.

Recorda que a Constituição da República, por meio do seu art. 150, inciso I, estabelece uma “via de mão dupla”: ao mesmo tempo que confere o poder de tributar aos entes da Federação, impõe um limite para a instituição das exações, que é a lei.

Diz que em matéria de substituição tributária, a Carta Constitucional ainda exige lei complementar para dispor sobre o regime nos termos do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “b”.

Discorda da forma como o Estado de Minas Gerais calcula e aplica a MVA para cosméticos, de maneira que não distingue as operações de saída da indústria e as de saída do atacado, tal como fazem algumas unidades da Federação – que exemplifica - e o próprio Estado de Minas Gerais nas operações com bebidas, constantes do item 3 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Entende que seria mais natural que existissem duas MVAs a refletir as operações, com vistas a não distorcer a base de cálculo de cada operação, e a obedecer a postulados de justiça fiscal, isonomia e capacidade contributiva dos elos da cadeia.

Transcreve o § 1º da cláusula vigésima terceira do Convênio ICMS nº 142/18 para sustentar que o Estado deve conclamar as entidades para realizar o levantamento que culminará na fixação da margem de valor agregado, levando-se em consideração os preços dos diversos elos da cadeia.

Destaca ainda o § 2º, da cláusula vigésima terceira do aludido Convênio, que estipula que a *“MVA será fixada pela unidade federada de destino para atender as peculiaridades na comercialização da mercadoria, estabelecendo-se a relação percentual entre os valores obtidos nos incisos IV e II ou entre os incisos IV e III”*.

Aduz que se exige, portanto, que as entidades participem do levantamento do MVA e que ela reflita a proporção média entre preço da indústria e preço final ou

entre preço do atacadista e preço final, a depender do tipo de operação. Entretanto, o estado de Minas Gerais conclama a participação das entidades de classe, mas não aplica as diretrizes de levantamento das MVAs inscritas no próprio § 2º da cláusula vigésima terceira do Convênio ICMS nº 142/18, estipulando regra de base de cálculo do ICMS/ST completamente incondizente com a realidade.

Enumera as regras adotadas para a apuração da base de cálculo previstas no art. 19, §§ 11 e 12 do Anexo XV do RICMS/02.

Aduz que, via de regra, o substituto sempre aplicará o preço médio ponderado nas saídas internas, observando as operações ocorridas de dois a seis meses antes, ou o preço médio ponderado do remetente no segundo mês anterior, o que causa inúmeras distorções, no seu entender.

Destaca a orientação tributária contida na Consulta de Contribuinte nº 084/15, no sentido de que, em caso de produto novo, a base de cálculo do ICMS/ST será o preço de mercadoria similar, “assim entendido aquele de qualidade equivalente e especificações adequadas ao fim que se destine”, e diz que se não encontra qualquer dispositivo no regulamento que remeta a este entendimento, sendo este completamente discricionário.

Questiona as regras do preço médio ponderado de vendas acerca da motivação na escolha do intervalo de meses escolhidos para as vendas internas (2º ao 6º mês), bem como a distorção de uso de operação interestadual não refletir a cadeia das operações internas do contribuinte (2º mês do remetente).

Conclui que, além das bases de cálculo correspondentes às hipóteses descritas não estarem contempladas em lei complementar ou lei ordinária, e violarem frontalmente os postulados de igualdade, livre atividade, capacidade contributiva, e o próprio Convênio ICMS nº 142/18, a sistemática estipulada é completamente complexa e impossível de ser realizada ou fiscalizada.

Diz que o Estado acaba por criar base de cálculo impossível de se chegar e faz um controle de preços para estipular a base de cálculo do ICMS/ST nas operações do ICMS/ST, desrespeitando o art. 8º, § 6º da Lei Complementar nº 87/96.

Alega que há ofensa ao princípio da isonomia visto que, na hipótese de a Impugnante adquirir as mesmas mercadorias da pessoa jurídica industrial (a mesma que atualmente vende para sua matriz em Goiás), teria uma base de cálculo muito diferente para o ICMS/ST, embora o valor da operação fosse o mesmo (uma vez que a transferência é valorada pelo custo).

Destaca o disposto no art. 22, §§ 10-A, 10-b e 14, da Lei nº 6.763/75, que exige do substituído e autoriza a cobrança do complemento do ICMS/ST, quando a base de cálculo da operação for maior que a presumida, o que poderia ser adotado pelo Fisco, quando verificasse excesso de valor agregado na operação, sem prejuízo algum aos cofres públicos.

Argumenta que há ilegalidade em relação à sistemática de apuração de base de cálculo com base no segundo ao sexto mês anterior ao da operação de transferência, visto que o Contribuinte ao apurar a base de cálculo do segundo mês anterior, ele

considera todos os custos de sua atividade, incluindo, aí, o próprio ICMS/ST retido no segundo mês anterior, o que 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 art. 13, inciso I, da LC nº 87/96).

Assim 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, o que seria a incidência do custo sobre o custo.

Assevera que o Estado, ao optar por tributar o ICMS/ST na entrada na entrada da mercadoria, pode até mesmo impor uma MVA majorada, mas não pode exigir ICMS/ST na entrada com base no preço da saída, pois criará o nefasto fenômeno da inclusão do ICMS/ST na sua própria base de cálculo.

Conclui que, caso entenda o CCMG pela impossibilidade de se afastar por inteiro a metodologia de cálculo estabelecida pelo RICMS/02, a despeito de sua patente ilegalidade e inconstitucionalidade, 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 Impugnante (e repassado ao cliente) da média ponderada de preços de meses anteriores, em todas as regras utilizadas.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Reformulação do Lançamento e do Aditamento à Impugnação

A Fiscalização, mediante o Termo de Reformulação de Lançamento (págs. 122/123) altera o Relatório Fiscal Contábil, no tocante à 4ª regra para substituição do preço praticado pelo remetente, de forma a corrigir a redação de que “a adoção dessa regra não resultou em exigência fiscal dos produtos nela enquadrados”, visto que, a despeito do acatamento integral da memória de cálculo dos valores apurados e informados pela Contribuinte, o confronto desses valores com os respectivos pagamentos apurou recolhimento a menor e/ou falta de recolhimento de imposto, conforme consta no ANEXO II do Auto de Infração.

Os demais itens do lançamento permanecem inalterados.

Acosta novo Relatório Fiscal Contábil às págs. 125/146.

Regularmente cientificada sobre a retificação, a Autuada adita sua impugnação, reiterando os termos da impugnação inicial.

Ressalta que, como exposto anteriormente, a Fiscalização admitiu que os cálculos da Impugnante estavam corretos, mas cobrou a diferença entre o valor supostamente pago e o valor apurado; portanto, a Fiscalização deveria ter excluído do lançamento os montantes apurados pela quarta regra sob pena de fazer com que a Impugnante pagasse ICMS/ST e FEM duas vezes.

Aduz que a alteração do relatório, apesar de revelar esclarecimento quanto aos critérios utilizados para lançar mão da 4ª regra, culmina justamente em confissão da insubsistência da autuação e vício de motivação no emprego da metodologia fiscal,

o que ofende o art. 142 do CTN e revela evidentemente que o Auto de Infração é nulo porque o critério jurídico estava equivocado.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, por sua vez, se manifesta nos autos do presente e-PTA, refutando as alegações da Defesa

Requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 173/209, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais argüidas e, no mérito, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

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

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

Alega que a metodologia adotada pelo Fisco para apurar a base de cálculo do ICMS/ST não se encontra prevista na legislação, violando, portanto, o princípio da legalidade (art. 150, inciso I, da CF/88) e da atividade vinculada no lançamento do crédito tributário (art. 142 do CTN).

Aduz que ao aplicar o disposto a regra contida no art. 19, §12, inciso II do Anexo XV do RICMS/02 (“*preço médio ponderado*” das vendas do remetente no 2º mês anterior àquele em que a mercadoria é transferida, acrescido da MVA ajustada), a própria Fiscalização teria admitido que não conseguiu ajustar a MVA sob a justificativa de que isso redundaria uma distorção do cálculo.

Sustenta que de igual modo, a Fiscalização também não conseguiu cumprir o comando do RICMS/02, ao aplicar a quarta regra prevista da metodologia, notadamente a utilização do “*preço corrente da mercadoria na praça do responsável praticado no mês da transferência*”. Nesse caso, teria acertado a Fiscalização ao adotar a base de cálculo da Impugnante, mas errado ao lançar a diferença entre o valor apurado e o valor pago, incorrendo em majoração ilegal incompatível com o art. 142 do CTN.

Diz que a reformulação do lançamento promovida pelo Fisco para esclarecer os critérios utilizados para aplicação da 4ª regra, culmina em confissão da insubsistência da autuação e vício de motivação no emprego da metodologia fiscal, revelando que o Auto de Infração seria nulo porque o critério jurídico estava equivocado.

Entretanto não cabe razão à Defesa.

Determina o citado art. 142 do CTN:

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

Desprende-se da leitura do artigo acima que o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização.

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

A formalização do lançamento encontra-se determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, em seu art. 89.

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;

As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. As planilhas demonstrativas da apuração do crédito tributário encontram-se anexadas aos autos. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do RPTA.

Como exposto no relatório fiscal, a Contribuinte recebe mercadorias em transferência interestadual de sua filial estabelecida no estado de Goiás, o que impõe o cumprimento da norma estatuída no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, c/c/o § 11, inciso I e § 12 do mesmo artigo, ambos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 para formação da base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária.

Portanto, não há que se falar em ofensa ao princípio da legalidade e outros citados pela Defesa.

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

Quanto à discussão quanto à metodologia adotada pelo Fisco para apurar a base de cálculo do ICMS/ST, esta confunde-se com o próprio mérito e assim será analisada.

Do Mérito

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.

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

- Anexo I – Tabela de Cálculo;
- Anexo II – Confronto Tabela de Cálculo X DAE pagamentos;
- Anexo III – Exigências Fiscais;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Anexo IV – Notas Fiscais de entrada;
- Anexo V – Notas Fiscais de Saída;
- Anexo VI – Intimações do Fisco e respostas da Contribuinte sobre Preço Médio Remetente (incluindo Anexo VI-5 – planilha Excel com os valores informados pela Contribuinte para o período autuado);
- Anexo VII – Memória de Cálculo da BC e do ICMS/ST apurados e pagos no momento da entrada das mercadorias (intimação, resposta da Contribuinte, incluindo a planilha Excel Anexo VII-4);
- Anexo VIII – Situação tributária (item do Anexo XV).

A Autuada tem como atividade principal o Comércio Atacadista de Cosméticos e Produtos de Perfumaria (CNAE-F 4646-0/01), sendo responsável pelo recolhimento do ICMS devido por substituição tributária em relação às mercadorias listadas nos Capítulos 13 e 20 da Parte 2, conforme previsto no art. 14 da Parte 1, todos do Anexo XV do RICMS/02. Confira-se:

Art. 14. O contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária 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.

Mediante a análise das notas fiscais de entrada relativas às operações de transferência oriundas do estabelecimento Matriz, localizado em Goiás, de mercadorias relacionadas nos Capítulos 13 (medicamentos) e 20 (cosméticos e perfumaria) da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, o Fisco verificou que, nessas operações, a Autuada utilizou base de cálculo do imposto em desacordo com a legislação tributária, uma vez que não foi respeitado o comando estabelecido no art. 19, § 11, inciso I, e § 12, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, a qual determina que seja substituído o preço praticado pelo remetente por um dos comandos sequencialmente estabelecidos pela legislação.

Inicialmente, a Impugnante defende a não incidência do ICMS/ST nas transferências interestaduais, uma vez que não teria ocorrido circulação jurídica porque não há mudança de titularidade ou ato de comércio, e que tal tese encontraria amparo na decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário com Agravo – ARE nº 1.255.885/RG, com repercussão geral reconhecida e na Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça.

Entende que, embora as cortes superiores não tenham tratado do regime de substituição tributária, a inteligência se aplicaria também ao ICMS/ST, uma vez que, o que muda é apenas a maneira pela qual o tributo será cobrado, em cima de uma presunção relativa de que haverá circulação jurídica na cadeia nas etapas subsequentes.

Esclarece que, para fins de conformidade à legislação mineira, a Impugnante recolheu o ICMS/ST na entrada, mas, o fato é que, no seu entender, a exigência da exação no momento do mero deslocamento da mercadoria ofende duas súmulas de tribunais superiores, cláusula convenial e a jurisprudência do TJMG, portanto, seria ilegal e inconstitucional.

Entretanto, tal argumento não merece prosperar.

Primeiro, porque a afirmação da Impugnante de que a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade não constitui hipótese de incidência do ICMS não encontra guarida **na legislação vigente**, pois o art. 6º, inciso VI da Lei nº 6.763/75 (e art. 12, inciso I, da LC nº 87/96), estabelece claramente a ocorrência do fato gerador do imposto “na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”.

Segundo, porque, como bem pontuado pelo Fisco, *“a tese fixada pelo STF é restrita à não incidência do ICMS relativo à operação própria do remetente, quando o destinatário for estabelecimento de mesma titularidade, não alcançando, portanto, o ICMS devido por substituição tributária, até porque se trata de imposto que corresponde a fatos geradores presumidos que serão praticados por terceiros, sendo certo que a parcela do imposto previamente recolhida pelo substituto tributário, que se refira a tais fatos praticados por terceiros, é repassada/cobrada dos demais contribuintes da cadeia de circulação da mercadoria, por meio do reembolso, até a destinação da mercadoria ao consumidor final”*.

No tocante ao argumento de que a Cláusula nona, inciso II do Convênio ICMS nº 142/18 dispõe que o regime de substituição tributária não se aplica “às transferências interestaduais promovidas entre estabelecimentos do remetente, exceto quando o destinatário for estabelecimento varejista”, pontua o Fisco que a Impugnante ignora o *caput* da Cláusula nona, bem como deixou de observar a norma que consta da Cláusula quarta do mesmo Convênio.

Veja-se:

CONVÊNIO ICMS 142/18, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2018

Dispõe sobre os regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e de Comunicação (ICMS) com encerramento de tributação, relativos ao imposto devido pelas operações subsequentes.

(...)

Cláusula quarta. O sujeito passivo por substituição tributária observará as normas da legislação tributária da unidade federada de destino do bem e da mercadoria.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cláusula nona. Salvo disposição em contrário, o regime de substituição tributária não se aplica:
(...)

Assim sendo, tendo em vista o disposto no caput da Cláusula nona do Convênio nº 142/18 e observada a norma que consta da Cláusula quarta do mesmo Convênio, a qual explicita que o sujeito passivo por substituição tributária observará as normas da legislação tributária da unidade federada de destino do bem da mercadoria, e sabendo-se que o caso, ora analisado, não encontra subsunção a nenhuma das hipóteses de inaplicabilidade do regime de substituição tributária previstas no art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, a contribuinte Impugnante deveria ter observado o disposto na legislação mineira, notadamente o item 3, alínea “b”, inciso I do art. 19, c/c o § 11 e o § 12, do mesmo artigo, todos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

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:

Anexo XV - Parte 1

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

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

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

(...)

3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquias e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado - MVA - estabelecido para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º;

Efeitos de 1º/01/2016 31/12/2018 - Redação dada pelo art. 1º, e vigência estabelecida pelo art. 19, III, ambos do Dec. nº 46.931, de 30/12/2015:

“3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquias e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º;”

(...)

§ 5º Nas operações interestaduais com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária 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 = $\{[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1\} \times 100$ ”, onde:

(...)

§ 11. Na operação interestadual de transferência, entre estabelecimentos do mesmo titular, caso a operação não tenha sua base de cálculo estabelecida na alínea “a” ou nos itens 1 e 2 da alínea “b” do inciso I do caput, será observado o seguinte:

I - em se tratando de estabelecimento que promova transferência somente para estabelecimentos não varejistas, a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária será apurada na forma estabelecida no item 3 da alínea “b” do inciso I do caput, substituindo o preço praticado pelo remetente pelo preço médio ponderado do produto apurado com base nas operações internas de vendas entre contribuintes promovidas pelos estabelecimentos não varejistas de mesma titularidade, localizados no Estado, consideradas as operações de revenda realizadas no segundo mês anterior àquele em que ocorrer a transferência e sem o ajuste da margem de valor agregado de que trata o § 5º;

(...)

§ 12. Nas hipóteses do § 11:

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

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;

III - será observado o ajuste de margem de valor agregado (MVA) de que trata o § 7º, se for o caso;

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

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

Efeitos a partir de 1º/12/2018 - Acrescido pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 5º, ambos do Dec. nº 47.540, de 27/11/2018.

V - o valor obtido não poderá ser inferior àquele que seria resultante da aplicação do disposto no item 3 da alínea "b" do inciso I do caput.

(...)

Observa-se da referida norma que para a formação da base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária, na operação interestadual de transferência, entre estabelecimentos do mesmo titular, em se tratando de estabelecimento que promova transferência somente para estabelecimentos não varejistas, deve-se substituir o "preço praticado pelo remetente" pelo "preço médio ponderado", obtido com base nas operações de saídas internas do estabelecimento mineiro, observando-se a seqüência estabelecidas nos § 11 e 12 do art. 19, acima reproduzidos.

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 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. 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:

Constituição da República:

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

(...)

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

(...)

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

b) dispor sobre substituição tributária;

(...)

Lei Complementar nº 87/96:

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

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

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

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

(...)

§ 7º Para obtenção da base de cálculo, nos casos de responsabilidade pelo pagamento do imposto por substituição tributária, será observado o disposto nos §§ 19 a 21 do artigo 13.

(...)

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

(...)

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:

Art. 13 – (...)

§ 19. A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

2. em relação a operação ou prestação subsequente, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

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

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

c) a margem de valor agregado, nela incluída a parcela referente ao lucro e o montante do próprio imposto, relativa à operação ou prestação subsequentes, que será estabelecida em regulamento, com base em preço

usualmente praticado no mercado considerado, obtido por levantamento, ainda que por amostragem, ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidade representativa do respectivo setor, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

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:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 19. A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

2. em relação a operação ou prestação subsequente, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

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

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

c) a margem de valor agregado, nela incluída a parcela referente ao lucro e o montante do próprio imposto, relativa à operação ou prestação subsequentes, que será estabelecida em regulamento, com base em preço usualmente praticado no mercado considerado, obtido por

levantamento, ainda que por amostragem, ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidade representativa do respectivo setor, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

(...)

(Grifou-se).

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:

Tendo sido constatado o descumprimento dos dispositivos legais acima reproduzidos, o Fisco desenvolveu o presente trabalho de apuração da correta base de cálculo do imposto por substituição tributária e os consequentes ICMS/ST e FEM devidos em razão das operações de transferência interestadual de mercadorias, utilizando, para tanto, os arquivos de notas fiscais eletrônicas e documentos apresentados pelo contribuinte, a saber:

a) Notas fiscais de entrada em transferência emitidas pela matriz de Goiás e destinadas à filial mineira, ora Autuada (ANEXO IV do Auto de Infração): foram selecionadas as notas fiscais com CFOP 6.152 (transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros), ficando excluídas do trabalho as transferências de mercadorias submetidas à substituição tributária via Protocolo/Convênio (CFOP 6.409 – transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária);

b) Notas fiscais de saída da Autuada (*) emitidas para contribuintes mineiros (ANEXO V do Auto de Infração): foram utilizadas as notas fiscais de vendas da Autuada emitidas com CFOP 5.106 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros que não deva por ele transitar) e 5.405 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituído) para apuração do preço médio ponderado de vendas, o qual substitui o preço praticado pelo remetente na apuração da base de cálculo do imposto devido por ST;

(*) Cabe observar que a legislação determina a apuração do preço médio com base nas operações internas de vendas entre contribuintes promovidas

pelos estabelecimentos não varejistas de mesma titularidade. No caso dos autos, a autuada é o único estabelecimento atacadista no Estado de Minas Gerais.

c) Informações prestadas pela Autuada através de intimação: Preço Médio Remetente (ANEXO VI do Auto de Infração) e Memória de Cálculo (ANEXO VII do Auto de Infração).

(...)

8.2- METODOLOGIA DESENVOLVIDA

Para determinação da correta base de cálculo do imposto por substituição tributária a partir do preço médio ponderado de vendas, cumprindo o que impõe os §§ 11 e 12 acima transcritos, o Fisco utilizou inicialmente as notas fiscais de saída da Autuada, conforme parâmetros descritos no item 8, letra “b” deste Relatório Fiscal.

Tendo sido constatado, todavia, inexistência de operações de vendas do 2º ao 6º mês para determinados produtos em determinados períodos, fez-se necessária a intimação da Autuada para suprir, de forma complementar e sequencial, o preço médio desses produtos. As intimações estão descritas no item 8, letra “c” deste Relatório Fiscal.

A partir desse preço médio ponderado de venda, foi feita a substituição do preço praticado pelo remetente e recalculada a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária, bem como os corretos valores de ICMS/ST e FEM devidos.

No intuito de facilitar a compreensão da aplicação das normas estabelecidas na legislação para o desenvolvimento do trabalho, o Fisco elaborou um 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, o qual consta no item 8.3 deste Relatório Fiscal (Regras para Substituição do Preço Praticado pelo Remetente com Exemplo Prático).

O levantamento fiscal está efetivamente demonstrado na Tabela Cálculo, ANEXO I deste Auto de Infração, o qual teve como base as notas fiscais de entrada em transferência do contribuinte emitidas por sua matriz estabelecida em Goiás, conforme parâmetros descritos no item 8, letra “a” deste 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. 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:

(...)

Merece destacar que o estabelecimento autuado é o único estabelecimento da Coty Brasil no estado de Minas Gerais.

Para demonstrar a apuração da base de cálculo do ICMS/ST, a Fiscalização apresenta exemplo prático no item 8.3 do Relatório Fiscal.

No tocante à metodologia de apuração da base de cálculo, a Impugnante aponta as seguintes supostas situações, 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;

- 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 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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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

1ª REGRA: § 11, inciso I, Art. 19, Parte 1, Anexo XV, RICMS/02

→ substituição do “preço praticado pelo remetente pelo preço médio ponderado do produto apurado com base nas operações internas de vendas entre contribuintes promovidas pelos estabelecimentos não varejistas de mesma titularidade, localizados no Estado, consideradas as operações de revenda realizadas no segundo mês anterior àquele em que ocorrer a transferência e sem o ajuste da margem de valor agregado de que trata o §5º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV ao RICMS.”

2ª REGRA: § 12, inciso I, Art. 19, Parte 1, Anexo XV, RICMS/02

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

Regra idêntica à 1ª REGRA, apenas ampliando os meses considerados, sendo válido os mesmos passos descritos anteriormente.

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.

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).

Registra-se, por oportuno, que a planilha Anexo I – Tabela de Cálculo contém colunas informando os “Parâmetros e Valores utilizados para substituição do preço praticado pelo Remetente”, identificando por cada nota fiscal a regra utilizada.

Observa-se que, em relação à primeira e à segunda regras, 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 do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, substituindo o “preço praticado pelo remetente” pelo “preço médio ponderado do produto”, apurado a partir das operações de revenda realizadas pela Coty/MG, no segundo mês anterior àquele em que ocorrer a transferência (1ª regra) ou operações no terceiro, no quarto, no quinto ou no sexto mês imediatamente anterior ao mês em que forem promovidas operações de transferência interestadual, observada a ordem dos meses (2ª regra), e sem o ajuste da margem de valor agregado.

Em relação à apuração da base de cálculo adotando as notas fiscais de revenda da própria Impugnante (regras 1 e 2), a Defesa não apresentou nenhum questionamento.

Entretanto, em relação à terceira e quarta regra, a Impugnante alegou que a metodologia adotada pelo Fisco não estaria prevista na legislação.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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.

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 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.

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.

Noutra toada, a Defesa ataca a forma como o estado de Minas Gerais calcula e aplica a Margem de Valor Agregado - MVA para cosméticos, ao não distinguir as operações de saída da indústria e as de saída do atacado, tal como fazem algumas unidades da Federação, e o próprio estado de Minas Gerais nas operações com bebidas constantes do item 3 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

No seu entender, seria mais natural que existissem duas MVAs a refletir as operações, com vistas a não distorcer a base de cálculo de cada operação, e a obedecer a postulados de justiça fiscal, isonomia e capacidade contributiva dos elos da cadeia.

Cita a Cláusula vigésima terceira do Convênio ICMS nº 142/18, dizendo que as entidades dos setores devem participar do “levantamento” da MVA e que esta deve refletir a proporção média entre preço da indústria e preço final ou, entre preço do atacadista e o preço final, a depender do tipo de operação. Diz que o estado de Minas Gerais, mesmo, conclamando a participação das entidades de classe, não aplica as diretrizes de levantamento das MVAs inscritas no próprio § 2º, da cláusula vigésima terceira do Convênio ICMS nº 142/18.

O Fisco pontua que:

Inicialmente, releva elucidar que a MVA é um percentual utilizado no regime de substituição tributária progressiva para representar a evolução dos preços das mercadorias à medida que percorrem as diversas etapas usuais de circulação no mercado, contado a partir da operação em que se dá a transferência de responsabilidade.

Desta forma, ela representa uma projeção elaboradas pela Receitas Estaduais ou Distrital a respeito do comportamento do mercado, no que se refere à composição da margem bruta agregada pelos diversos partícipes da cadeia de comercialização, de maneira, que dados o preço praticado pelo substituto e a MVA prevista, é possível estimar, com boa precisão, o preço que alcançará aquela mercadoria a consumidor final.

Assim sendo, o valor final da venda a consumidor é geralmente apurado, pelos Estados e pelo Distrito Federal, com base em percentuais de margem de comercialização a que se chega por intermédio dos preços praticados no mercado respectivo, com dados fornecidos pelos próprios contribuintes submetidos ao regime de substituição tributária.

Não são, portanto, dados desapegados da realidade e tal metodologia de apuração tampouco constitui forma de arbitramento.

Destarte, a MVA nada mais é do que a estimativa de agregação que, acrescida ao valor da operação de venda própria do substituto e dos montantes cobrados do(s) substituído(s) a título de seguro, frete ou outros encargos, corresponderá ao preço presumido pelo qual a mercadoria será vendida no final da cadeia, ou seja, o preço presumido que será vendido o produto pelo comércio varejista, sendo apurada por meio de técnicas estatísticas reconhecidas, a partir de dados extraídos dos documentos fiscais emitidos pelos contribuintes e/ou disponibilizados/fornecidos por representantes do setor.

Trata-se do critério de fixação da base de cálculo da substituição tributária mais utilizado no Estado de Minas.

Destaque se faz que as regras para a realização de pesquisas de preço e fixação de MVA e do Preço Médio Ponderado a Consumidor – PMPF encontram descritas na já citada cláusula vigésima terceira e seguintes do Convênio ICMS 142/18, nos seguintes termos:

Cláusula vigésima terceira A MVA será fixada com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou por dados fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

§ 1º O levantamento previsto no caput desta cláusula será promovido pela administração tributária, assegurada a participação das entidades de classe representativas dos diferentes segmentos econômicos, observando-se:

I - identificação da mercadoria, especificando suas características particulares, tais como: tipo, espécie e unidade de medida;

II - **preço de venda no estabelecimento fabricante ou importador**, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, excluído o valor do ICMS relativo à substituição tributária;

III - **preço de venda praticado pelo estabelecimento atacadista**, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, excluído o valor do ICMS relativo à substituição tributária;

IV - **preço de venda praticado pelo estabelecimento varejista**, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário.

§ 2º A MVA será fixada pela unidade federada de destino para atender as peculiaridades na comercialização da mercadoria, estabelecendo-se a relação percentual entre os valores obtidos nos incisos IV e II **ou** entre os incisos IV e III, todos do § 1º desta cláusula.

(...)

Neste aspecto, eventual segregação em “MVA de indústrias” e “MVA de atacadistas/distribuidores” é uma questão de política tributária de cada unidade da Federação, sendo certo que se tal divisão fosse realmente obrigatória deveria ter constado da própria Lei Complementar nº 87/1996, o que não foi feito. Ademais, o § 2º, da cláusula vigésima terceira, do aludido Convênio ICMS 142/18, explicita que a “MVA será fixada pela unidade federada de destino para atender as peculiaridades na comercialização da mercadoria, estabelecendo-se a relação percentual entre os valores obtidos nos incisos IV e II ou entre os incisos IV e III.

Portanto, o emprego da conjunção coordenativa alternativa “ou” demonstra que há uma relação de alternância entre os termos conectados e não uma relação de adição, como entende a Impugnante.

(...)

Registre-se que o Convênio ICMS nº 70/97, revogado pelo Convênio ICMS nº 142/18, já tratava da fixação da margem de valor agregado (MVA), em sua cláusula quarta, citando os critérios a serem observados, pelas unidades Federadas e pelas entidades representativas do setor envolvido, na definição da metodologia da pesquisa a ser efetuada.

Insta destacar que no estado de Minas Gerais o levantamento dos valores de MVA será promovido pela administração tributária, até porque o Fisco tem acesso a todos os documentos emitidos pelos contribuintes, assegurada a participação das entidades de classe representativas dos diferentes segmentos econômicos, participação esta reconhecida pelo estado de Minas Gerais, conforme se observa da norma constante do art. 19-A da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02:

Art. 19-A - A Diretoria de Informações Econômico-Fiscais da Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais - DIEF/SAIF -, após a realização da pesquisa relativa à apuração da MVA e do PMPF, cientificará as entidades representativas do setor envolvido na produção e comercialização da mercadoria do resultado

encontrado, caso em que estabelecerá prazo de 10 dias para que as entidades representativas se manifestem com a devida fundamentação.

§ 1º - Decorrido o prazo a que se refere o caput sem que tenha havido manifestação das entidades representativas do setor, considera-se validado o resultado da pesquisa e a Secretaria de Estado de Fazenda procederá à implantação das medidas necessárias à fixação da MVA ou do PMPF apurado.

§ 2º - Havendo manifestação, a DIEF/SAIF analisará os fundamentos apresentados e dará conhecimento às entidades envolvidas sobre a decisão, com a devida fundamentação.

§ 3º - A Secretaria de Estado de Fazenda adotará as medidas necessárias à implantação do regime de substituição tributária, com a aplicação da MVA ou do PMPF apurado, quando as informações apresentadas pelas entidades não forem aceitas, após a avaliação da manifestação recebida no prazo a que se refere o caput.

(Grifou-se)

(...)

Assim sendo, não merece prosperar o argumento da Autuada de que a MVA aplicada pela Fiscalização não reflete o que o setor de cosméticos e as entidades que dele participam estipularam como margem de valor agregado para a cadeia, em que está inserida a Impugnante.

Não é demais reiterar que a MVA adotada pelo Fisco no cálculo é a constante da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, como demonstrado no Anexo VIII – Situação tributária – do Anexo Provas do presente e-PTA.

A Impugnante segue questionando as regras previstas nos §§ 11 e 12 do art. 19 da Parte do Anexo XV do RICMS/02, dizendo que a sua utilização causa inúmeras distorções. Questiona a motivação para a escolha do intervalo de meses escolhidos para as vendas internas (2º ao 6º mês), bem como a distorção de uso de operação interestadual não refletir a cadeia das operações internas do contribuinte (2º mês do remetente).

Diz que tais regras afrontam os postulados de igualdade, livre atividade, capacidade contributiva, e o próprio Convênio nº 142/18, a sistemática estipulada é completamente complexa e impossível de ser realizada ou fiscalizada.

Sustenta a Defesa que também há ofensa ao princípio da isonomia visto que, na hipótese de a Impugnante adquirir as mesmas mercadorias da pessoa jurídica industrial (a mesma que atualmente vende para sua matriz em Goiás), teria uma base de cálculo muito diferente para o ICMS/ST, embora o valor da operação fosse o mesmo (uma vez que a transferência é valorada pelo custo).

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Isso porque, o Contribuinte ao apurar a base de cálculo do segundo mês anterior, ele considera todos os custos de sua atividade, incluindo, aí, o próprio ICMS/ST retido no segundo mês anterior, o que 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 art. 13, inciso I, da LC nº 87/96).

Requer a Impugnante que, caso entenda o CCMG pela impossibilidade de se afastar por inteiro a metodologia de cálculo estabelecida 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.

Conforme destacado pelo Fisco, “o instituto da substituição tributária, de que tratam as regras do Anexo XV do RICMS, cuida apenas de uma técnica de arrecadação e fiscalização que tem por finalidade antecipar o ICMS de toda a cadeia de circulação, sem alterar, contudo, o efetivo valor do imposto a ser recolhido ao longo dessa cadeia”.

Assim, a composição da base de cálculo do ICMS/ST, conforme previsto nas normas contidas nos §§ 11 e 12 do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV busca tributar a parcela real do valor do ICMS/ST que não foi alcançada pela substituição tributária originalmente recolhida pela Autuada, ao adotar o valor de transferência para a formação da base de cálculo.

Considerando que o conceito de ICMS/ST é a antecipação do recolhimento do ICMS devido por toda a cadeia de circulação da mercadoria até o consumidor final, é notório que, independentemente da origem da mercadoria, a base de cálculo de ICMS/ST deve representar o preço ao consumidor final.

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 fidedigno 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

PTA Nº: 45.000017102-22

ORIGEM: Araguari - MG

ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL - BASE DE CÁLCULO - Para determinação da base de cálculo do ICMS/ST, nas operações interestaduais de transferência, entre estabelecimentos do mesmo titular, caso a operação não tenha sua base de cálculo estabelecida na alínea "a" ou nos itens 1 e 2 da alínea "b" do inciso I do caput do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002, deverá ser observado o disposto nos §§ 11 e 12 do referido artigo.

(...)

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 168/2016

PTA Nº: 45.000011463-43

ORIGEM: São Paulo - SP

ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL - BASE DE CÁLCULO - Para determinação da base de cálculo do ICMS/ST, nas operações interestaduais de transferência, entre estabelecimentos do mesmo titular, caso a operação não tenha sua base de cálculo estabelecida na alínea "a" ou nos itens 1 e 2 da alínea "b" do inciso I do caput do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002, deverá ser observado o disposto nos seus §§ 11 e 12.

(...)

RESPOSTA:

Preliminarmente, saliente-se que o regime de substituição tributária sofreu modificações importantes introduzidas pelo Decreto Nº 46.931/2015 no Anexo XV do RICMS/2002, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016, decorrentes de alterações procedidas pelo Convênio ICMS Nº 92/2015, o qual vem sendo sistematicamente alterado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Para maiores informações sobre o tema, sugere-se a leitura da Orientação Tributária DOLT/SUTRI Nº 001/2016.

Ressalte-se também que o sujeito passivo por substituição estabelecido em outro estado deverá observar a legislação tributária de destino da mercadoria sujeita à substituição tributária, consoante cláusula oitava do Convênio ICMS Nº 81/1993, que estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal.

Feito esse esclarecimento, passa-se à resposta dos questionamentos formulados.

1 e 2 - A base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária decorrente das operações de transferência para estabelecimentos filiais varejistas da Consulente situados neste Estado, está definida, no que se enquadrar, no art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002, observada a ordem sequencial estabelecida no referido dispositivo.

Caso se esgotem as possibilidades de enquadramento dos fatos à respectiva norma, **torna-se aceitável a adoção da analogia como mecanismo de integração da legislação tributária, nos termos do inciso I do art. 108 da Lei Nº 5.172/1966** (Código Tributário Nacional - CTN).

Assim, se aplica ao caso, por analogia, o disposto no inciso II do § 11 do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002, ainda que os estabelecimentos mineiros da Consulente sejam exclusivamente varejistas e realizem vendas apenas para consumidores finais contribuintes do ICMS.

§ 11. Na operação interestadual de transferência, entre estabelecimentos do mesmo titular, caso a operação não tenha sua base de cálculo estabelecida na alínea “a” ou nos itens 1 e 2 da alínea “b” do inciso I do caput, será observado o seguinte:

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

Adicionalmente, deverá ser observado o disposto no § 12 do referido art. 19:

§ 12. Nas hipóteses do § 11:

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

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;

III - será observado o ajuste de margem de valor agregado (MVA) de que trata o § 7º, se for o caso.

Caso não tenha sido promovida operação interna de venda do segundo ao sexto mês anterior àquele em que ocorrer a transferência interestadual, em substituição ao preço praticado pelo remetente, a Consulente poderá adotar, também por analogia, o valor da entrada mais recente da mercadoria no estabelecimento importador, acrescido de todos os encargos e do valor resultante da aplicação do percentual de MVA, nos moldes definidos no item 3 da alínea “b” do art. 19 anteriormente citado, consoante ao disposto no §12 deste mesmo artigo c/c inciso I do § 4º do art. 13 da Lei Complementar 87/1996.

(...)

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 8 de setembro de 2016.

(Destacou-se)

(...)

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02 - Anexo XV - Parte 1

Art. 37. O contribuinte que receber mercadoria com o imposto retido por substituição tributária observará o seguinte:

(...)

§ 1º O valor do reembolso corresponderá à diferença positiva entre:

I - o valor resultante da aplicação da alíquota interna estabelecida para a mercadoria sobre o valor que serviu de base para cálculo do ICMS por substituição tributária; e

II - o valor resultante da aplicação da alíquota interna estabelecida para a mercadoria sobre o valor da operação.

(...)

(Grifou-se)

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 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.

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.

Assim, ao retirar a parcela correspondente aos fatos geradores praticados por terceiro, demonstrada através do reembolso, o Fisco retirou o impacto do imposto que não corresponde à operação própria do Contribuinte.

Importante registrar que a dedução a título de reembolso somente ocorre quando houver 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 alíquota interna estabelecida para a mercadoria sobre o valor da operação, nos termos como dispõe o já citado §1º do art. 37.

E para que não reste dúvidas sobre a neutralidade alcançada com a exclusão do reembolso na composição da base de cálculo para fins da formação do preço de venda do produto, foi simulada uma situação hipotética, contemplando a utilização da regra do § 11 do art. 19 em uma transferência interestadual, tal como exigida no Auto de Infração, e uma operação de venda interestadual diretamente a estabelecimento varejista de mercadoria sujeita a substituição tributária.

Os dados são os seguintes:

- Transferência de A (Goiás) para B (Minas Gerais) no valor de R\$ 100,00
- Venda de B (MG) para seu cliente varejista C (MG) é feita por R\$ 150,00
- Venda final do varejista C (MG) para o consumidor final no valor de R\$ 300,00
- Alíquota interna do produto é 18%
- MVA normal é de 100%, MVA ajustada de 114,63%
- Preço médio mensal de venda praticado por B apurado pela sistemática do § 11 do art. 19 é R\$150,00

1º) Na hipótese de **transferência interestadual**:

- Transferência de A para B → valor da operação R\$ 100,00 → ICMS OP = R\$ 12,00
- Cálculo ICMS/ST recolhido por B incorretamente (MVA ajustada sobre o valor de transferência): BC ICMS/ST = R\$ 214,63; ICMS/ST recolhido → R\$ 38,63 - R\$ 12 = R\$ 26,63
- Valor do reembolso informado na NFe de venda de B para C: $(R\$ 214,63 \times 18\%) - (R\$ 150,00 \times 18\%) = 11,63$
- Preço de partida para formação da BC do ICMS/ST nos termos do § 11 → R\$150,00 (preço médio de venda de B) - R\$ 11,63 (valor do reembolso) = R\$ 138,37

● **Cálculo ICMS/ST conforme § 11 (MVA normal)** →
BC ICMS/ST = R\$ 276,74; ICMS/ST devido → R\$ 49,81 – R\$ 12,00 = **R\$ 37,81**

2º) Na hipótese de **venda interestadual**:

● Operação de venda de A para C → R\$ 141,00 (o preço exemplificado de venda por R\$ 150,00 se referia a operação interna; em operação interestadual há que se considerar a diferença da carga tributária interestadual, a qual impacta diminuindo o preço de venda → R\$ 150,00 – (R\$ 150,00 * 6%) = R\$ 141,00)

● ICMS OP destacado na operação interestadual = R\$ 16,92

● **Cálculo ICMS/ST recolhido por C na entrada (MVA ajustada):** BC ICMS/ST = R\$ 302,63; ICMS/ST recolhido → R\$ 54,47 – R\$ 16,92 = **R\$ 37,55**

Como se vê, não há diferença significativa no imposto apurado na sistemática estabelecida pelo § 11 do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV, RICMS/02 e aquele que seria devido em uma venda entre contribuintes.

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:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Também se encontram corretas as exigências fiscais relativas ao ICMS/FEM, e respectiva multa de revalidação, em relação aos produtos submetidos à exigência prevista no art. 12-A da Lei nº 6.763/75.

Lei nº 6.763/75

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

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

(...)

VI - perfumes, águas-de-colônia, cosméticos e produtos de toucador, exceto xampus, preparados antissolares e sabões de toucador de uso pessoal;

(...)

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

(...)

Registra-se, mais uma vez, que por determinação legal (art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 110, inciso I do RPTA) é defeso a este Órgão julgador a negativa de aplicação de ato normativo, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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

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

(...)

RPTA

Art. 110. 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 resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Edrise Campos. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Paula Prado Veiga de Pinho e Hélio Victor Mendes Guimarães.

Sala das Sessões, 12 de abril de 2022.

André Barros de Moura
Relator

Geraldo da Silva Datas
Presidente / Revisor