

Acórdão: 5.758/23/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002240707-52
Recurso de Revisão: 40.060156344-04
Recorrente: 2ª Câmara de Julgamento
Recorrido: Guerra & Cia Ltda, Vitcos - Comercio de Cosméticos Ltda
Proc. S. Passivo: Ricardo Barros Brum/Outro(s)
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - REMETENTE - CORRETA A ELEIÇÃO. Correta a manutenção da Coobrigada no polo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 13 do Anexo XV do RICMS/02. Decisão reformada.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – BASE DE CÁLCULO - COSMÉTICOS/PERFUMARIA/ HIGIENE PESSOAL. Constatado que a Autuada recolheu a menor o ICMS devido a título de substituição tributária, relativo às mercadorias relacionadas no Capítulo 20 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (produtos de perfumaria e de higiene pessoal e cosméticos), oriundas de contribuinte substituto tributário sediado no Estado do Espírito Santo, por força do Protocolo ICMS nº 54/17 (o qual não efetuou a retenção do imposto devido). A infração decorre da utilização de base de cálculo menor do que a prevista na legislação para apuração do imposto, nas operações de entrada de mercadorias sujeitas à substituição tributária, em função da utilização indevida do critério contido no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, do Anexo XV do RICMS/02, quando o correto para a situação seria o “Preço Final a Consumidor sugerido pelo Fabricante/Importador”, previsto no item 2 do referido dispositivo regulamentar. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Exigências remanescentes do ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, incisos I e II da Lei nº 6.763/75. Entretanto, deve-se, ainda, adequar o crédito tributário lançado, considerando a reformulação do lançamento dos valores do ICMS/ST, nos meses de abril e maio de 2019. Decisão reformada.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA –RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA (FEM). Constatado que a Autuada recolheu a menor o ICMS devido a título de substituição tributária, correspondente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), previsto no art. 12-A, inciso VI da Lei nº 6.763/75, em razão de utilização de base de cálculo menor do que a prevista na legislação para apuração do imposto, nas operações de entrada de mercadorias sujeitas à substituição tributária. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes do ICMS/ST relativo ao FEM e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, incisos I e II da Lei nº 6.763/75. Decisão reformada.

Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e provido por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a acusação fiscal de recolhimento a menor do ICMS devido a este Estado, a título de substituição tributária, em razão de utilização de base de cálculo diversa da prevista na legislação para apurar o ICMS/ST relativo às mercadorias relacionadas no Capítulo 20 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (produtos de perfumaria e de higiene pessoal e cosméticos), oriundas de contribuinte substituto tributário sediado no Estado do Espírito Santo (o qual não teria efetuado a retenção/recolhimento do imposto devido), 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, inciso VI e art. 2º, inciso VI do Decreto nº 46.927/15, no período de 01/03/18 a 31/05/19.

A Autuada, destinatária das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, é responsável pelo imposto devido a este Estado quando o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto, nos termos dos art. 15, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Foi incluída como Coobrigada a empresa remetente Vitcos Comércio de Cosméticos Ltda, substituta tributária por força do Protocolo ICMS nº 54/17, vigente no período autuado, estabelecida no Estado do Espírito Santo, com fulcro no art. 13 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I e II da Lei nº 6.763/75.

A 2ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 23.403/23/2ª, julgou improcedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Wertson Brasil de Souza (Relator) e Ivana Maria de Almeida, que o julgavam parcialmente procedente, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 1347/1350, e, ainda, adequava o lançamento do crédito tributário, considerando a reformulação do lançamento dos valores do ICMS/ST, nos meses de abril e maio de 2019, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Designado relator o Conselheiro Antônio César Ribeiro (Revisor).

Mediante declaração na decisão, foi interposto de ofício, pela 2ª Câmara de Julgamento, o presente Recurso de Revisão.

DECISÃO

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I e § 2º do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida, desfavorável à Fazenda Pública Estadual, foi tomada pelo voto de qualidade, é cabível o presente Recurso de Revisão.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cumprido destacar, de início, que esta decisão trata do reexame da matéria, cuja decisão foi contrária à Fazenda Pública Estadual, nos termos do parágrafo único do art. 180 da Lei nº 6.763/75.

Ressalta-se que os fundamentos expostos no voto vencido do Conselheiro Wertson Brasil de Souza, foram utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente acórdão, salvo pequenas alterações.

Conforme relatado, a autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS devido a este Estado, a título de substituição tributária, em razão de utilização de base de cálculo diversa da prevista na legislação para apurar o ICMS/ST relativo às mercadorias relacionadas no Capítulo 20 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (produtos de perfumaria e de higiene pessoal e cosméticos), oriundas de contribuinte substituto tributário sediado no Estado do Espírito Santo (o qual não efetuou a retenção/recolhimento do imposto devido), 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, inciso VI e art. 2º, inciso VI do Decreto nº 46.927/15, no período de 01/03/18 a 31/05/19.

A Autuada, destinatária das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, é responsável pelo imposto devido a este Estado quando o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto, nos termos dos art. 15, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Foi incluída como Coobrigada a empresa remetente Vitcos Comércio de Cosméticos Ltda, substituta tributária por força do Protocolo ICMS nº 54/17, vigente no período autuado, estabelecida no Estado do Espírito Santo, com fulcro no art. 13 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I e II da Lei nº 6.763/75.

O recolhimento a menor do ICMS/ST e do ICMS/ST-FEM decorre da apuração incorreta da base de cálculo do imposto mediante utilização indevida do critério contido no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, do Anexo XV do RICMS/02 (Margem de Valor Agregado – MVA), quando o correto para a situação seria o “Preço Final a Consumidor sugerido pelo Fabricante/Importador”, previsto no item 2 do referido dispositivo regulamentar.

Mediante análise da escrita fiscal digital (EFD) da Autuada, o Fisco constatou que ela recebeu mercadorias relacionadas no Capítulo 20 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (produtos de perfumaria e de higiene pessoal e cosméticos), oriundas da empresa Vitcos Comércio de Cosméticos Ltda, estabelecida no Estado do Espírito Santo, substituta tributária por força do Protocolo ICMS nº 54/17, do qual o estado do Espírito Santo era signatário, no período de março de 2018 a maio de 2019, sem a retenção do ICMS/ST e do ICMS/ST-FEM, devido por substituição tributária, relativos às operações subsequentes.

O estabelecimento situado nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas de mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02, para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes.

Assim dispõem os arts. 12 e 13 do Anexo XV do RICMS/02:

Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes.

Art. 13. A responsabilidade prevista no artigo anterior aplica-se também ao remetente não-industrial situado em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, que realizar operação interestadual para destinatário situado neste Estado, ainda que o imposto tenha sido retido anteriormente para outra unidade da Federação. (Grifou-se).

A obrigação pelo recolhimento do ICMS/ST, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto, nos termos dos art. 15, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 recairá também sobre o destinatário. Confira-se:

Art. 15. O estabelecimento destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto. (Grifou-se).

Constatou-se que a Autuada Guerra & Cia Ltda recolheu o ICMS/ST e o ICMS/ST-FEM, na condição de responsável, nos termos do art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Entretanto, utilizou-se de base de cálculo diversa da prevista na legislação para apurar o ICMS/ST relativo às operações de entrada de mercadorias relacionadas no Capítulo 20 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (produtos de perfumaria e de higiene pessoal e cosméticos).

As Recorridas Autuada e Coobrigada sustentam, em sede de impugnação, que a atribuição de responsabilidade pelo destaque e recolhimento do ICMS/ST e ICMS/ST-FEM ao remetente da mercadoria localizado em outro estado da Federação, com fundamento somente nos Protocolos ICMS nº 54/17 e nº 12/19, e na disposição contida no art. 13 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, afronta o princípio da legalidade, uma vez que contraria o disposto no art. 150, § 7º da CF/88 e no art. 6º, § 2º

da Lei Complementar nº 87/96, que preveem que apenas a lei poderá atribuir a condição de substituto tributário a contribuinte do imposto.

Afirmam que as leis estaduais se limitam apenas a prever o regime de substituição tributária e a conceder ao Decreto do Poder Executivo a competência para atribuir a condição de contribuinte substituto nos casos específicos, com o que discorda a Recorrida.

Dizem que o Estado de Minas Gerais incorre em ilegalidade ao promover exigência do imposto do destinatário localizado neste Estado, em regime de substituição tributária, sem que tenha indicado o fundamento legal que ampare a atribuição de responsabilidade.

Destacam o art. 22, § 9º da Lei nº 6.763/75, que, nos seu entender, delega de forma também ilegal, a competência para atribuir a condição de substituto tributário em operações interestaduais a ato do Poder Executivo, os Decretos que regulamentam a tributação pelo ICMS (RICMS/02).

Seguem dizendo que o art. 146, incisos I e III, alínea “a”, da CF/88, exige que as normas gerais em matéria tributária sejam veiculadas por meio de lei complementar de competência do Congresso Nacional e que, especificamente em relação ao ICMS, o art. 155, § 2º, inciso XII, alíneas “a”, “d”, e “i”, da CF/88, dispõem que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do imposto estadual.

Destacam o art. 8º inciso II e parágrafos da Lei Complementar nº 87/96, que, nos casos de substituição tributária “para frente”, obriga os Estados e o Distrito Federal a observarem as opções neles elencadas para fixação da base de cálculo do ICMS/ST.

Aduzem que *“No território mineiro, a definição da base de cálculo para fins de substituição tributária se encontra prevista no art. 13, §§ 19, 20 e 21, da Lei Estadual nº 6763/75, que reproduz com alguns ajustes indevidos o teor do art. 8º da LC nº 87/96, estabelecendo prioritariamente o preço final a consumidor, único ou máximo, fixado por órgão público competente e, de forma subsidiária, o valor da operação acrescido de custos, encargos e MVA ou o preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, se previsto no regulamento, sem fixar as hipóteses em que cada base de cálculo será aplicada.”*

Entendem que houve violação ao disposto no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”, da CF/88, e art. 8º inciso II e parágrafos da Lei Complementar nº 87/96, ou seja, por ausência de lei que preveja as hipóteses nas quais a base de cálculo do ICMS/ST e do ICMS/ST-FEM será o preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, a exigência do referido tributo sobre tal base de cálculo pelo Estado de Minas Gerais, com base em Decreto do Poder Executivo, deve ser reputada como inválida e afastada sob tal fundamento.

Entretanto, tais argumentos não merecem prosperar.

É cediço que o regime da substituição tributária possui norma de competência estatuída na Constituição da República, em seu art. 150, § 7º, e na Lei

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Complementar nº 87/96, em atendimento ao disposto no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “b”. Confira-se:

Constituição da República

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

(...)

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

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

(...)

XII – cabe à lei complementar:

(...)

b) dispor sobre substituição tributária;

(...)

Lei Complementar nº 87/96

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

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

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

(Grifou-se).

Dispõe a lei complementar que a lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto a responsabilidade pelo seu pagamento, na condição de substituto tributário.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

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

(...)

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

(Grifou-se).

Observa-se que o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 22 da Lei nº 6.763/75 dispõem expressamente que a responsabilidade prevista no referido artigo (tanto do remetente quanto do adquirente das mercadorias) será aplicada conforme dispuser o Regulamento, bem como o imposto devido na entrada de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, oriundo de outra unidade da Federação destinado a atacadista e a varejista ou sem destinatário certo, será pago na forma como dispuser o Regulamento, observando no tocante à base de cálculo o disposto no art. 13 da mesma Lei.

Importante destacar que o § 7º do referido 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”.

Insta destacar que o comando contido no art. 13 da Lei nº 6.763/75 está em consonância com o art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, que limitou o âmbito de fixação da base de cálculo do ICMS/ST, a qual, na hipótese de substituição tributária progressiva ou “para frente”, deve-se observar o disposto no art. 8º, inciso II e §§ 2º e 3º:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

LC nº 87/96

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

(...)

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

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

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

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

(...)

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

Lei nº 6.763/75

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

respectivo setor, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

§ 20. Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final ao consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, será o referido preço por ele estabelecido.

§ 21 - Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos, poderá o regulamento estabelecer como base de cálculo esse preço.

(Grifos acrescidos).

Depreende-se dos dispositivos legais acima transcritos que, havendo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador ou por entidade representativa do seguimento econômico, o Regulamento poderá estabelecer este como base de cálculo do ICMS/ST.

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

A Coobrigada Vitcos Comércio de Cosméticos Ltda alega, em sua impugnação, que o Estado de Minas Gerais não possui competência tributária ativa para exigir nenhuma exação da Coobrigada na operação sob análise, sob pena de ofensa ao princípio da territorialidade.

Sustenta que o Fisco mineiro não estaria constitucional e legalmente autorizado a eleger como contribuinte substituto responsável pelo cumprimento da obrigação tributária pessoa localizada fora de seus limites territoriais, em razão do princípio da territorialidade (art. 30, inc. III, da CF/88 c/c art. 102 do CTN).

Entretanto, não lhe cabe razão.

Estabelece o CTN que são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais, dos decretos e das normas complementares, os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Confira-se:

CTN

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

(...)

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Nesse sentido, o Convênio ICMS nº 52/17, o qual foi revogado pelo Convênio ICMS nº 142/18, 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, dispõe, em sua Cláusula Quarta, que o sujeito passivo por substituição observará as normas da legislação tributária do estado de destino da mercadoria. Confira-se:

Convênio ICMS nº 142/18

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

O Estado do Espírito Santo, no qual se localiza a empresa Vitcos Comércio de Cosméticos Ltda, fez parte do Protocolo ICMS nº 54/17, que entrou em vigor na data de sua publicação no Diário da União, produzindo efeitos a partir de março de 2018, conforme cláusula quarta. A sua exclusão ocorreu através do Protocolo ICMS nº 12/19, de 8 de abril de 2019, produzindo efeitos a partir de 01/06/19. Sendo assim, o protocolo nº 54/17 abrange o período autuado de 03/18 a 05/19.

PROTOCOLO ICMS nº 54, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2017

Alterado pelo Prot. ICMS 03/18.

Exclusão do ES, além de outras alterações, pelo **Prot. ICMS 12/19**, efeitos a partir de 01.06.19.

(...)

Nova redação dada à Ementa pelo Prot. ICMS 12/19, com efeitos a partir de 01.06.19.

Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com produtos de perfumaria e de higiene pessoal e cosméticos relacionados no Anexo XIX do Convênio ICMS 142/18, que 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.

Redação anterior com efeitos até 31.05.19.

Cláusula primeira Os Estados de Alagoas, Amapá, **Espírito Santo**, Mato Grosso, Minas Gerais, Paraíba, Pará, Paraná, Pernambuco, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul e Santa Catarina e o Distrito Federal, nos termos deste protocolo e do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Convênio ICMS 52/17, de 7 de abril de 2017, acordam em adotar o regime de substituição tributária nas operações interestaduais com bens e mercadorias relacionados no Anexo XIX do referido convênio, com exceção ao Código Especificador da Substituição Tributária - CEST 20.064.00.

(Grifou-se).

Assim sendo, aplica-se, ao caso, o art. 102 do CTN, o qual dispõe que a legislação tributária dos estados, do Distrito Federal e dos municípios vigora no país, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela união.

Tampouco prospera o argumento da Defesa de que não se poderia responsabilizar o remetente das mercadorias pelo recolhimento do ICMS/ST e ICMS/ST-FEM sob o regime de substituição tributária progressivo, com fundamento no Protocolo ICMS nº 54/17 e Convênio ICMS nº 52/17, no período de período de 27/12/17 a 02/05/19, porque, em 27/12/17, foi publicada decisão do Supremo Tribunal Federal, no bojo da ADI 5866, concedendo parcialmente medida cautelar para suspender os efeitos das cláusulas 8ª, 9ª, 10ª, 11ª, 12ª, 13ª, 14ª, 16ª, 24ª e 26ª do Convênio ICMS nº 52/17.

Entende a Defesa que como a Cláusula Oitava do referido Convênio trata justamente daquela que permitia aos Estados atribuírem ao contribuinte remetente em operações interestaduais responsabilidade, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes devido à unidade federada de destino.

A Ação Direta de Inconstitucionalidade de nº 5.866, proposta pela Confederação Nacional das Indústrias (CNI), em 18/12/17, em decisão liminar proferida em 27/12/17, implicou na suspensão das cláusulas 3ª, 8ª, 9ª, 10ª, 11ª, 12ª, 13ª, 14ª, 16ª, 24ª, 26ª e 27ª do Convênio ICMS nº 52/17.

Muito bem esclarece o Fisco, citando o Comunicado 01/18 do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, que a responsabilização pelo destaque e recolhimento do ICMS/ST e do ICMS/ST-FEM nas remessas interestaduais com destino ao estabelecimento da Autuada, situado em Minas Gerais, é do remetente das mercadorias, nos termos do Protocolo ICMS nº 54/17, do qual o Estado do Espírito Santo era signatário, no período autuado, e dos Convênios ICMS nº 81/93 e 142/18, este vigente a partir de 01/01/19.

Confira-se o citado comunicado 01/18 do Confaz:

COMUNICADO 01/18, DE 3 ABRIL DE 2018

O Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ na sua 168ª Reunião Ordinária, realizada em Brasília, DF, no dia 3 de abril de 2018, considerando que foram suspensas, por meio de Decisão Cautelar Monocrática proferida pelo STF no âmbito da ADI 5866/DF, as cláusulas oitava, nona, décima,

décima primeira, décima segunda, décima terceira, décima quarta, décima sexta, vigésima quarta e vigésima sexta do Convênio ICMS 52/17, de 7 de abril de 2017, faz publicar o presente comunicado para esclarecimentos técnicos:

a) o Convênio ICMS 52/17 constituiu-se, essencialmente, em compilação de normas já existentes, visando à padronização e uniformização das normas relativas à substituição tributária;

b) o regime de substituição tributária continua vigente nos termos previstos na Constituição Federal, no Código Tributário Nacional - CTN, nas Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 e Lei Complementar nº 123, de 16 de dezembro de 2006, nas legislações estaduais de cada unidade federada e nos convênios e protocolos ICMS que dispõem sobre a substituição tributária nas operações interestaduais;

c) por força do disposto no § 2º do art. 11 da Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999, aplica-se a legislação vigente anteriormente à produção de efeitos do Convênio ICMS 52/17, no que se refere especificamente às cláusulas suspensas pela decisão cautelar supramencionada. Decisões nesse sentido têm sido exaradas pelo Supremo Tribunal Federal, (RTJ 120/64 - RTJ 194/504-505 - ADI 2.867/ES);

d) as demais cláusulas do Convênio ICMS 52/17, não suspensas pela decisão cautelar, e os convênios e protocolos ICMS já publicados com fundamento no referido convênio continuam vigentes nos termos em que foram publicados.

Verifica-se o Convênio ICMS nº 142/18, que expressamente revogou o Convênio ICMS nº 52/17, vigente a partir de 01/01/19, estabelece que o contribuinte remetente em operações interestaduais de mercadorias e bens especificados em convênio ou protocolo, poderá ser o responsável, na condição de substituto tributário pela retenção e recolhimento do ICMS devido ao estado de destino. Confira-se:

Convênio ICMS nº 142/18

Da Responsabilidade

Cláusula oitava O contribuinte remetente que promover operações interestaduais com bens e mercadorias **especificadas em convênio ou protocolo que disponha sobre o regime de substituição tributária poderá ser o responsável**, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes devido à unidade federada de destino, mesmo que o imposto tenha sido retido anteriormente. (Grifou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em relação ao período de vigência do Convênio ICMS nº 52/17, cuja Cláusula oitava foi suspensa, o regime de substituição tributária continua vigente nos termos da Constituição Federal, no Código Tributário Nacional - CTN, nas Lei Complementar nº 87/96 e, no caso em discussão, do Protocolo ICMS nº 54/17.

Assim sendo, considerando que a autuação versa sobre o período de 01/03/18 a 31/05/19, a responsabilização pelo destaque e recolhimento do ICMS/ST e do ICMS/ST-FEM nas remessas interestaduais com destino ao estabelecimento da Recorrida, situado em Minas Gerais é do remetente das mercadorias, nos termos do Protocolo ICMS nº 54/17 e dos Convênios ICMS nº 81/93 e 142/18, vigentes no período autuado.

Nesse sentido é o Parecer DOLT/SUTRI Nº 005/2018, o qual aponta que durante o tempo em que perdurou a tutela provisória concedida na ADI 5866, a ineficácia das cláusulas suspensas coincidentes com as dos convênios revigorados, será meramente formal, prevalecendo o texto destes, caso dos autos. Por oportuno se transcreve excerto com a conclusão do referido Parecer. Veja-se:

A decisão monocrática proferida nos autos da ADI 5866 suspendeu diversas cláusulas do Convênio ICMS 52/2017 sem, contudo, adentrar no conteúdo material veiculado nas referidas cláusulas e provocou enorme insegurança jurídica nas Administrações Tributárias dos Estados e do Distrito Federal, além de ter impactado sobremaneira no modus operandi adotado pelos contribuintes desde 1993, que o convênio anteriormente citado procurou manter, sempre que possível.

Conforme se buscou demonstrar neste parecer, as cláusulas suspensas pela Decisão na Petição Avulsa STF nº 78.058/2017 não visam substituir ou contrariar qualquer dispositivo previsto na Lei Complementar nº 87/1996 nem tampouco tratam de fixar base de cálculo, definir contribuintes ou versar sobre matéria sob reserva de lei complementar.

Na verdade, o Convênio ICMS 52/2017 pretendeu harmonizar e reunir, em um único instrumento, todas as regras de operacionalização da substituição tributária relativa às operações interestaduais que estavam espalhadas em aproximadamente 270 convênios e protocolos esparsos, mantendo a autonomia e competência dos Estados e do Distrito Federal de prever, em suas legislações, todos os critérios necessários à instituição e apuração do ICMS, fundamentados sempre na Lei Complementar nº 87/1996.

Todavia, tendo em vista o disposto no § 2º do art. 11 da Lei nº 9.868/1999, que tem por objetivo evitar o "limbo legislativo", quando a decisão cautelar suspende a eficácia da norma acusada de inconstitucional.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Considerando ainda que a decisão proferida na Petição Avulsa STF nº 78.058/2017 não se manifestou em sentido contrário à aplicação do § 2º do art. 11 da Lei nº 9.868/1999, o que faz revigorar a legislação anterior aplicável, que em sua maioria foi incorporada no próprio Convênio ICMS 52/2017, devido ao seu objetivo de consolidação da legislação emanada do CONFAZ sobre a aplicação do regime de substituição tributária progressiva nas operações interestaduais, que se encontrava de forma esparsa no ordenamento jurídico tributário.

Assim sendo, durante o tempo em que perdurar a tutela provisória concedida na ADI 5866, a ineficácia das cláusulas suspensas coincidentes com as dos convênios revigorados será meramente formal, prevalecendo o texto destes (por exemplo, do Convênio ICMS 81/1993) em vez do Convênio ICMS 52/2017.

Diante de todo o exposto, conclui-se que o Convênio ICMS 52/2017 não viola a Constituição da República de 1988, o que poderá ser demonstrado pelas unidades federadas no decorrer do processamento da ADI 5866, merecendo, portanto, produzir todos os efeitos que lhes são próprios.

(Destacou-se).

Assim, verifica-se que mesmo após a decisão liminar a legislação mineira continua aplicável, uma vez que vigente e válida, inclusive em relação ao regime de substituição tributária.

Observa-se, ainda, dos documentos acostados pela própria Defesa (doc. 06 - págs. 100 da Impugnação da Guerra & Cia) acerca da ADI 5866 que, em 30/04/19 foi julgado “*extinto o processo sem resolução de mérito, com base no art. 21, IX, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal e no art. 485, I, do Código de Processo Civil*”.

Esclarecidas as questões sobre a responsabilidades dos sujeitos passivos pela retenção e recolhimento do imposto, devido por substituição tributária, passa-se à discussão sobre a forma de apuração da base de cálculo do referido ICMS/ST.

Conforme relatado pelo Fisco, o Grupo Guerra & Cia, cuja Matriz se localiza no município de Belo Horizonte/MG, possui 10 filiais neste Estado, sendo a Autuada filial classificada no CNAE principal 4772-5/00 - Comércio varejista de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal e no CNAE secundário 4646-0/01 - Comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumarias, atuando como Centro de Distribuição do Grupo.

Informa o Fisco que tanto a Matriz, IE nº 062349918.00-80, como o Centro de Distribuição, IE nº 062349918.05-79, possuem contrato de franquia com a marca “ADCOS”, por meio da empresa franqueadora Brands Consultoria e Franchising Ltda, inscrita no CNPJ nº 08.879717/0001-67, localizada no município de Serra/ES.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Vitcos Comércio de Cosméticos Ltda, CNPJ 078.5062200.02-39, localizada em Vila Velha/ES é a fornecedora exclusiva, no período autuado, dos produtos da marca ADCOS.

Como já relatado, a Autuada adquiriu as mercadorias, objeto da presente autuação, em operação interestadual e recolheu o ICMS/ST na entrada da mercadoria em território mineiro, apurando a base de cálculo de acordo com o art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, do Anexo XV do RICMS/02 (Margem de Valor Agregado – MVA), quando o correto para a situação seria o “Preço Final a Consumidor sugerido pelo Fabricante/Importador”, previsto no item 2 do referido dispositivo regulamentar.

Nesse ponto, importante transcrever do Relatório Fiscal Complementar, os fundamentos do Fisco para adoção o preço sugerido pelo fabricante como base de cálculo do ICMS/ST:

Outros aspectos importantes devem ser destacados: o CD da Guerra & Cia Ltda, IE nº I.E.: 062349918.05-79, transfere as mercadorias adquiridas para todas as “Unidades Loja” da empresa, bem como efetua vendas para profissionais da área de estética, médicos, fisioterapeutas, clínicas de estética e de dermatologia, farmácias e drogarias.

Além disso, as mercadorias são perfeitamente identificáveis, pois possuem código EAN e código do produto. O código EAN é o código de barras do produto e funciona como identificação única e individualizável da mercadoria. O código do produto é uma codificação interna utilizada pelas fornecedoras dos produtos ADCOS e sempre é o mesmo para determinado produto. Para cada código EAN corresponde um único código do produto.

Ao longo do período autuado, o código do produto relativo a cada mercadoria é sempre o mesmo, sendo utilizado tanto nas NFe de entrada emitidas pela fornecedora VITCOS Comercio de Cosméticos Ltda. - Vila Velha/ES como nas NFe de saída da empresa Guerra & Cia Ltda, Centro de Distribuição – CD, localizado em MG.

Para confirmação da existência de preço final a consumidor sugerido/definido pelo industrial/fabricante, confrontou-se os preços reais de venda dos principais produtos comercializados pela Guerra & Cia Ltda e os preços praticados pelo e-commerce da ADCOS.

A existência de preço sugerido é comprovada por meio do Anexo 7, no qual foram juntadas as telas do site da internet (e-commerce da ADCOS), com informações acerca do preço sugerido para vários produtos, bem como, pelo Anexo 6 - planilha comparativa de preço de venda praticado pela Guerra & Cia Ltda (valores

extraídos das notas fiscais de saídas da Guerra & Cia Ltda) versus o preço praticado pelo e-commerce da ADCOS, conforme demonstrado abaixo:

(...)

Cumprе ressaltar que os valores expostos acima são praticados a nível nacional, ou seja, estes preços são os valores reais de venda praticados pelos franqueados em todo o território nacional (AC, AM, BA, CE, DF, ES, GO, MG, PR, RJ, RN, RO, RS, SC, SE, SP). Ver site oficial: www.lojaadcos.com.br – MENU – Nossas Lojas. Encontre a loja ADCOS mais próxima de você. O endereço constante no site refere-se ao estabelecimento VITCOS - Comércio de Cosméticos Ltda, CNPJ: 07.850.622/0007-43, I.E.: 082.968.71-3, localizado à Rodovia Governador Mario Covas, 10.600 - sala 64 - Lote Tabajara - Serra do Anil - Cariacica/ES.

A loja online oferece também o serviço de Delivery com vendas através do WhatsApp, bastando acessar o menu nossas lojas e escolhendo através de Estado e Cidade a loja mais próxima de você. O site oferece a relação de lojas com os respectivos endereços, horário de funcionamento, telefone e link para acesso ao WhatsApp, o que comprova a tese de preço sugerido pelo industrial/importador.

Podemos afirmar que o preço de venda dos produtos da ADCOS é o mesmo em âmbito nacional.

(...)

Ao adentrarmos o site da ADCOS temos a possibilidade de comprar através do site e ao mesmo tempo, dentro do site da ADCOS, acessando Nossas Lojas, temos a possibilidade de comprar pelo WhatsApp, pois o site disponibiliza uma relação contendo o WhatsApp por Estado e Cidade em todo o território nacional. E o preço é o mesmo, tanto para a vendas pelo site, como para as vendas pelo WhatsApp, que no caso são vendas efetuadas pelo estabelecimento que o consumidor elegeu.

O site disponibiliza a possibilidade de compra pelo WhatsApp em qualquer loja do país pelo mesmo valor constante no site. Nesse caso a venda é efetuada pelo estabelecimento eleito pelo adquirente da mercadoria.

(...)

O Fisco entrou em contato com o site da ADCOS, via e-mail e via chat e recebeu a mesma resposta, ou seja, o preço é tabelado, não importando a unidade federativa.

Foram respostas de duas fontes distintas com os respectivos números de protocolo. Ver anexos 8 e 9.

(...)

Abaixo, apresentamos uma tabela comparativa de preços de venda praticados pela Grupo Guerra & Cia Ltda versus preço do e-commerce da Adcos, por amostragem.

(...)

Os valores constantes na tabela foram extraídos do site da ADCOS, em 16/06/2021, ou seja, representam os valores praticados pelo e-commerce da ADCOS naquela data e foram aqui demonstrados e comparados com o preço de venda na mesma época, com o intuito de comprovar a existência do preço sugerido.

A planilha completa (Anexo 6) contendo os preços reais de venda a consumidor final praticados pela Guerra & Cia Ltda versus o valor do site da ADCOS (telas do e-commerce extraídas em 16/06/2021 - Anexo 7) encontra-se anexada ao presente PTA.

O contribuinte foi intimado por e-mail, a apresentar a relação dos preços praticados no varejo, porém ateu-se apenas a declarar que tais preços inexistiam, conforme intimação para apresentação do preço sugerido pelo industrial e resposta à intimação – Declaração de Política Comercial, ambas em anexo.

Pela análise da tabela comparativa entre os preços de venda do site oficial da ADCOS (e-commerce), localizada no estado do Espírito Santo e o preço de venda praticado pela Guerra & Cia Ltda, localizada em Minas Gerais, constata-se que os preços de venda do site são idênticos aos preços reais praticados no varejo pela Guerra & Cia Ltda. Ver Anexo 6.

Analisando o contrato firmado entre as partes envolvidas, conclui-se que não poderia ser de outra forma, pois assim estabelece o contrato de franquia (Anexo 10 e 11).

Do contrato de franquia da Guerra & Cia Ltda constata-se que a empresa franqueada é obrigada a comercializar apenas os produtos da marca ADCOS com seus respectivos preços de venda constantes em catálogo padrão do sistema de franquia, conforme cláusula décima primeira.

(...)

O contrato de franquia prevê a vinculação do preço sugerido pelo fabricante (franqueadora ADCOS),

conforme cláusula 8.1. A cláusula oitava trata dos direitos e obrigações da franqueadora - ADCOS e faz menção a política comercial, **deixando claro que os preços serão estabelecidos pela fabricante no âmbito da Rede de Franquias:**

(...)

Ressalte-se o seguinte trecho da Cláusula 8.1: “...inclusive, sem se limitar, o que respeita à política de preços a ser aplicada...” ou seja, a franqueadora tem a prerrogativa contratual de determinar o preço final de venda a consumidor a ser praticado pela franqueada, razão pela qual a base de cálculo da substituição tributária para tal operação é o “preço final a consumidor sugerido pelo industrial/importador”, nos termos do art. 19, inciso I, alínea “b”, item 2, do Anexo XV do RICMS/02.

Em outras palavras, o preço dos produtos vendidos pela Guerra & Cia Ltda (franqueada) são definidos contratualmente pelo ADCOS (franqueador).

(Destaques acrescidos).

As Recorridas alegam, em sua impugnação, que é equivocada a conclusão da Fiscalização de que haveria uma tabela de preço sugerido ao público geral divulgada pela franqueadora, na qual se fundamentou para apuração do ICMS/ST e do ICMS/ST-FEM devidos.

Afirmam que não se verifica a divulgação de preço final do fabricante ADCOS aos clientes finais, que possa servir de base de cálculo do ICMS/ST e do ICMS/ST-FEM.

Elencam os elementos que levaram a Fiscalização a concluir que haveria tabela de preço sugerido ao público geral divulgada pela franqueadora, quais sejam:

- os preços praticados pela Recorrida seriam coincidentes com os preços praticados pela plataforma de *e-commerce* da marca;
- o preço seria exatamente o mesmo no país inteiro, independente da praça em que o produto é adquirido;
- por meio de comunicação com o WhatsApp e um e-mail de atendimento ao cliente da ADCOS, o Fisco teria obtido a informação de que os preços são tabelados; e
- por disposição contratual, existiria uma tabela de preço final que deveria ser seguida pelo franqueado.

Em relação a esses elementos, alega a Defesa que a realização de vendas *online* não prejudica e nem influencia a venda nas lojas físicas administradas por meio do sistema de franquia. E que o fato de a ADCOS realizar a venda *online* dos seus produtos em nada vincula os franqueados, que tem absoluta liberdade de precificar seus produtos.

Sustenta que o preço do *e-commerce* acaba por se tornar uma referência seguida por alguns franqueados, que, com o objetivo de garantir suas margens sem perder competitividade com a venda *online* optam por seguir uma linha de precificação parecida com a do *e-commerce*.

Defendem que a oferta de preço dos produtos ADCOS não é consignada no site para fins de sugestão ou divulgação de preços para varejistas praticarem na venda ao consumidor, mas sim como uma oferta de venda direta dos produtos no varejo, direcionada aos clientes/consumidores finais interessados em adquiri-los pelo *e-commerce*. E que, sobre este aspecto, o texto da legislação mineira é expresso em afirmar que deve haver um preço para consumidor final sugerido ou divulgado pelo industrial, não bastando a existência de um *e-commerce* com oferta de venda direta ao público em geral.

A fim de sustentar a tese de que não haveria uma tabela de preço sugerido ao consumidor final divulgada pelo industrial, acostam planilhas contendo a relação de vendas realizadas diretamente a consumidores finais em aquisições no *e-commerce* da ADCOS (doc. 08) e notas fiscais por amostragem (doc.09), as quais demonstrariam que há diferença de preço na venda dos produtos preços pelos franqueados da marca e os constantes do sítio eletrônico da ADCOS.

Diz que os documentos apresentados demonstram que não há uma absoluta coincidência de preço entre os valores praticados na venda pelo site e os praticados pela Recorrida, de forma que a tabela apresentada no Auto de Infração não condiz com a realidade. E, ainda, haveria casos em que as planilhas de cálculo juntadas pelo Fisco trazem preços sugeridos diferentes para um mesmo produto (exemplo às págs. 35 da Impugnação).

Justifica a Defesa que, uma vez que se admita que a manifestação dos canais de atendimento poderia implicar em prova cabal da existência de uma suposta tabela, não se pode afirmar também que esta condição se aplicaria a exercícios passados, devendo ser uma prova apenas circunstancial e com aplicabilidade para o momento atual. Aduz que, ademais, não se verifica qual o grau de conhecimento das políticas da empresa detido pelos profissionais que realizaram o atendimento constante nos anexos do PTA, tampouco se estes possuem autorização ou capacitação para dizer sobre políticas comerciais a que estejam submetidas as empresas que celebraram contrato de franquia junto à Brands Consultoria e Franchising Ltda.

Conclui que a base de cálculo a ser utilizada na apuração do ICMS/ST e do ICMS/ST-FEM nas operações interestaduais apuradas não pode ser o preço final a consumidor sugerido ou divulgado pelo industrial, mas o preço praticado pelo industrial remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições 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.

Entretanto, não lhes cabe razão, conforme se verá.

Insta, inicialmente, esclarecer que o inciso I do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, que dispõe que a base de cálculo do imposto para fins de

substituição tributária, em relação às operações subsequentes, estabeleceu uma ordem para apuração da base de cálculo do ICMS/ST, quando a mercadoria não tiver preço fixado por órgão público, que imprescindivelmente deverá ser respeitada, qual seja: 1) preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) divulgado em portaria da Superintendência de Tributação; 2) o preço final a consumidor sugerido ou divulgado pelo industrial ou pelo importador; e por último 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.

No caso em discussão, o Fisco entendeu que seria aplicável o preço final a consumidor sugerido ou divulgado pelo industrial ou pelo importador.

Como se vê, o item 2 da alínea “b” do inciso I do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02 faz referência ao preço sugerido ou divulgado pelo fabricante ou importador. Ou seja, para efeitos de apuração da base de cálculo do ICMS/ST, havendo “preço final a consumidor sugerido ou divulgado pelo fabricante” esse será deverá ser adotado. Como se verifica, basta haver preço sugerido ou divulgado, o fato de o preço praticado pelo varejista, em algum período, não coincidir com o preço divulgado e sugerido pelo fabricante/importador, não afasta a aplicação do disposto no item 2 retro, como pretendido pela Defesa.

Assim sendo, a legislação prevê como base de cálculo da substituição tributária, nesse caso, o preço sugerido pelo fabricante, independentemente de que ele seja efetivamente praticado pelo franqueado, em todo o período autuado.

Nesse diapasão, importante registrar que restou demonstrado pela Fiscalização que efetivamente a Autuada adotou, para vários produtos, o preço sugerido pelo fabricante “ADCOS”.

Portanto, não tem o condão de afastar a aplicação do item 2 da alínea “b” do inciso I do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, supratranscrito, o fato de não haver absoluta coincidência dos valores praticados na venda pelo site e os praticados pela Recorrida, para todos os produtos e em todo o período autuado, como pretendeu demonstrar a Defesa, por meio das planilhas acostadas à Impugnação.

É cediço que a existência do preço sugerido não afasta a possibilidade de campanhas promocionais oferecidas pela marca tanto pelo *e-commerce* ou por meio das franquias, ou por apenas uma delas, como bem destacado pela Fiscalização.

Assim sendo, quando afirma que a Fiscalização, após a reformulação do lançamento, segue utilizando preços diversos para determinados produtos, conforme demonstrado na planilha I.2.3 anexa, que aponta para a existência de pelo menos 45 (quarenta e cinco) produtos vendidos por preços diferentes, esta afirmativa não tem o condão de afastar a aplicação “preço sugerido ou divulgado pelo fabricante ou importador”, como base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária.

No tocante às informações obtidas pelo Fisco, por meio dos canais de atendimento, cabe ressaltar que constituem mais uma prova de que, de fato, havia um

preço sugerido pelo fabricante, uma vez que, em razão do contato com o site da ADCOS, via e-mail e via chat, o Fisco recebeu a mesma resposta, ou seja, o preço é tabelado, não importando a unidade federativa (Ver anexos 8 e 9).

Nesse sentido, expõe o Fisco na manifestação fiscal:

No que tange as informações prestadas pelos funcionários da empresa temos que atentar que tais funcionários são empregados da mesma e por este treinados conforme política da própria empresa. A comunicação com canais de atendimento da empresa reflete a posição oficial da empresa, que detém uma política de preço comercial unificada, inclusive concedendo descontos promocionais em campanhas específicas (dia dos pais, dia das mães, dia dos namorados, etc.). Ressalte-se que as informações foram prestadas por dois funcionários diferentes e que há uma coincidência entre as informações repassadas.

A Defesa, a fim de afastar a existência de preço sugerido pelo fabricante, segue, em sua impugnação, afirmando que haveria diversas notas fiscais com diferentes preços praticados pela Guerra & Cia para o mesmo item vendido a consumidor final, conforme demonstra a Planilha I.2.4 e amostragem das notas fiscais anexas, bem como o *e-commerce* da ADCOS também pratica preços diferentes para um mesmo item, conforme demonstra a Planilha I.2.5 (e notas fiscais anexas).

Afirma, ainda, que existem diversos produtos sendo vendidos por valores diferentes pelo *e-commerce* da ADCOS e pela Guerra & Cia (Planilha I.2.6 e notas fiscais apresentadas por amostragem).

Tais planilhas demonstrariam: i) existência de produtos que não se encontram identificados no Anexo 7 do e-PTA - site da ADCOS (planilha 4.1); ii) existência de vários produtos identificados no Anexo 7 com mais de um preço constante no site da ADCOS (planilha 4.2); iii) produtos identificados no Anexo 7 do e-PTA com preço constante no site da ADCOS divergente inferior ou divergente superior ao suposto “Preço Sugerido” (planilhas 4.3 e 4.4 em anexo)

Aponta, ainda, que a Fiscalização teria indicado mais de um “Preço Sugerido” nas planilhas apresentadas para um mesmo produto; bem como parcela dos supostos “preços sugeridos” relacionados nas planilhas preparadas pelo Agente Fiscal não seriam encontrados no Anexo 5 do e-PTA, o qual veicula preços de produtos que não estão indicados no site da ADCOS (Anexo 7).

Mais uma vez, insta afirmar que, para fins de apuração do ICMS/ST com base no preço final a consumidor sugerido pelo fabricante, não tem relevância o fato de o Contribuinte utilizar preço diverso do preço sugerido pelo fabricante nas suas operações de venda, uma vez reste comprovada a existência do preço sugerido ao consumidor pelo fabricante ou importador.

Esclareça-se que os anexos 5 a 7 trazidos pelo Fisco para comprovar a existência de “preço sugerido pelo fabricante” demonstram que o preço divulgado no site da ADCOS equipara-se ao preço sugerido pelo fabricante, porque tem aplicação em

âmbito nacional (todas as lojas adotam), bem como a Autuada também o utiliza em suas vendas.

A planilha constante do Anexo 6 do Grupo Provas do e-PTA, contendo o comparativo entre os preços de venda a consumidor final praticados pela Guerra & Cia Ltda com os preços informados no site da ADCOS (telas do *e-commerce* extraídas em 16/06/21 - Anexo 7) demonstra que, para diversos produtos, a Autuada adota preços idênticos aos sugeridos pelo site.

A planilha Anexo 5 traz um comparativo entre os valores da base de cálculo ST unitária, calculada nos termos do art. 19, inciso I, alínea b, item 3 do RICMS/02 (MVA), partindo dos valores extraídos das notas fiscais de entrada oriundas do Espírito Santo e os preços de venda praticado pelo Grupo Guerra & Cia Ltda, que, de acordo com o Fisco, correspondem aos preços de venda sugeridos pelo industrial/importador, nos termos do art. 19, inciso I, alínea b, item 2 do RICMS/02.

Tal comparativo demonstra que ao deixar de observar a base de cálculo da substituição tributária prevista na legislação, a conduta da Autuada resulta em um recolhimento de ICMS/ST muito inferior ao devido.

No tocante à alegação de que havia na planilha de cálculo do ICMS/ST e ICMS/ST-FEM preços sugeridos diferentes para um mesmo produto, como no exemplo de págs. 35 da Impugnação, o Fisco identificou o erro e realizou o reprocessamento das planilhas Anexos 2 e 3, procedendo a correção.

Corroboram, ainda a existência do “preço sugerido pelo fabricante”, **as informações contidas no contrato de franquia**, acostado pelo Fisco, por meio do Anexo 10 do grupo Provas do e-PTA.

A Recorrida alega que o contrato de franquia não traz qualquer indicativo de que o franqueado deve seguir o preço da loja *online*, não sendo razoável deduzir por uma mera coincidência de preço de parte dos produtos em parte das operações que os franqueados têm a obrigação de seguir o preço do site.

Acerca do conteúdo do item 8.1 da Cláusula Oitava do contrato de franquia empresarial, afirma que não há qualquer previsão estabelecendo que a franqueada deva observar os valores divulgados ou sugeridos pela fabricante/industrial ADCOS, pois definições de política de preços são de competência da franqueadora Brands Consultoria e Franchising Ltda, que não se confunde com a indústria.

Defende, ainda, que *“as orientações de precificação realizadas aos franqueados pela BRANDS Consultoria e Franchising Ltda. (empresa franqueadora) em definição de política comercial não caracterizam sugestão ou divulgação de preço final a consumidor pelo fabricante/importador dos produtos (Adcos Indústria), haja vista que:*

i) as recomendações estão inseridas dentro do contexto de transferência de know how da franquia empresarial, não representando uma sugestão ou divulgação de preço de venda final realizada ao público em geral pelo fabricante, mas sim uma informação relacionada à gestão comercial e financeira da unidade franqueada com aspectos gerais de precificação e promocionais, e;

ii) *essas indicações NÃO SÃO realizadas pela fabricante/importadora das mercadorias, que é a ADCOS (indústria), mas sim pela BRANDS Consultoria e Franchising Ltda. na condição de Franqueadora do Sistema de Franquias ADCOS.*

Entretanto, tais argumentos não são capazes de afastar a acusação fiscal, conforme se demonstrará.

Por oportuno, transcreve-se as informações trazidas pelo Fisco nos autos do processo sobre a empresa Franqueadora e a ADCOS:

A empresa Guerra & Cia Ltda, inscrita sob o CNPJ nº 07.482.125/0006-59 é uma franqueada da empresa BRANDS Consultoria e Franchising Ltda, por meio do sistema de Franquia Adcos e de acordo com os padrões, normas e procedimentos desenvolvidos pela franqueadora.

A empresa BRANDS Consultoria e Franchising Ltda, inscrita sob o CNPJ nº 08.879.717/0001-67 tem como sócia majoritária (99%), a empresa Adcos Participações Ltda, conforme consulta efetuada no cadastro da RFB – Receita Federal do Brasil.

(...)

Conforme mencionado no relatório fiscal complementar a VITCOS Comércio de Cosméticos Ltda, CNPJ: 078.5062200.02-39, é fornecedora exclusiva dos produtos da marca ADCOS, no período de 01/2017 a 10/2019.

A empresa Vitcos Comércio de Cosméticos Ltda, inscrita sob o CNPJ nº 078.5062200.02-39, tem como sócia majoritária (99%), a empresa Adcos Participações Ltda, conforme consulta efetuada no cadastro da RFB – Receita Federal do Brasil.

(...)

Como se vê, a empresa “ADCOS” detém 99% (noventa e nove por cento) das cotas da empresa Franqueadora “Brands”, bem como da fornecedora exclusiva “VITCOS”, ora Coobrigada.

Conforme informações no site da ADCOS, no qual foram identificados os “preços sugeridos”, *“A ADCOS, indústria brasileira de dermocosméticos desde seu início, traz no seu DNA tecnologia, ciência e eficácia, parâmetros perseguidos por sua fundadora (..)”.*

Portanto, não resta dúvida quanto ao fato de que os preços foram sugeridos e divulgados pelo fabricante (indústria), por meio de sua empresa franqueadora.

Consta do contrato de franquia, como demonstrado pelo Fisco no Relatório Fiscal, que a empresa franqueada é obrigada a comercializar apenas os produtos da marca ADCOS **com seus respectivos preços de venda constantes em catálogo padrão do sistema de franquia**, conforme cláusula décima primeira.

Transcreve-se, por oportuno, a Cláusula Decima Primeira do contrato de franquia (Anexo 10):

Cláusula Décima Primeira – Produtos e Itens Necessários à Operação da Unidade Franqueada.

11.1 – A empresa franqueada está ciente que deverá adquirir e comercializar única e exclusivamente produtos com a marca ADCOS, **constantemente no catálogo padrão do sistema de franquia, com seus respectivos preços de venda**, respeitando a política comercial adotada pela Franqueadora a toda rede ADCOS. (Destacou-se)

Como se vê do trecho acima transcrito do Contrato de Franquia celebrado entre a Autuada e a ADCOS, por meio da empresa de Brands Consultoria e Franchising Ltda, que é feita referência a um catálogo padrão de preços de venda, fornecido pela Franqueadora.

Ademais, reforça a existência do preço sugerido pelo fabricante o teor da cláusula oitava do referido contrato de franquia que trata dos direitos e as obrigações da Franqueadora (Brands):

Clausula Oitava – Direitos e Obrigações da Franqueadora

8.1 – Sem prejuízo às demais disposições deste Contrato, são direitos da franqueadora:

a. determinar a política comercial, sem se limitar, o que respeita, à política de preços a ser aplicada aos produtos no âmbito da Rede de Franquias ADCOS. (Grifou-se).

Ressalta o Fisco o trecho da Cláusula 8.1: “...inclusive, sem se limitar, o que respeita à política de preços a ser aplicada...” ou seja, a franqueadora tem a prerrogativa contratual de determinar o preço final de venda a consumidor a ser praticado pela franqueada, razão pela qual a base de cálculo da substituição tributária para tal operação é o “preço final a consumidor sugerido pelo industrial/importador”, nos termos do art. 19, inciso I, alínea “b”, item 2, do Anexo XV do RICMS/02.

Em sede de impugnação, alega a Defesa que deve ser considerado também que a oferta de produtos no *e-commerce* da marca ADCOS reflete apenas os preços atuais das mercadorias para venda pela loja *online*, não servindo de referência ou parâmetro para que possa haver qualquer tipo de dedução em relação ao passado.

Alega, ainda, que a autuação incide sobre a venda de produtos que tiveram sua produção descontinuada e, por motivos óbvios, não constam atualmente no rol de mercadorias disponíveis para venda no site atualmente.

Questiona como o Fisco poderia, com base no portfólio atual do site da ADCOS, afirmar que produtos que tiveram sua venda descontinuada há meses ou anos seguiam uma tabela de preço sugerido na época, uma vez que não consta nenhuma

análise de preços antigos do site para que pudesse ser realizada esta comparação ou estimativa.

Transcreve-se, por oportuno, da Manifestação Fiscal, os esclarecimentos do Fisco acerca do preço sugerido a consumidor adotado para os produtos descontinuados e de períodos anteriores a 2021:

Para fins de cálculo de produtos descontinuados, bem como períodos passados o fisco se valeu do cálculo da moda, ou seja, considerou os valores de venda que mais aparecem em um determinado mês. A moda de um conjunto de dados é definida como o **valor de maior frequência**, isto é, o **valor que mais aparece**.

Apesar de seu significado ser simples, a moda nem sempre é única, principalmente em virtude da diferença entre preço sugerido e preço tabelado explicada anteriormente. Salientamos que a moda coincide com o valor praticado pelo e-commerce no mesmo período, o que demonstrou que a linha de trabalho aplicada pelo Fisco está absolutamente correta.

Embora a impugnante tente desconstruir as provas elencadas pelo fisco, nota-se que a ADCOS (franqueadora) sugere uma tabela de preço que é praticado pela Impugnante e que corresponde ao preço praticado pelo e-commerce.

(Destacou-se).

No tocante à alegada inexistência de catálogos de preço sugerido relativos aos períodos anteriores, cabe esclarecer que a Autuada foi intimada, mediante o Termo de Intimação anexados aos autos, a apresentar as tabelas de preços sugeridos pelo fabricante, conforme cláusula décima primeira constante do contrato de franquia com a ADCOS, referentes ao período de 01/08/16 a 31/07/21.

Entretanto, em sentido contrário à referida cláusula contratual, a Autuada apresentou declaração da Franqueadora “Brands” dizendo que *“na qualidade de FRANQUEADORA do sistema Adcos de franquia, esclarecendo o item 11.1 do contrato de franquia firmado com seus franqueados, declaramos que nosso sistema de Franquias não opera com tabela de preços sugeridos”*.

Sobre o tema, assim se manifestou o Fisco:

Considerando que a ADCOS sempre adotou o sistema de franquia e que não existiu, em nenhum momento, outra forma de comercialização por parte da impugnante, diferente do contrato de franquia apresentado, ou seja, por um lado, a franqueadora cedendo o direito de comercialização de produtos da marca ADCOS, em contrapartida ao pagamento de royalties e taxas de marketing, pagas mensalmente pela impugnante. Isso demonstra que, embora o Fisco

tenha se utilizado de contrato de franquia e preço de e-commerce mais atual, a política de franquias da Adcos sempre foi a mesma, razão pela qual se adotou o valor da moda para cálculo de operações passadas.

Do exposto acima, conclui-se que a política de preço sugerido é adotada pela franqueadora, que no caso em questão coincide com a fabricante/industrial, onde se deve seguir uma tabela padrão para todas as lojas instaladas no país.

Acrescente-se ainda que tal prática de preço sugerido por franquias é corriqueira, inclusive manifestadamente comprovada nos autos.

Há que ressaltar que existe diferença entre preço sugerido e preço tabelado. É preciso saber a diferença entre eles, o franqueado geralmente recebe junto com os produtos ou no momento que fecha o contrato com a franqueadora, uma tabela de preços sugeridos, uma vez que regra geral, os franqueadores costumam fazer a precificação dos produtos.

O preço sugerido é como o nome diz: uma sugestão do fabricante, logo o comerciante não é obrigado a seguir e preço tabelado deve ser respeitado. Ele é válido, por exemplo, para a venda de cigarros. Neste caso o comerciante é obrigado a colocar cartazes com os preços em locais visíveis aos clientes.

A existência de preço sugerido, não impede que os franqueados concedam algum desconto em situações excepcionais; por esse motivo, os valores praticados pelo e-commerce e as lojas físicas e entre as próprias lojas físicas não têm que ser idêntico.

Acrescente-se que, é costume que os empresários do varejo sigam os valores indicados nas tabelas de preços sugeridos, principalmente quando o empreendimento é uma franquia.

Tal padronização ocorre por uma indicação da administração da marca, para manter uma padronização das lojas, não somente no atendimento e no design, mas também nos preços.

Como a própria impugnante afirma é obvio que o preço do e-commerce constitui uma referência seguida pelos franqueados, que optam por seguir uma linha de precificação igual à do e-commerce.

Esta afirmativa vem robustecer o trabalho fiscal. Basta pensar que o industrial, os fornecedores, bem como o e-commerce, todos pertencentes as mesmas pessoas físicas, não teriam interesse em

ao franquear sua marca, no caso a ADCOS, que o franqueado “concorresse” com sua loja virtual, pois, desta forma, traria um prejuízo à capacidade de venda do próprio e-commerce.

Caso o franqueado vendesse abaixo do preço previsto na loja online, tal fato, implicaria em uma queda de vendas no e-commerce e conseqüentemente uma perda para o industrial/fornecedor/franqueador, que no intuito de divulgar sua marca e estender suas vendas em território nacional, adota o sistema de franquias, onde recebe os royalties de seus franqueados.

Não resta dúvidas de que a ADCOS com o objetivo de garantir suas margens de lucro, sem perder competitividade estabelece um preço sugerido para seus franqueadores, que, neste caso, equivale ao preço sugerido pelo e-commerce e que corresponde ao valor de venda a consumidor final.

(Destacou-se).

A Recorrida segue dizendo que a tabela de preço sugerido não é um conceito tão vago que permita que seja deduzido a partir do cruzamento dos preços de venda praticado por um franqueado em uma unidade da federação, mas demanda requisitos expressos para que seja configurada.

Entende que uma tabela de preço sugerido ou divulgado deverá i) conter valor específico, e não meras faixas de preço; e ii) ser disponibilizado unilateralmente pelo fabricante/importador ao público em geral por meio de catálogos, publicação em revistas especializadas, plataformas virtuais e congêneres, ou através do próprio rótulo ou embalagem do próprio produto.

Traz a resposta a Consulta de Contribuinte nº 107 de 31/05/19 que entende corroborar seus argumentos.

No caso em discussão, os preços informados no site da ADCOS são valores específicos e não faixas de preço, como alegado pela Defesa. São disponibilizados pelo fabricante (ADCOS), por meio de publicação em plataforma virtual, sendo acessível a todos os consumidores. Portanto, os valores divulgados pela ADCOS como “preço sugerido”, encontra-se de acordo com o entendimento da Consulta de Contribuintes nº 107/19, citada pela Recorrida em sua impugnação. Confira-se:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 107/2019

(...)

Resposta:

(...)

Nas demais hipóteses, isto é, nas hipóteses não mencionadas acima e, portanto, não enquadradas no inciso II do § 1º do art. 57 ou no art. 58, ambos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002, **a base de**

cálculo do imposto devido a título de substituição tributária seria o preço final a consumidor sugerido ou divulgado pelo industrial ou pelo importador, desde que este preço seja efetivamente divulgado e acessível ao público em geral, consumidores finais em potencial.

(Destaques no original)

Observa-se que a Consulta de Contribuinte destaca a necessidade de que o preço final a consumidor seja efetivamente divulgado e acessível ao público em geral.

No caso em discussão, tais preços foram efetivamente divulgados de forma acessível a todos os consumidores, por meio do sítio eletrônico da empresa franqueadora de titularidade da fabricante dos produtos.

Portanto, não tem qualquer aplicação sobre a autuação o argumento da Defesa de que o Fisco deixou de intimar a empresa Vitcos Comércio de Cosméticos Ltda para validar os preços do site considerados como tabela de caráter nacional para os franqueados dos produtos ADCOS.

Sustenta, ainda, a Defesa que *“ao realizar a apuração dos valores supostamente praticados pelo contribuinte em caráter tabelado, a autoridade fiscal se utiliza dos preços brutos das mercadorias, quando deveria, de fato, considerar o preço que é efetivamente praticado pelo franqueado na sua operação de saída (com dedução dos descontos concedidos), para então verificar se há qualquer homogeneidade nos valores praticados”*. E que o art. 50, inciso I, alínea “b”, do RICMS/02 expressamente exclui da base de tributação do ICMS o valor dos descontos incondicionais.

Diz, ainda, que ao realizar o levantamento das informações relativas aos valores praticados no sítio eletrônico mantido pela VITCOS, o Auditor Fiscal considera unicamente os valores praticados nas vendas a consumidores finais, ignorando operações realizadas para profissionais do setor de estética, enquanto as operações realizadas pela Recorrida, objetos do Auto de Infração lavrado, tem como destinatários consumidores finais e, preponderantemente, profissionais de estética, promovendo, assim, uma apuração assimétrica em prejuízo à defesa do contribuinte.

Aduz que os preços praticados no site da ADCOS variam conforme o planejamento comercial da fabricante, sendo concedidos descontos para aquisição de produtos ou kits para profissionais de estética cadastrados, descontos estes que não guardam correspondência com aqueles praticados pelos franqueados.

Entretanto, tais argumentos também não têm o condão de afastar a aplicação do art. 19, inciso I, alínea “b”, item 2, do Anexo XV do RICMS/02, como base de cálculo do ICMS/ST.

Como já exposto, o referido dispositivo trata da regra de aplicação da base de cálculo do ICMS/ST, e expressamente dispõe como base de cálculo “o preço final a consumidor sugerido ou divulgado pelo industrial ou pelo importador”.

Os preços sugeridos adotados pelo Fisco como base de cálculo foram extraídos da comparação entre os preços praticados pela Autuada e os preços

divulgados pelo site (*e-commerce*) da marca ADCOS, que demonstraram que Autuada/Franqueada utiliza os mesmos preços sugeridos pelo fabricante nas suas vendas.

Os elementos trazidos pelo Fisco (contrato de franquia, planilhas comparativas entre os preços praticados no site da ADCOS e pela Autuada nas vendas realizadas, bem como a participação societária da ADCOS na empresa franqueadora e nas fornecedoras da Autuada) conduzem à conclusão de que a política de preço sugerido é adotada pela franqueadora, que **no caso em questão coincide com a fabricante/industrial**, segundo a qual se deve seguir uma tabela padrão de preço sugerido pelo fabricante/industrial, para todas as lojas instaladas no país e, existindo preço sugerido, obrigatoriamente este tem que ser a base de cálculo do ICMS/ST, nos termos do art. 19, inciso I, alínea b, item 2 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Corretamente agiu o Fisco, ao adotar o preço sugerido e divulgado por meio do site da empresa ADCOS como “preço final a consumidor sugerido pelo fabricante”, uma vez que este é o preço praticado pela Autuada nas vendas a seus clientes, e, tendo em vista que a Autuada não apresentou os preços de vendas constantes no catálogo padrão do sistema de franquia, expressamente mencionados na cláusula décima primeira do contrato de franquia com a ADCOS, referentes ao período de 01/08/16 a 31/07/21.

Noutra toada, a Recorrida requer que sejam excluídos da autuação, os produtos que não estão relacionados no Anexo 7 do Grupo Provas do e-PTA, ao entendimento de que vários produtos identificados nos Anexos 5 e 6 do Auto de Infração sequer constam na relação de produtos do site do *e-commerce* da ADCOS elencados no Anexo 7 do AI, e, por consequência, não tiveram seus preços avaliados pela Fiscalização (anexos Planilhas I.2.1 e I.2.2 do Auto de Infração nº 01.002239401-84).

Aduz que, caso não seja acatada a tese de inexistência de um preço sugerido pelo fabricante, ao menos sejam excluídos da exigência fiscal os produtos que não estão relacionados no Anexo 7 do Auto de Infração e que, portanto, não tem preço de comparação avaliado no *e-commerce* da ADCOS para fins de estabelecer o valor da suposta tabela de preço praticada pela Recorrida, os quais estão elencados nas Planilhas I.2.1 e I.2.2.

Registre-se que a Autuada traz, em sede de aditamento à Impugnação, várias outras planilhas, com o intuito de demonstrar “*nem mesmo os valores indicados pelo Agente Fiscal guardam correspondência com aqueles praticados pela fabricante ADCOS*”, o que afastaria a equivocada conclusão de que haveria um “preço sugerido” pelo fabricante a ensejar a exigência de diferença de ICMS/ST e ICMS/ST-FEM.

Como já exposto anteriormente, o Fisco elaborou os anexos 5 e 6, a fim de comprovar a existência de preço sugerido pelo fabricante e demonstrar que a Autuada adota tais preços nas vendas que realiza a seus clientes.

As planilhas não têm a pretensão de esgotar todos os produtos comercializados pela Autuada, mas fundamentar a existência de preço sugerido pelo

fabricante, portanto, esse é o valor adotado pelo Fisco como base de cálculo do ICMS/ST e ICMS/ST-FEM nas planilhas anexos 2 e 3.

A Recorrida aponta que, após a reformulação do lançamento, foi verificado que foram consignados no Demonstrativo do Crédito Tributário retificado valores divergentes das informações constantes na planilha retificada pelo Fisco (Anexo 2), com a cobrança a maior de ICMS/ST e multa de revalidação nos meses de abril e maio de 2019.

Constata-se que, de fato, na planilha de apuração do ICMS/ST (Anexo 2 – Anexos da Reformulação), do Grupo Reformulação do Lançamento do e-PTA relativa aos meses de abril e maio de 2019, os valores foram alterados, mas foram informados no Demonstrativo do Crédito Tributário, os mesmos valores do lançamento inicial.

Portanto, deve-se adequar o lançamento do crédito tributário, considerando a reformulação do lançamento dos valores do ICMS/ST, nos meses de abril e maio de 2019.

Corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST e Multas de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º incisos I e II da Lei nº 6.763/75.

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

Lei nº 6.763/75

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

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

(...)

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

(...)

Decreto nº 46.927/15

Art. 2º A alíquota do ICMS prevista no inciso I do art. 42 do Regulamento do ICMS - RICMS -, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, será adicionada de dois pontos percentuais na operação interna que tenha como

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

destinatário consumidor final, realizada até 31 de dezembro de 2022, com as seguintes mercadorias:

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

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

(...)

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

Registre-se que foram excluídos pelo Fisco as exigências do ICMS/ST-FEM relativas aos xampus, preparados antissolares e sabões de toucador de uso pessoal, bem como de qualquer mercadoria não enquadrada nas posições 33.03, 33.04, 33.05, 33.06 e 33.07 da NBM/SH.

A Recorrida requer a exclusão de outros produtos os quais estariam integrados na definição de preparado antissolar, em virtude de sua atuação na proteção da pele contra a incidência da radiação solar, inclusive com a indicação de variação nos fatores de proteção solar de cada preparado, em relação aos quais entende não haver incidência do ICMS/ST-FEM (planilha 7.2)

Verifica-se que as mercadorias relacionadas nas referidas planilhas não se enquadram nas exceções previstas no inciso IV do art. 2º do Decreto nº 46.927/15 (notadamente os preparados antissolares), visto que se encontram enquadrados na NCM 33049910 (Cremes de beleza e cremes nutritivos; loções tônicas) podendo conter preparações antissolares, mas **não** são exclusivamente "preparados antissolares". Por exemplo, "Acne Loção Secativa FPS30" e "Hidrat Sol Leite Hidratante IDRATANTE FPS20".

A Recorrida alega que a convalidação levada a efeito pela EC nº 42/03 somente alcançou os adicionais decorrentes de legislações estaduais e distritais publicadas até 19/12/03, de modo que, a partir de então, a cobrança de adicional de ICMS para fundos de combate à pobreza depende da definição de produtos supérfluos por lei complementar específica e que, até a presente data, a legislação complementar não foi editada. Portanto, a cobrança do ICMS/ST-FEM, ora exigido, seria inconstitucional.

Não obstante tais assertivas de inconstitucionalidade extrapolem a competência deste Conselho de Contribuintes, uma vez que o Auto de Infração foi lavrado em estrito cumprimento das normas tributárias mineiras, às quais se encontra

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

este Órgão Julgador adstrito em seu julgamento, nos moldes do art. 182 da Lei nº 6.763/75, importante destacar os esclarecimentos contidos na “Orientação Tributária DOLT/SUTRI nº 003/2016”, atualizada em 04/05/16:

CONSIDERAÇÕES GERAIS

O DECRETO Nº 46.927/2015 DISPÕE SOBRE O ADICIONAL DE DOIS PONTOS PERCENTUAIS NA ALÍQUOTA DO ICMS, COM VISTAS A FINANCIAR O FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA – FEM, PREVISTO NO § 1º DO ART. 82 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA E NO ART. 12 - A DA LEI Nº 6.763/1975, NA REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 21.781/2015.

CONFORME ESTABELECE O REFERIDO DECRETO, O ADICIONAL DE ALÍQUOTA DEVE SER APLICADO NAS OPERAÇÕES INTERNAS QUE TENHAM COMO DESTINATÁRIO CONSUMIDOR FINAL, CONTRIBUINTE OU NÃO DO ICMS, REALIZADAS ATÉ 31 DE DEZEMBRO DE 2019, COM AS SEGUINTE MERCADORIAS: (...) (GRIFOU-SE)

Como bem destacado pelo Fisco, o Tribunal de Justiça de Minas Gerais - TJMG, analisando o Agravo de Instrumento nº 1.0000.16.046822-9/001, relativo à Declaração de Inexistência de Relação-Jurídico-Tributária, na qual se discutia a legalidade da exigência do adicional FEM, deixou consignado que tal fundo encontra-se em consonância com o ordenamento jurídico, ressaltando apenas a análise posterior acerca da classificação fiscal das mercadorias no caso analisado naquela sentada. Examine-se:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA - PRODUTOS SUPÉRFLUOS - ADICIONAL DE 2% NA ALÍQUOTA DO ICMS - FUNDO DE COMBATE À POBREZA - ART. 82, §1º, ADCT - LEI COMPLEMENTAR ESTADUAL Nº 91/06 - LEI ESTADUAL Nº 19.990/11 - ANTECIPAÇÃO DE TUTELA - REQUISITOS DO ART. 300 DO NCPC - AUSÊNCIA - RECURSO DESPROVIDO.

I - O ADICIONAL NA ALÍQUOTA DO ICMS SOBRE OS PRODUTOS E SERVIÇOS SUPÉRFLUOS TEM PREVISÃO CONSTITUCIONAL, ESPECIFICAMENTE NO ART. 82, §1º, DO ADCT, PODENDO OS ENTES FEDERADOS INSTITUIR FUNDOS DE COMBATE À POBREZA POR MEIO DE LEI COMPLEMENTAR.

II - NO ESTADO DE MINAS GERAIS VIGORA A LEI COMPLEMENTAR Nº 91/06, A QUAL DISPÕE SOBRE A INSTITUIÇÃO, GESTÃO E EXTINÇÃO DE FUNDOS ESTADUAIS E, POSTERIORMENTE, EDITADA A LEI Nº 19.990/11, DISPONDO, POR SUA VEZ, ESPECIFICAMENTE ACERCA DO FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA.

(GRIFOU-SE).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, corretas as exigências remanescentes do ICMS/ST-FEM e respectiva multa de revalidação.

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

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

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

(...)

Com relação à afronta ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em lhe dar provimento para restabelecer as exigências fiscais remanescentes de págs. 1347/1350, devendo, ainda, ser adequado os valores do ICMS/ST dos meses de abril e maio de 2019 conforme “Anexo 2 da Reformulação” do Grupo “Reformulação do Lançamento do e-PTA”, nos termos do voto vencido. Vencido o Conselheiro André Barros de Moura, que lhe negava provimento, nos termos do acórdão recorrido. Pela

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves, pela Autuada Guerra & Cia Ltda, o Dr. Ângelo Valladares e Souza e, pela Coobrigada Vitcos - Comércio de Cosméticos Ltda, o Dr. Pedro Ivo Prucoli Fragoso Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, os Conselheiros Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich (Revisor), Gislana da Silva Carlos e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 01 de dezembro de 2023.

**Cindy Andrade Moraes
Relatora**

**Geraldo da Silva Datas
Presidente**

D