

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.711/24/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.003406761-06
Impugnação: 40.010157215-66
Impugnante: São Salvador Alimentos S/A
IE: 001796951.01-91
Proc. S. Passivo: Fernanda Terra de Castro Collicchio/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – BASE DE CÁLCULO. 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 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. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada de mercadoria em território mineiro, relativo às transferências interestaduais de mercadorias recebidas da Matriz da Autuada, localizada no estado de Goiás, no período de 01/01/19 a 30/06/23.

O recolhimento a menor do ICMS/ST 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 no Capítulo 17 (Produtos Alimentícios) da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

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

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

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

A Fiscalização, por sua vez, se manifesta em sequência, refutando as alegações da Defesa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CCMG, em Parecer, também nos autos do e-PTA, opina 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.

Conforme relatado, a autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada de mercadoria em território mineiro, relativo às transferências interestaduais de mercadorias recebidas da Matriz, localizada no estado de Goiás, no período de 01/01/19 a 30/06/23.

O recolhimento a menor do ICMS/ST 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 no Capítulo 17 (Produtos Alimentícios) da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

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

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

- Anexo 1 – Demonstrativo do crédito tributário por período (DCMM);
- Anexo 2 – Demonstrativo das diferenças do ICMS/ST;
- Anexo 3 – Demonstrativo das proporções de mercadorias RET;
- Anexo 4 – Notas explicativas das planilhas;
- Anexo 5 – RET nº 45.000023523-11;
- Anexos 6 a 10 – Cálculo ICMS_ST (2019 a 2023) por período;
- Anexos 11 a 15 – Cálculo ICMS_ST devolução (2019 a 2023);
- Anexos 16 a 20 – Recolhimentos ICMS_ST (2019 a 2023);
- Anexos 21 a 26 – Média ponderada de preços de venda de mercadorias (2018 a 2023).

A Autuada tem como atividade principal o comércio atacadista de aves abatidas e derivados (CNAE-F 4634-6/02), sendo responsável pelo recolhimento do ICMS devido por substituição tributária em relação às mercadorias listadas no Capítulo 17 da Parte 2, conforme previsto no art. 14 da Parte 1, todos do Anexo XV do RICMS/02. Confira-se:

RICMS/02

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 no Capítulo 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (Produtos Alimentícios), 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, o qual determina que seja substituído o preço praticado pelo remetente por um dos comandos sequencialmente estabelecidos pela legislação.

Alega a Impugnante que a Fiscalização não se atentou para o fato de que a empresa, ora autuada, é beneficiária de Regime Especial Diferenciado PTA nº 45.000023523-11, pelo qual obtém autorização para efetuar apuração da base de cálculo do ICMS/ST, mediante utilização de margem de valor agregado (MVA) das mercadorias recebidas pela sua Matriz.

Entende que não poderia o Fisco autuar a Impugnante sob a premissa de que esta deveria ter utilizado como base de cálculo do ICMS/ST o preço médio de venda interna realizada pela Filial nos últimos 2 meses acrescido da MVA original.

Discorre sobre o princípio de verdade material e conclui que *“a Verdade Material é corolário do Princípio da Legalidade, que veda ao Fisco a exigência do Crédito Tributário apenas em presunções, assim, cabe à Administração descobrir a efetiva ocorrência dos fatos e, tão somente após feito o esclarecimento, enquadrá-los à norma, afastando-se a punição”*.

Aduz que, no caso em discussão, a prova inequívoca *“configura-se na prova indiciária que a Empresa Impugnante cumpre todos os procedimentos estabelecidos no Regime Especial Diferenciado convencionado pelo Termo de Acordo nº 45.000023523-11, para a apuração da base de cálculo mediante utilização de margem de valor agregado (MVA) das mercadorias recebidas pela sua Matriz”*.

Sustenta a Impugnante que a presente autuação teria sido baseada em erro, perfeitamente sanável, não observada pela Autoridade Fiscal autuante, o qual deve ser corrigido na presente fase processual, em observância ao disposto no § 2º do art. 147 do CTN.

Conclui que não poderia o Fisco Mineiro adotar comportamento contraditório, modificando subitamente o entendimento quanto à validade do Termo de Regime Especial nº 45.000023523-11, pactuado entre o Contribuinte e o Estado de Minas Gerais, sob pena de violar os princípios constitucionais da proteção da confiança e da segurança jurídica.

Entretanto não cabe razão à Defesa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cabe, inicialmente, mencionar que a Autuada é detentora do Regime Especial – RE nº 45.000023523-11, que lhe autoriza o recolhimento do ICMS/ST em relação às operações subsequentes com as mercadorias relacionadas nos itens 83.0 a 87.2 do Capítulo 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, até o dia 9 (nove) do mês subsequente ao de entrada da mercadoria no estabelecimento.

Confira-se:

REGIME ESPECIAL e-PTA Nº 45.000023523.11

Substituição Tributária - Mercadorias constantes da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 - Prazo de recolhimento do ICMS/ST - Inciso II do § 3º do art. 46 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Art. 1º - O Contribuinte identificado em epígrafe, substituto tributário nos termos do artigo 14 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, fica autorizado a recolher o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido por substituição tributária em relação às operações subsequentes com as mercadorias relacionadas nos **itens 83.0 a 87.2 do Capítulo 17 da Parte 2 do referido Anexo**, até o dia 9 (nove) do mês subsequente ao de entrada da mercadoria no estabelecimento.

Parágrafo único - O imposto será recolhido em documento de arrecadação distinto, utilizando o código de receita 220-4.

Art. 2º - Para determinação da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária pelas operações subsequentes **deverão ser observadas as disposições contidas no art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02**, ressalvadas as disposições específicas aos regimes de substituição tributária discriminadas no Título II da Parte 1 do referido Anexo.

Parágrafo único - Para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de margem de valor agregado (MVA) deverá ser observado o disposto no §§ 2º, 5º e 6º, ambos do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

(Grifou-se).

Depreende-se do art. 2º do referido Regime Especial que, para a determinação da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária pelas operações subsequentes, o Contribuinte **deverá observar as disposições contidas no art. 19 da Parte 1 do RICMS/02.**

Como se vê, o regime especial em questão se destina a prorrogação do prazo de pagamento do ICMS devido por substituição tributária, nos termos previsto no inciso II do § 3º do art. 46 do Anexo XV do RICMS/02, e não para definição da base de cálculo do imposto, como alegado pela Defesa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para melhor compreensão da lide, traz-se o disposto no art. 19, § 11, inciso I, e § 12, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, vigente à época dos fatos ocorridos, 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:

RICMS/02 - Anexo XV - Parte 1

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

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

a) tratando-se de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, o preço estabelecido;

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

1. o 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; ou

3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, 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;

(...)

§ 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 = $\{[(1 + MVA-ST \text{ original}) \times (1 - ALQ \text{ inter}) / (1 - ALQ \text{ intra})] - 1\} \times 100$ ", onde:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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;

(...)

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.

(...)Grifou-se.

Observa-se da referida norma que, para a formação da base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária, na operação interestadual de transferência, entre estabelecimentos do mesmo titular, em se tratando de estabelecimento que promova transferência 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 estabelecida nos § 11 e 12 do art. 19 da parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Ao valor do “preço médio ponderado”, acresce-se os valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e 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 do Anexo XV do RICMS/02 (conforme previsto no item “3” do inciso I do art. 19), sem o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ajuste da margem de valor agregado de que trata o § 5º, todos do Anexo XV do RICMS/02.

Em face das regras acima transcritas, o Fisco apurou o ICMS/ST devido e confrontou com os valores recolhidos pelo Contribuinte, exigindo a diferença recolhida a menor.

Para tanto, utilizou a seguinte metodologia, conforme descrito no Relatório Fiscal Complementar:

Foi refeito todo o cálculo do ICMS/ST devido no recebimento em transferência das referidas mercadorias quando da entrada no Estado, utilizando as notas fiscais eletrônicas de entrada em transferência das mercadorias e comparando as duas formas de se calcular a base de cálculo do ICMS/ST e utilizando a maior, conforme as planilhas “Cálculo ICMS_ST por período” constantes nos Anexos 6 a 10.

Foram utilizadas as notas fiscais eletrônicas de devolução das mercadorias para subtrair as devoluções, no mesmo período, do cálculo do ICMS/ST apurado conforme parágrafo anterior, calculadas conforme planilhas “Cálculo ICMS_ST devolução” constantes nos Anexos 11 a 15.

Do cálculo do ICMS/ST devido, após retirado as devoluções, foi subtraído os recolhimentos do imposto realizados pela autuada em cada período, constantes das planilhas “Recolhimentos ICMS_ST” dos Anexos 16 a 20. Estes cálculos constam na planilha “Demonstrativo das diferenças do ICMS_ST” no Anexo 2.

O cálculo do preço médio ponderado do produto consideradas as operações de revenda realizadas no segundo mês anterior àquele em que ocorreu a transferência foi realizado utilizando o Auditor Eletrônico conforme planilhas “Média ponderada preços de venda de mercadorias” constantes nos Anexos 21 a 26.

A Autuada possui Regime Especial nº. 45.000023523-11, que lhe autoriza o recolhimento do ICMS/ST em relação às operações subsequentes com as mercadorias relacionadas nos itens 83.0 a 87.2 do Capítulo 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, até o dia 9 (nove) do mês subsequente ao de entrada da mercadoria no estabelecimento.

Para fins da autuação e devido às limitações do DCT do SIARE, autuamos neste e'PTA as diferenças do ICMS/ST relativo às mercadorias constantes do RET supra. As diferenças do ICMS/ST relativo às outras mercadorias serão autuadas em outro e'PTA. O cálculo

do valor percentual de cada grupo destas mercadorias é demonstrado na planilha “Demonstrativo das proporções de mercadoria RET”, constante do Anexo 3, com valores retirados das planilhas “Cálculo ISMS_ST por período”, constante nos Anexos 6 a 10.

Portanto, não cabe razão à Defesa quanto à alegação de que o Fisco teria desconsiderado o fato da Autuada ser beneficiária do Regime Especial PTA nº 45.000023523-11, o qual a autorizaria a efetuar apuração da base de cálculo do ICMS/ST, mediante utilização de margem de valor agregado (MVA) das mercadorias recebidas da Matriz.

Como transcrito acima, o referido Regime Especial determina que o Contribuinte apure a base de cálculo do imposto devido por substituição observando as **disposições contidas no art. 19 da Parte 1 do RICMS/02.**

Assim sendo, nas entradas oriundas de operações de transferência interestadual, entre estabelecimentos do mesmo titular, em se tratando de estabelecimento que promova transferência somente para estabelecimentos não varejistas, como no caso da Autuada, o Contribuinte aplicará a MVA sobre o valor do *preço médio ponderado*”, em substituição ao “*preço praticado pelo remetente*”, obtido com base nas operações de saídas internas do estabelecimento mineiro, observando-se o disposto nos §§ 11 e 12 do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

As disposições contidas nos §§ 11 e 12 do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 são normas antielisivas específicas que foram implementadas com o objetivo, basicamente, de evitar que, nas operações de entrada de mercadorias, sujeitas ao regime de substituição tributária, junto a contribuinte domiciliado em Minas Gerais, relativas a transferências oriundas de estabelecimento de mesma titularidade, localizado em outra unidade da Federação, sejam utilizados valores inferiores aos dos preços médios ponderados dos mesmos produtos, praticados pelos estabelecimentos não varejistas do mesmo contribuinte em operações de vendas no território mineiro.

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

Registre-se que, na apuração, o Fisco observou, ainda, o disposto no inciso V do § 12 do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, ou seja, o valor do ICMS/ST apurado na forma do § 11, quando inferior ao que seria resultante da aplicação do disposto no item 3 da alínea “b” do inciso I do *caput* do art.19, foi adotado este último.

Não há que se falar, portanto, que a autuação estaria baseada em presunção, e que, em observação ao princípio da verdade material, deveria ser corrigido suposto erro de interpretação do Fisco.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme demonstrado, a Autuada não cumpre corretamente o estabelecido em regime especial e na legislação que rege a matéria, e, em especial o disposto no art. 19 da parte I do Anexo XV do RICMS/02. A apuração realizada pelo Fisco encontra-se de acordo com as disposições legais, não merecendo nenhum reparo.

Tampouco verifica-se que o Fisco tenha adotado comportamento contraditório, modificando o entendimento quanto à validade do Regime Especial nº 45.000023523-11, ofendendo o princípio da segurança jurídica, como alegado pela Defesa.

Conforme se constata da leitura do Regime Especial, o qual continua vigente, a principal finalidade é a concessão de prazo para recolhimento do imposto devido por substituição tributária.

Note-se que a apuração realizada pelo Fisco contempla todas as entradas de mercadorias em transferência, no período autuado, sendo exigido no presente Auto de Infração, somente aquelas relacionadas às mercadorias relacionadas no Regime Especial e-PTA nº 45.000023523.11, quais sejam os itens 83.0 a 87.2 do Capítulo 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, as quais possuem autorização para recolhimento do ICMS/ST em relação às operações subsequentes, até o dia 9 (nove) do mês subsequente ao de entrada delas no estabelecimento da Autuada.

As demais diferenças de recolhimento a menor do ICMS/ST foram autuadas no e-PTA nº 01.003412337-12.

Corretas 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.

(...)

Registra-se, por oportuno, 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;

(...).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Geraldo Júnio de Sá Ferreira. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro e Wertson Brasil de Souza.

Sala das Sessões, 15 de maio de 2024.

Ivana Maria de Almeida
Relatora

André Barros de Moura
Presidente / Revisor

D

CCMIG