

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.777/12/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 02.000216087-56  
Impugnação: 40.010131152-27  
Impugnante: Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV  
IE: 740358740.01-25  
Proc. S. Passivo: Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)  
Origem: P.F./Arceburgo - DFT/Guaxupé

### **EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR ICMS/ST – BEBIDAS – BASE DE CÁLCULO – MARGEM DE VALOR AGREGADO. Constatado, no trânsito de mercadorias, que a Autuada fez retenção a menor do ICMS devido por substituição tributária ao Estado de Minas Gerais, incidente nas operações interestaduais com bebidas (cerveja), em decorrência de a apuração da base de cálculo do imposto estar em desacordo com o estabelecido art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02. Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro nos termos do art. 56, inciso II, c/c § 2º, item I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, ambos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, deve ser reduzida a multa isolada nos termos do art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75 c/c art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de venda de mercadorias sujeitas à substituição tributária, por meio das notas fiscais relacionadas no Auto de Infração e colacionadas às fls. 06/12, consignando valor a menor no campo da base de cálculo do ICMS/ST com consequente destaque a menor do ICMS/ST devido em cada operação.

Exigências de ICMS/ST e Multas de Revalidação e Isolada, capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos inciso II, § 2º, item I do arts. 56 e inciso VII do art. 55.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 16/34, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 97/106.

### **DECISÃO**

A autuação versa sobre venda de mercadorias sujeitas à substituição tributária, por meio das notas fiscais relacionadas no Auto de Infração e colacionadas às fls. 06/12, consignando valor a menor no campo da base de cálculo do ICMS/ST com consequente destaque a menor do ICMS/ST devido em cada operação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sustenta o Fisco que a base de cálculo do ICMS/ST teria sido calculada em desacordo com o determinado pelo art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02, uma vez que o valor da operação própria seria superior a 80% (oitenta por cento) do valor do Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF) divulgado em portaria da Superintendência de Tributação (SUTRI).

A Impugnante alega que o critério por ela adotado, foi o do Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF) divulgado em portaria da Superintendência de Tributação (SUTRI) que é o único a ser utilizado para a composição da base de cálculo do ICMS/ST na operação realizada e que, a sua utilização afasta, por completo, por falta de lei estadual específica, a aplicação da norma contida no art. 47-A da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Importante ressaltar que a legislação mineira determina no art. 13 da Lei Estadual nº 6763/75, §§ 19 a 21 e 29 os regramentos quanto à apuração da base de cálculo do ICMS/ST, senão veja-se:

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 subseqüentes, 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 a operação ou prestação subseqüentes, que será estabelecida em regulamento, com base em preço usualmente praticado no mercado considerado, obtido por levantamento, ainda que por amostragem, ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidade representativa do respectivo setor, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

§ 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

econômicos, poderá o regulamento estabelecer como base de cálculo esse preço.

(...)

§ 29 - Em substituição ao disposto no item 2 do § 19 deste artigo, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou a sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas na alínea "c" do mesmo item.

Verifica-se que a previsão do § 20 acima não é aplicável à situação uma vez que inexistente preço final por órgão público competente.

Já o § 21 não afeta a base de cálculo do ICMS/ST da cerveja e refrigerante, pois esses não possuem preço sugerido pelos fabricantes.

Portanto, dos dispositivos acima mencionados, aplica ao caso em comento os §§ 19 e 29.

O item 2 do § 19 dispõe que a base de cálculo do ICMS/ST será o valor da operação nele incluídos os demais valores cobrados do destinatário e acrescido de margem de valor agregado (MVA).

Como alternativa a essa forma de apuração, o § 29 possibilita a utilização do preço médio ponderado a consumidor final, PMPF, por meio de Portaria da Superintendência de Tributação.

Os mesmos ditames estão expressos na alínea "b" do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02:

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

I - em relação às operações subseqüentes:

(...)

b - tratando-se de mercadoria 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, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos aprovado em portaria da Superintendência de Tributação; ou

3 - o preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquias e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º deste artigo;

Desta forma, no caso da cerveja e do refrigerante, que não possuem preço sugerido pelos fabricantes, a legislação permite a utilização de duas sistemáticas para apurar a base de cálculo do ICMS/ST para as mercadorias alvo dessa autuação.

O PMPF é aplicado como regra geral uma vez que, pela ordem, é o primeiro critério. No entanto existe uma exceção à sua utilização prevista no art. 47-A do RICMS/02 que assim dispõe:

Art. 47-A. Na hipótese de operação interestadual com mercadoria de que trata o item 1 da Parte 2 deste Anexo em que o valor da operação própria praticado pelo remetente seja superior a 80% (oitenta por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) estabelecido para a mercadoria, o imposto devido a título de substituição tributária será calculado utilizando-se da base de cálculo estabelecida no art. 19, I, "b", 3, desta Parte.

O art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02 veio para coibir distorções na apuração do ICMS/ST quando o valor da operação própria se aproxima em demasia do valor do PMPF.

Isso pode acontecer em virtude de defasagem no valor apurado do PMPF em determinadas regiões do Estado ou mesmo em função do interesse da empresa vendedora em majorar sua operação própria, reduzindo o ICMS/ST no destino, tendo em vista algum benefício fiscal obtido no seu Estado de origem.

Independentemente do que motivou a distorção, o art. 47-A condiciona a utilização do PMPF somente às operações em que a operação própria seja ao menos 20% (vinte por cento) inferior ao valor do PMPF (25% para operações anteriores a 28/02/11).

No caso em tela, uma vez que a operação própria é superior a 80% (oitenta por cento) do PMPF, a empresa autuada deveria ter apurado a base de cálculo do ICMS/ST por meio do disposto no art. 19, I, "b", 3 do Anexo XV, ou seja, por meio da aplicação da Margem do Valor Agregado (MVA).

Ao compor erroneamente a base de cálculo do ICMS/ST, verificou-se destaque a menor do imposto devido por substituição tributária.

É importante frisar que a Impugnante, ao emitir sua nota fiscal para o distribuidor, possui todos os elementos necessários para determinar se a operação está ou não atendendo à condição imposta pelo art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02.

Para tanto, basta verificar se o valor unitário do seu produto está superior a 80% (oitenta por cento) do valor do PMPF constante da Portaria Superintendência de Tributação. Caso afirmativo, deve utilizar o MVA ao invés do PMPF.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, a sua afirmação de que o preço da operação própria somente é conhecido ao final da cadeia produtiva é falsa, pois a legislação está a se referir à operação própria do substituto tributário e não das futuras vendas a serem realizadas por seus distribuidores ou pelos varejistas.

Este Conselho de Contribuintes já decidiu sobre a mesma matéria em diversos julgados, para a aplicação do art. 47-A da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, ou seja, todos com decisão favorável à Fazenda Pública Estadual (Acórdãos nºs 20.685/12/1ª; 20.690/12/1ª e 20.720/12/1ª).

Alega, também a Impugnante que a utilização do valor agregado ao invés da “pauta fiscal”, configura um “gatilho”, que contraria o caráter de definitividade da substituição tributária, bem como alegação de que uma vez antecipado o tributo, a base de cálculo presumida torna-se definitiva, na havendo que se falar em ajustes, ou restituição, para qualquer dos lados.

Vale ressaltar que não há mudança da base de cálculo do ICMS/ST anteriormente retido pelo substituto tributário. O que ocorre é que o substituto tributário, no momento da ocorrência do fato gerador, apurou erroneamente a base de cálculo.

A aplicação do princípio da definitividade da substituição tributária está atrelado à correta apuração do ICMS/ST e de sua base de cálculo conforme disposto na legislação tributária.

Desta maneira, estando corretamente apurada a base de cálculo do ICMS/ST no momento da saída das mercadorias (momento da ocorrência do fato gerador) o ICMS/ST será definitivo, não cabendo restituição ou exigências complementares quando da comparação posterior entre o valor do ICMS/ST presumido e o valor a consumidor final realmente praticado.

No caso ora em análise, constatou-se erro na apuração da base de cálculo por parte da Autuada e o ICMS/ST que se está a exigir é a diferença entre o apurado erroneamente e aquele que seria o correto determinado pela legislação.

Aceitar o argumento da Impugnante seria o mesmo que permitir que o substituto tributário recolha o que bem entender e depois fique imune de qualquer notificação fiscal.

Relativamente às multas aplicadas, estas possuem naturezas distintas.

A Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei 6763/75 apena o descumprimento da obrigação principal de recolher o imposto devido. É mais gravosa por se tratar de operação sujeita a substituição tributária, nos termos do art. 56, § 2º, inciso I da Lei nº 6763/75.

Já a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75 é devida pelo descumprimento da obrigação acessória de informar corretamente a base de cálculo do imposto na nota fiscal.

Entretanto, algumas considerações devem ser feitas sobre a Multa Isolada imposta com base no art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75, vigente à época, que assim dispõe:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

Nas operações alvo deste feito fiscal, a Impugnante praticou justamente a hipótese descrita no citado inciso VII, qual seja, consignou base de cálculo diversa (a menor) da prevista na legislação tributária.

Como se vê das notas fiscais autuadas, a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária foi adotada de forma contrária à legislação vigente, fato que motivou a exigência da penalidade isolada acima descrita.

Assim demonstrado, fica claro que a Autuada vem apurando a base de cálculo do ICMS/ST a menor de forma a reduzir os valores a serem recolhidos ao erário mineiro.

Desta forma, corretas as exigências formalizadas no Auto de Infração, devendo, no entanto, a penalidade isolada ser reduzida nos termos art. 55, VII, alínea "c" da Lei nº 6.763/75 c/c art. 106, II, "c" do CTN, *in verbis*:

Lei nº 6763/75

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

(...)

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas "a" e "b" deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

CTN

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multas que estão previstas na legislação estadual, efetivadas nos exatos termos determinados pela Lei nº 6763/75 e o Auto de Infração lavrado em estrito cumprimento das normas tributárias mineiras às quais se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

(...)

Acrescente-se que a Constituição Federal vigente (art. 150, IV) proíbe a cobrança de tributo com características de confisco e não de penalidade.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, por maioria de votos, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento aventada pelo Conselheiro Relator. Vencido o Conselheiro proponente que o considerava nulo. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para reduzir a multa isolada nos termos do art. 55, inciso VII, alínea "c" da Lei nº 6763/75 c/c art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN. Designado relator o Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Guilherme Anachoreta Tostes e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Luciana Trindade Fogaça. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira (Relator) e André Barros de Moura.

**Sala das Sessões, 19 de abril de 2012.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente**

**Luiz Fernando Castro Trópia  
Relator/Designado**

*ml*