

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.059/16/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000292918-93  
Impugnação: 40.010138637-54, 40.010138638-35 (Coob.)  
Impugnante: Pan-Rio Comercial de Bebidas Ltda  
CNPJ: 10.711787/0002-34  
Anderson Filgueiras Cunha & Cia Ltda. - EPP (Coob.)  
IE: 133308340.00-90  
Origem: DFT/Muriaé

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – DESTINATÁRIO – CORRETA A ELEIÇÃO.** Correta a eleição da destinatária das mercadorias para o polo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, em razão do disposto no art. 22, §§ 18 e 19 da Lei nº 6.763/75.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO.** Constatada a retenção e o recolhimento a menor do ICMS por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, devido pela Autuada, sediada no estado do Rio de Janeiro, contribuinte substituto tributário, por força do Protocolo ICMS nº 11/91 e do disposto pelo art. 13 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, nas operações de saídas interestaduais de mercadorias (refrigerantes), listadas no item 1 da Parte 2 do Anexo XV do mesmo diploma legal, em razão da incorreta utilização da base de cálculo do imposto. Infração caracterizada nos termos do disposto no art. 8º, § 6º da Lei Complementar nº 87/96, § 29 do art. 13 da Lei nº 6.763/75 e item 1, alínea “b”, inciso I, art. 19, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/01/11 a 31/12/14, nas operações com mercadorias (refrigerantes) relacionadas no item 1 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinadas ao estado de Minas Gerais, em decorrência da utilização da base de cálculo do imposto em desacordo com o estabelecido no item 1, alínea “b”, inciso I, art. 19, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02, cuja responsabilidade é atribuída ao sujeito passivo por força do Protocolo ICMS nº 11/91 e do disposto no art. 13 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exige-se o ICMS/ST devido e a Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Foi incluída, no polo passivo da obrigação da tributária, a empresa destinatária das mercadorias, Anderson Filgueiras Cunha & Cia Ltda. – EPP, nos termos do disposto no art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Inconformadas, a Autuada e a Coobrigada apresentam, tempestivamente por seus representantes legais, Impugnações às fls. 23/43 e 111/152, respectivamente.

A Fiscalização, em manifestações de fls. 218/226 e 227/235, refuta as alegações das Impugnantes.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 243/259, opina, em preliminar, pela rejeição da prefaciais arguidas. No mérito pela procedência do lançamento.

---

### **DECISÃO**

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

#### **Da Preliminar**

As nulidades arguidas pelas Impugnantes, atuantes nos ramos do comércio atacadista e varejista de bebidas, Autuada e Coobrigada, respectivamente, referente à impossibilidade de utilização pela Fiscalização de Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final (PMPF) divergente daquele atribuído aos produtos do industrial fabricante (Empresa de Mineração de Águas Sant'Anna Ltda) nas Portarias publicadas pela Superintendência de Tributação da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais – SUTRI/SEF/MG e a relativa à sujeição passiva, confundem-se com a matéria meritória e assim serão analisadas adiante.

Portanto, rejeitam-se as prefaciais arguidas.

#### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/01/11 a 31/12/14, nas operações com mercadorias (refrigerantes) relacionadas no item 1 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinadas ao estado de Minas Gerais, em decorrência da utilização da base de cálculo do imposto em desacordo com o estabelecido no item 1, alínea “b”, inciso I, art. 19, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02, cuja responsabilidade é atribuída ao Sujeito Passivo por força do Protocolo ICMS nº 11/91 e do disposto no art. 13 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

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

A discussão nos presentes autos gira em torno da correta formação da base de cálculo do ICMS/ST nas operações com refrigerantes, o que se passa a analisar.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É consenso entre as partes a correção na utilização do Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF) em detrimento da utilização da Margem de Valor Agregado (MVA), em consonância com o regramento estabelecido no art. 47-A da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, a seguir reproduzido:

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.

(Efeitos de 1º/05/2009 a 28/02/2011 - Acréscido pelo art. 2º, II, e vigência estabelecida pelo art. 3º, I, ambos do Dec. nº 45.082, de 03/04/2009):

"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, compreendidos os valores correspondentes a frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, seja superior a 75% (setenta e cinco por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF), divulgado em portaria da Superintendência de Tributação, o imposto devido por substituição tributária será calculado utilizando-se da base de cálculo estabelecida no art. 19, I, "b", 3, desta Parte."

A Fiscalização demonstrou no "ANEXO 02 - Relação Entre Valor da Operação Própria Praticado e PMPF Vigente" (CD fls. 16) que os valores da operação própria não ultrapassam os índices estabelecidos na referida norma.

Assim, verifica-se que, Autuada no período de 01/01/11 a 31/12/, para formação da base de cálculo do ICMS por ela devido a título de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto tributário, valeu-se dos valores dos PMPFs destinados aos refrigerantes Del Rey, contrariando as disposições contidas na legislação tributária que regem tal apuração no âmbito deste estado, conforme autorização contida na Cláusula quarta-A do Protocolo ICMS nº 11/91. Confira-se:

### **PROTOCOLO ICMS 11/91**

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com cerveja, inclusive chope, refrigerante, água mineral ou potável e gelo, classificados nas posições 2201 a 2203 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias, Sistema Harmonização - NBM/SH, entre contribuintes situados nos seus territórios, fica atribuída ao estabelecimento industrial, importador, arrematante de mercadorias importada e apreendida ou

engarrafador de água, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) relativo às operações subseqüentes.

(...)

Cláusula terceira No caso de operação interestadual realizada por distribuidor, depósito ou estabelecimento atacadista com as mercadorias a que se refere este protocolo a substituição caberá ao remetente, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente, observado o seguinte:

(...)

Cláusula quarta O imposto a ser retido pelo sujeito passivo por substituição será calculado mediante aplicação da alíquota vigente para as operações internas, no Estado de destino da mercadoria, sobre o preço máximo de venda a varejo fixado pela autoridade competente, deduzindo-se, do valor obtido, o imposto devido pelo industrial, importador, arrematante ou engarrafador, ou, na hipótese da cláusula anterior, o imposto devido pelo distribuidor, depósito ou estabelecimento atacadista.

(...)

Cláusula quarta-A Em substituição ao disposto na cláusula quarta, a unidade federada de destino poderá determinar que a base de cálculo para fins de substituição tributária seja a **média ponderada dos preços a consumidor final** usualmente praticados em seu mercado varejista.

**Parte 1 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:

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

**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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(grifou-se)

Autorizado pelo disposto na Cláusula quarta-A do Protocolo ICMS nº 11/91, o estado de Minas Gerais edita, periodicamente, norma especial prevendo como base de cálculo da substituição tributária para as mercadorias objeto do lançamento o Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF), por meio de portarias publicadas pela SUTRI/SEF/MG.

Durante o período autuado os preços médios ponderados a consumidor final foram divulgados pelas Portarias SUTRI nºs 76/2010, 104/2011, 146/2011, 185/2012, 227/2012, 275/2013, 286/2013, 326/2013 e 376/2014, instrumentos que se encontram disponibilizados em mídia eletrônica (CD de fls. 16 dos autos) no “Anexo 06 – Portarias SUTRI Pertinentes”.

Encontra-se no Anexo I das Portarias a tabela com os preços médios ponderados a consumidor final que deverão ser observados pelos contribuintes substitutos tributários nas operações com refrigerantes. E, ainda, estão discriminados por colunas, o tipo de embalagem, o volume, a marca, o código do fabricante e o PMPF. A título de exemplo, veja-se o conteúdo da Portaria SUTRI nº 104/2011:

Art. 1º Para o cálculo do 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 nas operações com refrigerantes e bebidas hidroeletrólíticas (isotônicas) ou energética, no período de 1º de agosto de 2011 a 31 de dezembro de 2011, o contribuinte deverá observar os preços médios ponderados a consumidor final (PMPF) constantes dos Anexos I, II e III desta Portaria.

Parágrafo único. Os produtos não relacionados nos anexos I, II e III desta Portaria poderão ser incluídos mediante requerimento do interessado destinado à Diretoria de Gestão de Projetos da Superintendência de Fiscalização (DGP/SUFIS).

Art. 2º O sujeito passivo por substituição tributária deverá observar os valores indicados para as marcas comercializadas, independentemente do CNPJ básico e do nome do fabricante constante do Anexo IV desta Portaria.

Destaca-se, ainda, que consta na Nota 3 desta Portaria e nas demais portarias a seguinte observação:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

3 - Para os produtos não relacionados na tabela, ou sem valor correspondente, ou lançados no mercado após a publicação desta Portaria, será considerado o valor da embalagem vinculado aos "OUTROS", exceto importados.

(...)

Conforme constatado pela Fiscalização, os produtos comercializados pela Autuada, considerados nos presentes autos, não estão relacionados no Anexo I das mencionadas portarias. Dessa forma, devem ser aplicados para a apuração do ICMS/ST os PMPFs referentes a “outros fabricantes”.

Mister observar, que o Grupo Del Rey produz refrigerantes das marcas Del Rey, Reizinho, Grapette, Pakera, Tobi, Fanny, Gol, Olé, Petmil e Petplus (fonte: <http://www.ciadelrey.com.br/produtos.php>). Destas, apenas as marcas Del Rey, Grapette, Fanny, Petmil e Petplus possuíram, para algumas de suas embalagens, durante o período fiscalizado, os seus PMPFs publicados nas Portarias da SUTRI/SEF/MG.

É importante esclarecer que quando a denominação “Del Rey” aparece na coluna “MARCA” do Anexo I das Portarias pertinentes está se fazendo referência ao produto da marca “Del Rey” comercializado na embalagem e volume discriminados na mesma linha e não a todos os produtos fabricados pelo “Grupo Del Rey”.

Na apuração realizada pela Fiscalização no “Anexo 04 – Demonstrativo de Cálculo do ICMS/ST”, CD acostado às fls. 16, foram considerados os produtos das marcas Pakera e Tobi, em diversas embalagens, e o produto da marca Grapette em embalagem PET de 290 ml. Como tais produtos não possuíam, durante todo o período fiscalizado, seus PMPFs divulgados pelas Portarias da SUTRI/SEF/MG pertinentes, aplicou-se na apuração do ICMS/ST os valores referentes a “Outras Marcas de Refrigerantes” para embalagens equivalentes, cujos valores podem ser verificados no “Anexo 03 – Regras para Cálculo do ICMS/ST” da mesma mídia eletrônica.

E, não há que se alegar a existência de PMPF para a Empresa de Mineração de Águas Sant’Anna Ltda, não utilizados pela Fiscalização, pois essa indústria encontra-se devidamente agrupada no Anexo IV das Portarias sob o título “Grupo Del Rey”, e não há indicação no Anexo 1 das referidas portarias dos PMPFs para os refrigerantes autuados.

Constata-se, pelo exposto, que a apuração do ICMS/ST realizada pela Fiscalização amolda-se à legislação tributária vigente no período autuado, não há utilização de “arbitramento de valores” ou “pauta fiscal” diferenciada para a empresa distribuidora como afirmado pela Defesa.

Ressalta-se que o PMPF relativo aos produtos comercializados pela Autuada poderá ser divulgado em Portaria da Superintendência de Tributação para fins de recolhimento do imposto devido a título de substituição tributária, mediante requerimento do responsável à Diretoria de Gestão de Projetos da Superintendência de Fiscalização (DGP/SUFIS), conforme consta nas referidas portarias.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Vale dizer que compete à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, sendo-lhe permitida a delegação à entidade representativa de classe do setor, nos termos dos §§ 3º e 4º do art. 19, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, a apuração do PMPF:

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

(...)

§ 3º O preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) e o percentual de margem de valor agregado (MVA) serão fixados com base em preços usualmente praticados no mercado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou por dados fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

§ 4º O levantamento previsto no parágrafo anterior será promovido pela Secretaria de Estado de Fazenda ou, a seu critério, por entidade de classe representativa do setor, observando-se o seguinte:

I - para se obter o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF):

- a) a identificação da mercadoria, inclusive suas características particulares, tais como: tipo, espécie e unidade de medida;
- b) o preço de venda à vista da mercadoria no varejo, incluído o frete, seguro e demais despesas cobradas do adquirente;
- c) os preços de promoção, bem como aqueles submetidos a qualquer tipo de comercialização privilegiada não serão considerados;
- d) outros elementos que poderão ser necessários em face da peculiaridade do produto;

Cabe destacar que a utilização do PMPF para apuração da base de cálculo encontra-se fundamentado na legislação tributária, especialmente no § 6º do art. 8º da Lei Complementar nº 87/96:

### Constituição Federal de 1988

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

(...)

§ 7º 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 n° 87/96**

Art. 8° 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.

(...)

§ 2° 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.

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

**§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo.**

(Grifou-se).

### Lei nº 6.763/75

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

(...)

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.

(...)

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 subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

§ 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.

(...)

§ 29 - Em substituição ao disposto no item 2 do § 19 deste artigo, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes 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.

(...) (Grifou-se).

Conforme consta no § 3º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, o Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF) **será fixado com base em preços usualmente praticados no mercado**, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou por dados fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

Dessa forma, o PMPF atende ao disposto na legislação mencionada, e encontra-se em consonância as disposições legais acerca da base de cálculo presumida do ICMS/ST.

Portanto, resta claro que o PMPF não se confunde com pauta fiscal, uma vez que seus valores não são determinados, unilateralmente, pela Fiscalização.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Repisa-se, a utilização do PMPF distingue-se da fixação de pauta fiscal, a que se refere a Súmula nº 431 do STJ, não se cogitando, portanto, da aplicação no caso em comento.

Não é cabível, também, a alegação de que os valores estipulados para o PMPF não guardam relação com os preços reais praticados no mercado pelos contribuintes substituídos, já que tais valores são fixados com base em preços usualmente praticados no mercado.

Por conseguinte, não são os referidos valores fixados aleatoriamente deixando de guardar relação com o fato que se quer tributar.

Sendo assim, confirma-se o entendimento de que não se trata a referida tabela de pauta fiscal, o que termina por não ferir a liberdade econômica e de livre concorrência.

Cabe, ainda, destacar o julgado do Superior Tribunal de Justiça (STJ) - Recurso Especial Nº 1.192.409 - SE (2010/0082311-8), em situação análoga a dos presentes autos:

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - ELEIÇÃO DE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO - PAPEL RESERVADO À LEI LOCAL - BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA - UTILIZAÇÃO DE PUBLICAÇÃO RECONHECIDA E IDÔNEA - POSSIBILIDADE - PRECEDENTES.

COMPETE À LEGISLAÇÃO LOCAL A INDICAÇÃO DO TERCEIRO PARTÍCIPE DA CADEIA DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRODUTOS COMO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO, NOS TERMOS DO ART. 128 DO CTN E DO ART. 6º DA LC 87/96.

**DISTINGUE-SE A PAUTA FISCAL DA FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO (PREÇO DA OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇO) POR OPERAÇÃO PRESUMIDA. AQUELA, REPUDIADA PELA JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE, IMPÕE ARBITRARIAMENTE O VALOR DA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO EM CARÁTER GERAL;**

ESTA, UTILIZADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA, PRESSUPÕE PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO LEGITIMANTE, CONTROLE DO CONTRIBUINTE E ADEQUAÇÃO AOS CRITÉRIOS INSTITUÍDOS NA LC 87/96, ART. 8º, II, CE §§ 2 E 3º.

**ESTA CORTE ADMITE A UTILIZAÇÃO DOS PREÇOS INDICADOS NA REVISTA ABC FARMA NA COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA DO ICMS NA CIRCULAÇÃO DE MEDICAMENTOS EM REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA.**

RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO. (GRIFOU-SE)

Em voto proferido no mesmo recurso especial, esclarece-se a diferença entre a pauta fiscal com a fixação de valores presumidos para operações futuras, no caso o PMC. Veja-se:

**A PAUTA FISCAL É INSTRUMENTO DE FISCALIZAÇÃO QUE DISTORCE A BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO**

PORQUE DESCONSIDERA O EFETIVO VALOR DA OPERAÇÃO. SÃO FIXADAS UNILATERALMENTE PELO FISCO SEM PREVISÃO DE CONTROLE POR PARTE DO CONTRIBUINTE, ATRAVÉS DE PROCEDIMENTO QUE SE LHE ASSEGURE O DEVIDO PROCESSO.

A FIXAÇÃO DE VALORES A SEREM CONSIDERADOS EM REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA, DIFERENTEMENTE, É PREVISTO NA LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR À CONSTITUIÇÃO FEDERAL E TRAZ BALIZAS OBJETIVAS E RAZOÁVEIS PARA A ELEIÇÃO CRITERIOSA DA BASE DE CÁLCULO A SER CONSIDERADA NA OPERAÇÃO FUTURA. ADEMAIS, É PASSÍVEL DE IMPUGNAÇÃO PELO CONTRIBUINTE, CASO OS CRITÉRIOS UTILIZADOS PELA LEGISLAÇÃO LOCAL NÃO ATENDAM AOS LINDES NORMATIVOS DA LC 87/96.

PORTANTO, HÁ QUE SE DISTINGUIR ENTRE PAUTA FISCAL, INSTRUMENTO DE ARRECADAÇÃO INCOMPATÍVEL COM O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO E COMO TAL RECHAÇADO PELA JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE COM A FIXAÇÃO DE VALORES PRESUMIDOS DE OPERAÇÕES FUTURAS, SUBMETIDAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E AMPLAMENTE ACEITO PELA JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, COMO EXEMPLIFICA OS SEGUINTE PRECEDENTES:

TRIBUTÁRIO. RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA.

ATAQUE A LEI EM TESE. INOCORRÊNCIA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FATO GERADOR PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. ALTERAÇÃO DA MARGEM DE VALOR AGREGADO. OBSERVÂNCIA DAS DISPOSIÇÕES LEGAIS.

RECURSO ORDINÁRIO A QUE SE NEGA PROVIMENTO. (RMS 27.749/PR, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 16/06/2009, DJE 25/06/2009)

TRIBUTÁRIO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - LATÕES DE SORVETE - BASE DE CÁLCULO - 70% DO VALOR AGREGADO AO PREÇO DO FABRICANTE - PREVISÃO EM LEI ESTADUAL - INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO À LC 87/96.

1. A LEI COMPLEMENTAR 87/96 PRESCREVE CRITÉRIOS À OBTENÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, OS QUAIS DEVEM SER OBSERVADOS PELA LEGISLAÇÃO ESTADUAL.

2. HIPÓTESE EM QUE A LEI 2.657/96, DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO, ESTABELECE COMO BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA DO ICMS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA 70% DO VALOR AGREGADO AO PREÇO DO FABRICANTE NA OPERAÇÃO FINAL, EM CONFORMIDADE COM O DISPOSTO NO ART. 8º, II, C, §§ 2º E 4º, DA LC 87/96.

3. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO.

(RESP 952.883/RJ, REL. MINISTRA ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 17/03/2009, DJE 25/05/2009)

Apresenta-se incorreto o entendimento das Impugnantes quanto à exclusiva condição dos estabelecimentos industriais como substitutos tributários nas remessas de bebidas para o território mineiro.

Por certo, a responsabilidade do estabelecimento industrial situado neste estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio decorre do disposto no art.12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, *in fine*:

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 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.

Entretanto, também há previsão da responsabilidade tributária da empresa distribuidora pelo imposto devido por substituição tributária nas operações interestaduais originadas nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio, fundamentada no disposto no art. 13 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02:

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.

Da mesma sorte, improcede a tentativa de exclusão da Coobrigada “Anderson Filgueiras Cunha & Cia Ltda. – EPP” do polo passivo da obrigação

tributária, intento de ambas Impugnantes nas peças de defesas, sob a alegação de falta de capitulação legal no Auto de Infração.

Ao contrário do alegado nas impugnações, a fundamentação legal para a inclusão do contribuinte destinatário como Coobrigado encontra-se devidamente capitulada no campo “Base Legal / Infringência” do Auto de Infração (doc. fls. 07), qual seja, art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Veja-se:

Art. 15. O estabelecimento destinatário de mercadoria 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.

As próprias Impugnantes (Autuada e Coobrigada) em sede de impugnação dão conta da propriedade da vinculação da responsabilidade tributária ao defenderem a citação regulamentar às fls. 37 e 140 dos autos, respectivamente: “...*Consoante campo “infringência/penalidade” do Auto de Infração de fls. 02, não consta do mesmo a fundamentação legal para exigências dos valores devidos ao destinatário, que in casu corresponde ao § 18 do art. 22 da Lei nº 6.763/75 ou art. 15, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.*”. No caso, foi elencado no campo apropriado do Auto de Infração, às fls. 7, o referido dispositivo do RICMS/02.

Por oportuno, observa-se que a responsabilização estatuída no RICMS/02, acima mencionada, decorre de disposição legal estabelecida no art. 22, §§ 18 e 19 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

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

(...)

§ 18. Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado.

§ 19. Nas hipóteses do § 18 deste artigo, independentemente de favores fiscais ou de regime de recolhimento, o estabelecimento varejista será responsável pelo recolhimento da parcela devida ao Estado.

Sendo assim, os argumentos apresentados pelas Impugnantes não se apresentam pertinentes a ilidir o lançamento

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Foi exigida, além do ICMS/ST não recolhido em face da adoção incorreta da base de cálculo do ICMS/ST, a seguinte penalidade:

Lei nº 6.763/75

Art. 56 (...)

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.

§ 2º - As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

(...)

Como se trata de imposto que a Autuada deveria recolher na condição de contribuinte substituto tributário, correta a aplicação da Multa de Revalidação em dobro, a teor do disposto no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Alegam, ainda, as Impugnantes, que a multa apresenta caráter desproporcional e confiscatório.

Contudo, a aplicação da penalidade está efetivada na medida prevista na legislação tributária deste estado, não competindo ao CC/MG negar aplicação de dispositivo legal, nos termos dos arts. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75 e 110, inciso I do RPTA. Confira-se:

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;

(...)

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na Apelação Cível nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.

Sobre o tema vale, ainda, conferir o seguinte julgado do TJMG:

EMENTA: EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO E DO PTA. INOCORRÊNCIA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMÉRCIO DE LÂMPADAS. INSTITUIÇÃO PELO PROTOCOLO 18/98. ISENÇÃO DE RECOLHIMENTO NO PERÍODO DE CRISE DE ENERGIA. **MULTA DE REVALIDAÇÃO. 100%. CARÁTER NÃO CONFISCATÓRIO.** I - NÃO HÁ QUE SE FALAR EM IRREGULARIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO, SE ESTE REVELA A VIOLAÇÃO COMETIDA PELO AUTUADO E A PENALIDADE CORRESPONDENTE, HABILITANDO E OPORTUNIZANDO DEFESA PLENA. - PRELIMINAR REJEITADA. II - INOCORRE CERCEAMENTO DE DEFESA SE O IMPUGNANTE, MESMO APÓS APRESENTAÇÃO DA DEFESA ADMINISTRATIVA, É REGULARMENTE NOTIFICADO SOBRE A OCORRÊNCIA DE RETIFICAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO IMPUGNADO. - PRELIMINAR REJEITADA. (...)

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.06.002479-1/001 - COMARCA DE BELO HORIZONTE - APELANTE(S): ORIENTRADE BRASIL COM PRODUTOS ELETRONICOS GERAL LTDA - APELADO(A)(S): ESTADO MINAS GERAIS - RELATOR: EXMO. SR. DES. FERNANDO BOTELHO. GRIFOU-SE.

Portanto, a infração encontra-se plenamente caracterizada, legítimas pois, as exigências fiscais de ICMS/ST e da Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Mariane Ribeiro Bueno. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Maria Gabriela Tomich Barbosa (Revisora) e Sauro Henrique de Almeida.

**Sala das Sessões, 02 de março de 2016.**

**Maria de Lourdes Medeiros**  
**Presidente**

**Marco Túlio da Silva**  
**Relator**