

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.455/17/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000612545-31
Impugnação: 40.010142086-95
Impugnante: AMBEV S/A
IE: 002196371.02-31
Proc. S. Passivo: Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA. Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR ICMS/ST – BEBIDAS – BASE DE CÁLCULO. Constatado que a Autuada efetuou a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, incidente nas operações com bebidas, em decorrência da apuração da base de cálculo do imposto estar em desacordo com o estabelecido no art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências do ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea "c", ambos da Lei nº 6.763/75, c/c art. 106, inciso II, alínea "c" do Código Tributário Nacional.

Decadência não reconhecida. Decisão unânime.

Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2015, relativo a operações com mercadorias previstas no Protocolo ICMS Nº 11/91 (bebidas).

Exigências de ICMS/ST e Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e § 2º, inciso I e 55, inciso VII, alínea "c", ambos da Lei nº 6.763/75, c/c art. 106, inciso II, alínea "c" do Código Tributário Nacional (CTN).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 90/128, juntando documentos às fls. 129/221.

A Fiscalização, manifesta-se às fls. 226/239, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 247/266, opina, pelo não reconhecimento da decadência e, 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

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, por irregular apuração do *quantum debeatur*. Afirma que os valores de PMPF utilizados pelo Fisco são inferiores aos destacados nas notas fiscais, fazendo com que a diferença entre o valor da operação própria e do PMPF seja muito superior.

Observa-se que as razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2015, relativo a operações com mercadorias previstas no Protocolo ICMS N° 11/91 (bebidas – cervejas, refrigerantes, isotônicos, bebidas alcóolicas e energéticos).

Exigências de ICMS/ST e Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e § 2º, inciso I e 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75, c/c art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional (CTN).

Inicialmente, a Impugnante pleiteia que seja reconhecida a decadência relativamente aos fatos geradores anteriores a 21/11/11, com fundamento no disposto no § 4º do art. 150 do CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, ele será de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador e, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No entanto, constitui regra geral que, ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN, como se segue:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sobre o tema, decidiu o Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

2. RECURSO ESPECIAL PROVIDO. (RESP 448.416/SP, REL. MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 25/04/2006, DJ 12/06/2006, P. 462)

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do “decisum”. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o ilustrado relator assim se posicionou:

OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.

Dessa forma, no presente caso, não há que se falar em homologação do lançamento e, sim, em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, o que foi rigorosamente observado, uma vez que a Autuada foi intimada da lavratura do Auto de Infração em 22/11/16, conforme fls. 87.

Destaca-se, ainda, que este Conselho de Contribuintes tem decidido, reiteradamente, que a decadência é regida pelo disposto no art. 173, retrocitado, que determina que o prazo de 5 (cinco) anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Cita-se, a título de exemplo, os Acórdãos nºs 3.742/11/CE, 3.709/11/CE e 3.907/12/CE.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, constata-se que não ocorreu a decadência do direito da Fazenda Pública Estadual efetuar o lançamento relativamente aos fatos geradores do presente trabalho fiscal.

Em relação às exigências consubstanciadas no Auto de Infração o Fisco constatou o descumprimento das disposições contidas no art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02, para fins de apuração da base de cálculo do imposto devido a este estado, uma vez que a base de cálculo da operação própria foi superior a 80% (oitenta por cento) da base de cálculo/ST, tomando-se como referência o preço médio ponderado a consumidor final - PMPF, divulgado em portaria da Superintendência de Tributação - SUTRI.

Assim, entende a Fiscalização, que o ICMS/ST deveria ter sido calculado nos termos do art. 19, inciso I, alínea b, item 3 do RICMS/02, ou seja, utilizando-se a base de cálculo formada pelo preço praticado pelo Contribuinte, acrescida do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecida para a mercadoria, constante da Parte 2 do mesmo Anexo XV.

Instruem o presente lançamento, dentre outros, os seguintes documentos: AIAF nº 10.000017673.37 (fls. 02), Auto de Infração (fls. 04/11), Relatório Fiscal (fls. 12/20) e os anexos 1 a 5 (fls. 21/85). O Anexo 5 encontra-se em mídia eletrônica (CD).

A Impugnante, alega, em apertada síntese, que o PMPF é o primeiro critério estabelecido na legislação para apuração do ICMS/ST e a utilização da MVA prevista no art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02, ao invés do PMPF, configuraria um “gatilho”, instituído via decreto, que altera a base de cálculo do ICMS/ST, sendo ilegal e violando tanto a Lei Complementar 87/96, principalmente o seu art. 8º, quanto a Lei nº 6763/75 e a própria CF/88. Afirma que o referido artigo cria um mecanismo para que o Fisco sempre se beneficie do critério aplicado, alternando entre PMPF e MVA, obtendo a maior base de cálculo possível. Cita doutrinas e jurisprudências que entende corroborarem seu entendimento, além de anexar o Parecer apresentado pelo Professor Humberto Ávila (doc. 7, fls. 182/201).

O cerne da controvérsia instaurada no presente Auto de Infração, encontra-se na correta forma de apuração da base de cálculo do ICMS/ST, relativo às operações com bebidas.

A Impugnante, ao compor a base de cálculo do ICMS/ST utilizou-se do Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF).

A Fiscalização por sua vez, argumenta que a apuração da base de cálculo é regida pelo disposto no art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02, uma vez que o valor da operação própria é superior a 80% (oitenta por cento) do valor do PMPF.

Nesse contexto, cabe trazer a legislação de regência da matéria e que disciplina as regras aplicáveis a apuração da base de cálculo do ICMS/ST. Veja-se:

Lei nº 6763/75

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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 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.

Conforme se observa, 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 da MVA.

Como alternativa a essa forma de apuração, o § 29 possibilita a utilização do PMPF, na forma estabelecida em regulamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tal regramento está em consonância com o disposto no inciso II c/c § 6º, ambos do art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, que autoriza os estados a adotarem como base de cálculo da substituição tributária, facultativamente, a MVA ou o PMPF.

Ressalte-se que a regra prevista no § 2º do mesmo art. 8º se refere a preços fixados, determinados pelo poder público, o que não é o caso de bebidas. Tal dispositivo se aplica hodiernamente quando há as chamadas tarifas públicas ou, no passado, quando havia tabelamento de preços por órgão oficial.

Por sua vez, a alínea “b” do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, determina:

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

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015

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

Efeitos de 12/08/2011 a 31/12/2015

3 - o preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e 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;

Portanto, 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.

O PMPF é aplicado como regra geral uma vez que, pela ordem, é o primeiro critério, conforme art. 19, inciso I, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. No entanto, quanto aos produtos cerveja, chope, refrigerante, água e outras bebidas, há uma norma específica que estabelece uma exceção à sua utilização, consoante art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02.

Assim, não obstante os argumentos apresentados pela Impugnante, verifica-se que no art. 47-A do Capítulo I do Anexo XV do RICMS/02 consta expressamente que, nas operações interestaduais com as mercadorias em questão, se o valor da

operação própria do remetente for superior a 80% (ou 75% para os períodos até 28/02/11) do PMPF divulgado pela SEF/MG para as mercadorias, então a base de cálculo do ICMS/ST a ser adotada deve ser a estabelecida no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 do referido Anexo XV (aplicação de margem de valor agregado – MVA) e não o PMPF:

Efeitos de 1º/03/11 a 31/12/15

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/05/09 a 28/02/11

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.

O dispositivo legal supratranscrito veio para coibir distorções na apuração do ICMS/ST, quando o valor da operação própria se aproxima em demasia do valor do PMPF e está em consonância com o disposto no art. 8º, inciso II c/c § 6º da Lei Complementar Nº 87/96, que autoriza os estados a adotarem como base de cálculo da substituição tributária, facultativamente, a MVA ou o PMPF.

O mencionado art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02 condiciona a utilização do PMPF, em operações internas, somente aos casos em que o valor da operação própria praticado pelo remetente seja inferior a 80% (oitenta por cento) do valor do PMPF.

No caso em tela, uma vez que a operação própria é superior a 80% do PMPF, a empresa autuada deveria ter apurado a base de cálculo do ICMS/ST com a observância do item 3, alínea “b” do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, ou seja, por meio da aplicação da MVA.

Cabe destacar que a atividade fiscal é vinculada e obrigatória, conforme previsto no art. 142 do CTN, sendo dever de ofício da Autoridade Administrativa a aplicação estrita da legislação tributária. Assim, não merece análise as alegações da Impugnante de que a autuação fiscal não parece ponderada, no sentido de pressionar

ainda mais o setor produtivo, quando este promove o desenvolvimento socioeconômico local.

Não merece prosperar, ainda, a alegação de que a cobrança do ICMS-ST é definitiva, à exceção da hipótese em que não venha a ocorrer o fato gerador, uma vez que a definitividade da substituição tributária está condicionada à correta apuração do ICMS/ST e de sua base de cálculo, conforme disposto na legislação tributária.

A Impugnante defende que, ainda que se considere válido o disposto no referido art. 47-A, não haveria espaço no presente caso para sua aplicação, uma vez que o valor do volume total de vendas no estado estaria abaixo de 80% (oitenta por cento) do valor do PMPF conforme tabelas que elabora às fls. 101/103.

A Fiscalização analisa os dados apresentados pela Impugnante e assim se manifesta:

Portanto, o alegado pela impugnante às fls. 99 a 105 (item V da impugnação) não faz o menor sentido, pois a técnica correta é a verificação da Base de Cálculo Comparativa operação por operação e item por item.

Os quadros apresentados às fls. 101 a 103 igualmente carecem de lógica legal, pois induzem a uma apuração do percentual de 80% (oitenta por cento) levada a cabo pelo total das operações verificadas nos períodos, mas não é isto o previsto pela legislação.

Entendemos que a apuração pretendida deva ser realizada de forma mais criteriosa, a partir dos dados extraídos da nota fiscal eletrônica – NF-e (itens da nota), e não simplesmente pela totalização das operações por períodos. É necessário verificar, por exemplo, se o cálculo do ICMS-ST ocorreu pela utilização do PMPF ou MVA, se o total da base de cálculo do ICMS-OP refere-se a apenas às operações com mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária ou não.

Portanto, não obstante os argumentos apresentados pela Impugnante, observa-se que a aferição prevista no § 1º do art. 47-A considera a totalidade das operações praticadas pelo contribuinte e deve se dar por mercadoria, uma vez que a cada uma é atribuída um PMPF. Entendimento diverso levaria à comparação de grandezas diferentes, em face da individualidade do valor do PMPF. Ocorre que a Impugnante, em sua análise, não efetuou a verificação por mercadoria, mas sim, por período fechado, verificando o valor total de todas as operações próprias dentro do estado.

A Fiscalização corretamente apurou a exigência fiscal conforme planilhas constantes do Anexo 5 (fls. 85) onde consta detalhadamente a apuração da diferença do valor do ICMS/ST a ser recolhido, usando como base de cálculo a MVA, apresentando inclusive as fórmulas utilizadas na apuração e a relação de todas as notas fiscais objeto da cobrança, itens e portarias SUTRI utilizadas como base legal, por produto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Constata-se da análise das planilhas que constam da pasta “Cálculo ICMS_ST com MVA”, parte do mesmo anexo, que quando na coluna “AF” – “BCOP MAIOR 80% PMPF” consta a expressão “SIM”, indica que a base de cálculo do ICMS – Operação Própria (coluna “R”) é superior a 80% (oitenta por cento) do valor contido na coluna “AE” – “BCST_FISCO_PMPF”. Portanto, todos os valores da referida coluna extrapolam os limites definidos na legislação tributária, acima transcritos. Para estes casos a Fiscalização calcula o ICMS/ST pela MVA, tomando o valor da base de cálculo do ICMS das operações próprias acrescido das demais parcelas cobradas do adquirente e acrescido pela MVA inserida na coluna “AC”.

Registra-se que, conforme afirma a Fiscalização, os dados expressos nas planilhas que constam do Anexo 5 refletem os itens de mercadorias originalmente contidos nas NF-e emitidas pela Contribuinte e não foram alterados. A Fiscalização detalha, ainda, todos os campos e fórmulas que foram inseridas nas planilhas a fim de se apurar o crédito tributário ora autuado no Anexo 1 – “Passo a Passo – Planilhas” (fls. 21/25).

Portanto, não merece prosperar a tentativa da Impugnante de demonstrar que se comportou da forma como prevê expressamente o dispositivo regulamentar porque, além de todo o já exposto, observa-se que a mesma não atendeu aos requisitos procedimentais nele exigidos. Veja-se:

Efeitos de 1º/03/11 a 31/12/15

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.

“§ 1º Mediante regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação, o sujeito passivo poderá adotar o PMPF em todas as operações com as mercadorias de que trata o item 1 da Parte 2 deste Anexo ocorridas no período de apuração do imposto, quando, consideradas as operações de vendas no estabelecimento ocorridas até o décimo terceiro período anterior ao período da operação, excluídas as operações do período imediatamente anterior, o somatório dos valores das operações próprias for igual ou inferior a 80% (oitenta por cento) do somatório das bases de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária, calculadas com base no PMPF.

§ 2º Até a decisão do pedido de regime especial a que se refere o § 1º, o diretor da Diretoria de Gestão de Projetos da Superintendência de Fiscalização poderá autorizar que o sujeito passivo calcule o imposto devido a título de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

substituição tributária na forma do referido parágrafo.

Conforme verifica a Fiscalização, esse procedimento não foi cumprido pela Autuada para que a mesma pudesse utilizar o PMPF, uma vez que não era detentora de Regime Especial de Tributação à época da ocorrência dos fatos geradores.

Importante salientar que a Impugnante conhecia as regras do referido art. 47-A e, mesmo assim, por opção exclusivamente sua, utilizou o PMPF para apurar o ICMS-ST devido nas suas operações. É o que depreende-se da análise do “Comunicado da AMBEV S/A, Administração Central, Diretoria Jurídica” endereçado aos clientes e distribuidores dos produtos de seu portfólio, conforme Anexo 4, fls. 83. Confira-se trechos do comunicado da empresa, *in verbis*:

(...)

Contudo, os art. 47-A e 47-B do Anexo XV preveem que, na hipótese em que o valor da operação própria praticado pelo remetente seja superior a 80% (oitenta por cento) – na operação interestadual – ou 86% (oitenta e seis por cento) – na operação interna – do preço médio ponderado a consumidor final estabelecido em portaria, o imposto devido a título de substituição tributária deverá ser calculado pela aplicação de margem de valor agregado (MVA).

(...)

informamos que utilizamos tão somente o preço médio de venda fixado pela Secretaria da Fazenda para apurar o ICMS-ST devido nas nossas operações, independentemente do valor praticado.

Por fim, destacamos que qualquer responsabilidade decorrente dessa discussão recairá tão somente sobre a Ambev, que, com base na legislação em vigor, é a substituta tributária nas operações com chope, cerveja e refrigerante.

Estamos à disposição para quaisquer esclarecimentos necessários. (Grifou-se)

Cumprе mencionar que esta matéria esteve em análise do CC/MG em diversos PTAs com aprovação das exigências fiscais, como se pode verificar, a título de exemplo, nos Acórdãos 19.931/13/2^a, 19.779/12/2^a, 19.829/12/2^a, 19.838/12/2^a, 20.756/12/3^a e 20.835/12/1^a.

Quanto a afirmação de que os valores de PMPF utilizados pelo Fisco são inferiores aos destacados nas notas fiscais, fazendo com que a diferença entre o valor da operação própria e do PMPF seja muito superior, a Fiscalização analisa os dados apresentados pela Impugnante e assim se manifesta:

Ainda quanto à apuração efetuada pelo fisco, a impugnante alega a nulidade do auto de infração relativamente aos produtos elencados na pág. 9 da

impugnação (doc. de fls . 98) – item IV da impugnação. Alega que os valores referentes aos PMPF utilizados pela fiscalização não correspondem àqueles previstos em Portarias SUTRI/SEF. Efetuamos a conferência dos valores utilizados na apuração e concluímos que os mesmos estão corretos, não subsistindo a alegação da defendente. Informamos que encontra-se gravada no CD-Rom anexo a este auto de infração (doc. de fls. 85) a planilha “ST_Regras e Produtos_Ambev_atualizado até 12_2015.xlsx” onde podem ser encontrados todos os valores de P.M.P.F – Preço Médio Ponderado Fiscal – utilizados na apuração que embasa este auto de infração.

Constata-se que a Autuada utilizou de PMPF divergente do previsto para o período nas notas fiscais citadas. A Contribuinte deve seguir rigorosamente as portarias da SUTRI de acordo com as mercadorias e a data de vigência das mesmas. Observa-se, que os valores do PMPF levados a efeito pela Fiscalização estavam vigentes na data de emissão dos documentos fiscais pela Autuada, portanto, não cabe qualquer reparo nas exigências fiscais.

A Impugnante alega, ainda, que não poderiam ter sido considerados, tal como fez a Fiscalização, os valores referentes aos descontos incondicionais na apuração da base de cálculo do imposto, o que já estaria pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça, por meio da Súmula nº 457. Isso porque, entende que o substituto deverá aplicar a MVA sobre o efetivo preço por ele praticado em suas operações próprias para chegar à base presumida da operação para frente.

Não obstante os argumentos apresentados, é incontroverso de que os descontos que independem de condição não integram a base de cálculo do ICMS nas operações próprias do contribuinte conforme prescrevem os arts. 13, § 1º, inciso II, alínea “a” da LC nº 87/96 e 13, § 2º, inciso 1, alínea “b” da Lei nº 6.763/75. Contudo, esse entendimento não pode ser invocado para que se adote o mesmo critério na formação da base de cálculo do ICMS/ST, em razão de se tratar de operação futura, inexistindo a garantia de que o desconto será automaticamente transferido ao consumidor final.

Em 11/08/11 foi publicado o Decreto nº 45.688, que alterou a redação do item 3, alínea “b”, inciso I do art. 19, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02, evidenciando, de forma expressa, que os “descontos concedidos, inclusive o incondicional”, integram a base de cálculo da substituição tributária. Confira-se:

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

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

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

(...)

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

Tal disposição respalda-se no art. 8º da LC nº 87/96, *in verbis*:

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;

(...)

§ 4º 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, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei (...).

Saliente-se que a Lei nº 6.763/75 traz redação idêntica.

A Fiscalização salienta que essa alteração na legislação teve por escopo corrigir distorções verificadas na base de cálculo do imposto devido por substituição tributária, provocadas pela utilização indevida dos descontos incondicionais, como artifício para reduzir o valor do ICMS/ST a pagar. Descontos, aliás, travestidos de vantagens econômicas que posteriormente não serão repassadas ao consumidor final. Assim, com respaldo em decisão do Superior Tribunal de Justiça - Recurso Especial nº 1.027.786-MG – segundo a qual os descontos incondicionais devem compor a base de cálculo da substituição tributária para frente, promoveu-se a alteração supracitada no Anexo XV do RICMS.

Sobre o tema, discorre Hugo de Brito Machado, no artigo “A Bonificação e a Base de Cálculo do ICMS na Substituição Tributária”, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 186 e disponível em <http://abat.adv.br/biblioteca/files/artp/000098.pdf>:

É a denominada substituição tributária para frente, que mais exatamente se poderia chamar de cobrança antecipada do imposto, quer dizer, cobrança do imposto antes que o mesmo se faça devido.

Realmente, se o imposto diz respeito a um “fato gerador que deva ocorrer posteriormente”, esse imposto ainda não é devido, porque é precisamente a ocorrência do fato gerador do imposto que o torna devido. Mas esta é outra questão, cujo desenvolvimento aqui não seria oportuno. Basta, aqui, deixarmos claro que, nesse tipo de substituição tributária, ao substituto é atribuída a responsabilidade pelo pagamento de tributo que ainda não existe no plano concreto. É coisa do futuro.

(...)

Quando uma empresa vende mercadorias a outra que as vai revender, se concede bonificação ou desconto, o valor da bonificação ou do desconto não deve ser somado ao preço da venda porque este constitui o valor da operação, valor que se define considerando tanto a bonificação como o desconto.

Em outras palavras, a bonificação oferecida ou o desconto incondicional concedido participam da definição do preço efetivamente praticado, vale dizer, do valor da operação que é a base de cálculo do ICMS. Essa bonificação, ou esse desconto incondicional, todavia, dizem respeito apenas à operação realizada entre o contribuinte substituto e o contribuinte substituído, ficando o primeiro com a obrigação de recolher o ICMS relativo a essa operação, na condição de contribuinte mesmo.

A empresa que deu a bonificação ou o desconto incondicional é também obrigada a recolher, na condição de substituto tributário, o ICMS relativo a operações futuras, que ainda devem ocorrer, mas ela não é parte nessas operações e as bonificações ou descontos que concedeu não se projetam necessariamente a elas.

(...)

No Superior Tribunal de Justiça firmou-se o entendimento segundo o qual o valor das bonificações e dos descontos incondicionais não integra a base de cálculo do ICMS. E esse entendimento tem sido

invocado pelos que pretendem ver adotado o mesmo critério no que diz respeito à base de cálculo do ICMS referente às operações futuras, vale dizer, às operações realizadas pelos substituídos.

Entretanto, o Superior Tribunal de Justiça tem decidido que inexistindo a garantia de que a bonificação concedida pelo substituto tributário ao substituído vai ser transferida ao consumidor final, o recolhimento do ICMS sobre o regime de substituição tributária deve ser realizado integralmente. (Grifou-se).

Portanto, em se tratando de substituição tributária, não se aplica o disposto na Súmula 457 do STJ, citada pela Impugnante. A referida súmula aplica-se apenas às operações próprias do remetente da mercadoria, para as quais vale o disposto no art. 13, § 2º, item 1 da Lei nº 6.763/75 e no art. 50, inciso I do RICMS/02.

Essa matéria já foi objeto de análise por este Conselho de Contribuintes, oportunidade em que foi considerada correta a inclusão do desconto incondicional na base de cálculo do ICMS/ST, conforme se verifica dos Acórdãos nºs 21.081/13/1ª, 21.458/14/1ª, 21.619/15/3ª, 21694/15/3ª, 4.099/15/CE, 4386/15/CE e 4398/15/CE, dentre outros.

O TJMG vem corroborando esse entendimento, conforme acórdãos anexos ao Anexo 3 dos autos, fls. 49/81. Confira-se:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS/ST PARA FRENTE - BASE DE CÁLCULO - VENDA DE CERVEJA E REFRIGERANTE - ART. 47-A DO RICMS/MG - RECOLHIMENTO A MENOR - MULTAS - CABIMENTO - JUROS DE MORA - INCIDÊNCIA - HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS - MANUTENÇÃO - RECURSO NÃO PROVIDO

1. A BASE DE CÁLCULO DO ICMS-ST, NOS CASOS EM QUE O VALOR DA OPERAÇÃO PRÓPRIA SUPERA 80% (OITENTA POR CENTO) DO PMPF, É "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)..." E NÃO " O PREÇO MÉDIO PONDERADO A CONSUMIDOR FINAL (PMPF) DIVULGADO EM PORTARIA DA SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO.

2. NÃO HÁ QUE SE FALAR EM INAPLICABILIDADE DO ART. 47-A POR SUPOSTA VIOLAÇÃO A LEI COMPLEMENTAR Nº. 87/96, AO PROTOCOLO ICMS Nº11/91 E A DECISÃO PROFERIDA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NOS AUTOS DA ADI 1.851/AL, TENDO EM VISTA O ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL PACÍFICO DESTA EG. TRIBUNAL, NO SENTIDO DE QUE SE TRATA DE IMPORTANTE REGRA DE ELISÃO FISCAL.

3. TAMBÉM NÃO SE VERIFICA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA, POIS O VALOR DEVIDO É CONHECIDO PREVIAMENTE PELO RESPONSÁVEL. O MESMO SE DIGA QUANTO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA, HAJA VISTA QUE A INOBSERVÂNCIA DO ART. 47-A COLOCARIA O CONTRIBUINTE EM POSIÇÃO DE VANTAGEM EM RELAÇÃO ÀS DEMAIS EMPRESAS DO RAMO, O QUE REDUNDARIA, AÍ SIM, EM INFRINGÊNCIA AO PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA.

(...)

(APELAÇÃO CÍVEL 1.0024.13.022901-6/002, RELATOR(A): DES.(A) TERESA CRISTINA DA CUNHA PEIXOTO, 8ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 22/05/2014, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 02/06/2014) (GRIFOS ACRESCIDOS)

Pelo exposto, conclui-se que, em se tratando da operação própria realizada pelo remetente da mercadoria, o valor do desconto incondicional por ele concedido não compõe a base de cálculo do ICMS, o mesmo não se aplicando em relação às operações por substituição tributária, quando o valor do desconto incondicional deverá ser somado ao preço praticado pelo remetente para fins de formação da base de cálculo do ICMS/ST, uma vez que não há garantia do repasse de tal desconto até o consumidor final.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz que foram imputadas duas penalidades para o mesmo fato.

As penalidades aplicadas decorrem de infrações distintas, pelo que não se confundem. Enquanto a multa de revalidação constitui sanção pelo descumprimento de obrigação principal (pagamento a menor do imposto), a multa isolada tem como pressuposto o descumprimento de obrigação acessória (consignar em documento fiscal valor da base de cálculo menor que a prevista na legislação).

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 – COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Diante disso, não se vislumbra a ocorrência do *bis in idem* apontado pela Defesa em relação às penalidades exigidas pelo Fisco.

Também não merece prosperar a alegação de que é indevida a multa isolada. A Impugnante defende que não houve descumprimento de obrigação acessória, afirmando que o suposto equívoco na emissão das notas fiscais autuadas deu-se em razão de divergência interpretativa da legislação estadual em vigor.

Entretanto, razão não lhe assiste.

A penalidade aplicada pela Fiscalização amolda-se perfeitamente à irregularidade praticada pela Autuada. Está claro nos autos o descumprimento de obrigação acessória, qual seja, consignar em documento fiscal valor da base de cálculo menor que a prevista na legislação. Verifica-se:

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;

Quanto aos acórdãos citados pela Impugnante na tentativa de embasar o seu entendimento, observa-se que à época dos julgamentos apontados, o dispositivo eleito pelo Fisco para embasar a exigência da multa isolada por indicação a menor da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária, foi outro, qual seja, o art. 54, inciso VI, da Lei nº 6763/75. No caso dos autos, o dispositivo que ampara tal exigência fiscal, conforme já dito, é o art. 55, inciso VII, alínea "c", da mesma lei, que é específico à irregularidade, conforme se verifica da transcrição supra. Conforme observa a Fiscalização, sua vigência se deu a partir de 01/01/12, amoldando-se completamente à matéria em contenda.

Cabe registrar que, para o período de 2011, a multa isolada vigente no período autuado possuía a seguinte redação:

Efeitos de 1º/11/03 a 31/12/11

Art. 55 (...)

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.

Veja-se que a redação vigente a época dos fatos geradores autuados era a seguinte: 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;

A prescrição legal do art. 55, inciso VII, vigente à época dos fatos geradores autuados, não distinguia o tipo de operação a que se devia aplicar a multa por consignar em nota fiscal base de cálculo diversa, empregando-se a expressão “base de cálculo diversa” em sentido lato.

No caso dos autos, a Autuada consignou nas notas fiscais por ela emitidas bases de cálculo do ICMS inferior à prevista na legislação vigente, estando, pois, sujeita à penalidade em questão.

Ocorre, porém, que o referido dispositivo legal teve sua redação alterada pela Lei nº 19.978/11, com vigência a partir de 01/01/12, e, desde essa data, a penalidade aplicável pela consignação em documento fiscal de base de cálculo em valor inferior ao previsto na legislação passou a ser de 20% (vinte por cento) da diferença apurada, sendo, portanto, penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da infração analisada.

Dessa forma, como restou demonstrado que a Autuada não cumpriu a obrigação acessória a que estava obrigada, ou seja, consignou nas notas fiscais que emitiu base de cálculo do ICMS menor que a prevista na legislação, correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, com a adequação ao disposto na alínea “c” introduzida no mencionado dispositivo, nos termos da alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, *in verbis*:

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.

Conveniente ressaltar que o TJMG analisando situação idêntica entendeu pela retroação benigna da alínea “c” do art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, nos termos da alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN. Confira-se:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - TRIBUTÁRIO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE - BEBIDAS - RECOLHIMENTO A MENOR - BASE DE CÁLCULO - ART. 19, I, 'B', 3, DO RICMS - PRECEDENTE DO STF RELATIVAMENTE À DEFINITIVIDADE - INAPLICABILIDADE EXCEPCIONAL - MULTA - MINORAÇÃO - APLICABILIDADE DO DISPOSTO NO ART. 106, II, C, DO CTN - PRECEDENTES.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.10.039746-2/001 - COMARCA DE BELO HORIZONTE - APELANTE(S): AMBEV - COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS

ACÓRDÃO

(...)
DES. BARROS LEVENHAGEN

RELATOR.
VOTO

TRATA-SE DE RECURSO DE APELAÇÃO INTERPOSTO PELA AMBEV - COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS CONTRA SENTENÇA PROFERIDA PELO MM. JUIZ DE DIREITO FERNANDO DE VASCONCELOS LINS, ÀS FLS. 116/123, QUE, NOS AUTOS DA AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO PROPOSTA EM FACE DO ESTADO DE MINAS GERAIS, JULGOU IMPROCEDENTE O PEDIDO INICIAL.

PUGNA PELA REFORMA DA SENTENÇA ALEGANDO, EM APERTADA SÍNTESE, (...). NA EVENTUALIDADE, PUGNA PELA APLICAÇÃO, DE FORMA RETROATIVA, DAS DISPOSIÇÕES NORMATIVAS TRAZIDAS PELA LEI Nº 19.978/2011 (...), PARA QUE A MULTA ISOLADA INCIDA À ALÍQUOTA DE 20% (VINTE POR CENTO), (...) (FLS. 129/152).

(...)
ASSISTE RAZÃO, NO ENTANTO, À APELANTE, NO QUE CONCERNE À MULTA ISOLADA, QUE TEVE O SEU VALOR REDUZIDO PELA LEI Nº 19.978/2011, QUE IMPRIMIU NOVA REDAÇÃO AO ART. 55, VII, "C", DA LEI ESTADUAL 6.763/75, ATRAINDO A APLICABILIDADE DO DISPOSTO NO ART. 106, DO CTN, 'IN VERBIS':

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 DE SUA PRÁTICA.

COM ESTAS CONSIDERAÇÕES, DOU PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO APENAS PARA REDUZIR A MULTA APLICADA PARA 20% (VINTE POR CENTO) NOS TERMOS DA FUNDAMENTAÇÃO SUPRA. (GRIFOS ACRESCIDOS).

Corretas, portanto, as exigências fiscais de ICMS/ST e Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e § 2º, inciso I e 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75, c/c art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por fim, registra-se que a Impugnante, na última página de sua peça de defesa, conforme fls. 127, requer seja determinada a baixa dos autos em diligência para que os cálculos efetuados pela Fiscalização sejam revistos.

Entretanto, conforme já mencionado, verifica-se que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando demonstradas as exigências, tendo sido o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Autuada apresentado prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo é o lançamento.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencidos os Conselheiros Alea Bretas Ferreira (Relatora) e Vander Francisco Costa, que o julgavam parcialmente procedente, para excluir a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, relativamente ao período anterior a 1º/01/12. Designado relator o Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Cíntia Tavares Ferreira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, a Conselheira Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 30 de março de 2017.

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente / Relator designado**

CS/

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.455/17/1 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000612545-31	
Impugnação:	40.010142086-95	
Impugnante:	AMBEV S/A	
	IE: 002196371.02-31	
Proc. S. Passivo:	Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberlândia	

Voto proferido pela Conselheira Alea Bretas Ferreira, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos e reside apenas na exclusão da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, relativamente ao período anterior a 1º/01/12.

O lançamento ora analisado diz respeito a imputação fiscal de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST), incidente nas operações com bebidas, em decorrência da apuração da base de cálculo do imposto estar em desacordo com o estabelecido no art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências do ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea "c", ambos da Lei nº 6.763/75, c/c art. 106, inciso II, alínea "c" do Código Tributário Nacional (CTN).

Cumprе ressaltar que, apesar de somente ter entrado em vigor a partir de 1º de janeiro de 2012, a Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea "c" foi aplicada a todo o período autuado.

A partir da penalidade exigida, percebe-se que o Fisco entendeu que foi descumprida a obrigação de emitir documentos fiscais com o correto destaque do imposto devido.

Necessária se faz a análise pormenorizada do tipo descrito no citado inciso VII, alínea "c" do art. 55 da Lei nº 6.763/75 para verificação da perfeita aplicação da penalidade prevista em face da imputação fiscal ora em exame.

Para tanto, é preciso partir do dispositivo legal vigente à época dos fatos geradores, pelo fato de a alteração da legislação não alcançar os lançamentos já efetuados a menos que haja redução da penalidade aplicada ou a imputação fiscal deixe de ser qualificada como passível de sanção.

Nessa linha, verifica-se os exatos termos do citado dispositivo legal no período de 1º de novembro de 2003 a 31 de dezembro de 2011 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, inciso I, ambos da Lei nº 14.699/03:

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

(...)

Essa redação do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 se encontrou vigente no período de 1º de novembro de 2003 até 31 de dezembro de 2011 e os fatos geradores constantes do presente lançamento são de janeiro de 2011 a dezembro de 2015.

Analisando o dispositivo acima transcrito percebe-se que a conduta descrita na norma sancionatória é a consignação em documento fiscal de “base de cálculo diversa da prevista pela legislação”.

Dos autos extrai-se que a Impugnante entendia que, ao compor a base de cálculo do ICMS/ST, dever-se-ia utilizar o Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF).

A Fiscalização, por sua vez, argumenta que a apuração da base de cálculo é regida pelo disposto no art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02, uma vez que o valor da operação própria é superior a 80% (oitenta por cento) do valor do PMPF.

O cerne da controvérsia instaurada no presente Auto de Infração, encontra-se na correta forma de apuração da base de cálculo do ICMS/ST, relativo às operações com bebidas. Não há nos autos nem mesmo indícios de que a Defendente tenha destacado a base de cálculo por ela adotada utilizando-se de fraude, dolo ou má-fé. O que se conclui do conjunto probatório dos autos é que a Impugnante fez uma interpretação das normas estaduais diversa daquela feita pelo Fisco.

Este fato torna-se importante para o deslinde da questão e para a verificação da correta aplicação da penalidade determinada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75.

Portanto, os fatos e fundamentos que levaram a autuação dizem respeito a entendimentos e interpretações da legislação tributária e dos termos do Regime Especial de Tributação.

Ao analisar a questão do erro no Direito Penal, o eminente jurista Hugo de Brito Machado, em sua obra “Estudos de Direito Penal Tributário”, assim se manifesta:

A doutrina do Direito Penal registra notável evolução no tratamento do erro. Antes, referia-se ao erro de fato, como capaz de elidir a responsabilidade penal, e ao erro de direito, que tinha como irrelevante para esse fim, fundada no princípio de que ninguém pode descumprir a lei alegando que a desconhece.

A doutrina moderna, porém, já não cogita de erro de fato e erro de direito, mas de erro de tipo e erro de proibição. (.....)

Assim, o erro na interpretação da lei tributária, que no entendimento do Chefe do Ministério Público Federal, acolhido em alguns julgados da Corte Maior, é capaz de excluir a configuração do crime de supressão ou redução de tributo, ganha explicação coerente, e consistente, no âmbito da doutrina dos penalistas, como erro de tipo. O erro, que, em princípio, não tem esse relevo é o denominado erro de proibição, consistente no errado entendimento do próprio preceito penal.

Ademais, para aplicação das penalidades no campo tributário, por se tratar de norma sancionatória, deve-se ter em mente os mesmos ditames do direito penal e para tanto deve o tipo descrito na norma sancionatória guardar estrita consonância com a conduta tida como faltosa ou delituosa.

No caso em tela, a norma determinava como conduta a ser punida “consignar em documento fiscal que acobertar a operação (...) base de cálculo diversa da prevista pela legislação.”

É de se destacar aqui que a penalidade inculpada no inciso VII do art. 55, da forma como se encontrava redigida à época em que foi aplicada no caso dos autos, procura punir contribuinte que, conhecendo a base de cálculo da operação no momento de sua realização, deixasse de consigná-la no documento fiscal de forma proposital visando reduzir os valores a serem recolhidos de forma indevida e questionável.

A sanção trazida pelo inciso VII do art. 55 visava coibir procedimentos tomados com o conhecimento da questão. Efetivamente, a norma não visava punir o erro na interpretação das leis tributárias.

Contudo, o Fisco aplicou ao caso em tela a penalidade da alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

A decisão majoritária entende como correta a aplicação de tal penalidade criada pela Lei nº 19.978/11, de 21 de dezembro de 2011.

Veja-se a redação dada pela Lei nº 19.978/11 a alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

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

a) importância diversa do efetivo valor da operação ou da prestação - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

b) valor da base de cálculo da substituição tributária menor do que a prevista na legislação, em decorrência de aposição, no documento fiscal, de importância diversa do efetivo valor da prestação ou da operação própria - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

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;

(...)

O dispositivo aplicado pela Câmara, com a redação acima transcrita pela qual foram acrescentadas as alíneas "a" a "c" ao inciso VII, encontra-se vigente em nossa legislação a partir de 1º de janeiro de 2012, conforme foi estabelecido pelo art. 17 da Lei nº 19.978/11.

Os fatos objeto do lançamento ora analisado são relativos ao período de janeiro de 2011 a dezembro de 2015.

Nos termos do art. 106 do Código Tributário Nacional, tem-se as regras para aplicação retroativa das normas tributárias, a saber:

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

Determina o art. 106 do Código Tributário Nacional as hipóteses em que, necessariamente, deve a legislação tributária retroagir seus efeitos para atingir fato pretérito. Contudo, nenhuma dessas hipóteses adequa-se ao caso dos autos.

Não se vislumbra nas alíneas inseridas no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 que as alterações introduzidas tenham caráter expressamente interpretativo e, com certeza, não se trata aqui de hipótese de exclusão da aplicação de penalidade. Portanto, descartada a aplicação do inciso I do art. 106 do Código Tributário Nacional.

Sobre esse ponto, cumpre ressaltar que, na verdade, a atual redação trouxe duas penalidades novas.

Também não seria hipótese de aplicação do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, pois, apesar de não ter havido julgamento definitivo do caso, a alteração trazida pela Lei nº 19.978/11 não deixou de definir a situação como infração, muito menos lhe cominou penalidade menos severa, ao contrário, criou uma penalidade para uma conduta que até então não era passível de sanção pelo inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Ademais, o art. 106 do Código Tributário Nacional consagra a chamada “retroatividade benigna”. Dessa forma, não há como admitir que uma nova lei que veio para punir uma conduta até então não atingida pelo dispositivo, ainda que traga uma penalidade menor que a prevista anteriormente, possa ser aplicada a casos já ocorridos.

Assim, por qualquer prisma que se analise a penalidade não há como aplicá-la à matéria tratada nos presentes autos, devendo ser excluída do crédito tributário a exigência da Multa Isolada capitulada no inciso VII, alínea “c” do art. 55 da Lei nº 6.763/75 até o início de vigência deste dispositivo que se deu em 1º de janeiro de 2012, nos termos do art. 17 da Lei nº 19.978/11.

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o presente Auto de Infração para excluir a multa isolada no período anterior a janeiro de 2012.

Sala das Sessões, 30 de março de 2017.

**Alea Bretas Ferreira
Conselheira**