

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.510/17/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000553811-01
Impugnação: 40.010141349-26
Impugnante: Ambev S.A.
IE: 002196371.00-70
Proc. S. Passivo: Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

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-B 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.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de junho de 2014 a dezembro de 2015, relativo a operações com mercadorias previstas no Protocolo ICMS nº 11/91 (bebidas), remetidas a destinatários mineiros.

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.

Instruem o presente lançamento, dentre outros, os seguintes documentos: AIAF nº 10.000016933.25 (fls. 02), Auto de Infração (fls. 04/09), Relatório Fiscal (fls. 10/16) e os Anexos 1 a 5 (fls. 17/80). O Anexo 5 encontra-se em mídia eletrônica (CD).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 85/120, juntando documentos às fls. 121/221.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 228/239, refuta as alegações da Defesa.

Da Instrução Processual

A Assessoria do CC/MG determina a realização da diligência de fls. 263, que resulta na manifestação da Fiscalização às fls. 271/273.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 276/293, opina, pela procedência do lançamento.

Em sessão realizada em 04/05/17, acorda a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, em atendimento à solicitação motivada da Procuradora da Impugnante, marcando-se extrapauta para o dia 11/05/17.

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.

Inicialmente a Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, por irregular apuração do *quantum debeatur*. Afirma que em relação ao item “Skol Lt 269 ml SH C 15 NPAL” a Fiscalização adotou a quantidade de 12 (doze) peças por embalagem, quando o correto seriam 15 (quinze) unidades.

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

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de junho de 2014 a dezembro de 2015, relativo a operações com mercadorias previstas no Protocolo ICMS nº 11/91 (bebidas), remetidas a destinatários mineiros.

Constata a Fiscalização o descumprimento das disposições contidas no art. 47-B 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 86% (oitenta e seis 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.

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-B 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 nº 87/96, principalmente o seu art. 8º, quanto a

Lei nº 6.763/75 e a própria CF/88. Afirma que o referido artigo cria um mecanismo para que a Fiscalização 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. 178/216).

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-B do Anexo XV do RICMS/02, uma vez que o valor da operação própria é superior a 86% (oitenta e seis 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 6.763/75

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

(...)

§ 19 A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

2) em relação a operação ou prestação subsequentes, 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 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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.

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.

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 subsequentes:

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, chopp, refrigerante, água e outras bebidas, há uma norma específica que estabelece uma exceção à sua utilização, consoante art. 47-B do Anexo XV do RICMS/02.

Assim, não obstante os argumentos apresentados pela Impugnante, verifica-se que no art. 47-B do Capítulo I do Anexo XV do RICMS/02 consta expressamente que, nas operações internas com as mercadorias em questão, se o valor da operação própria do remetente for superior a 86% (oitenta e seis por cento) 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/03/2011 a 31/12/2015

Art. 47-B. Na hipótese de operação interna 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 86% (oitenta e seis por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) estabelecido para a mercadoria, 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-B 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 86% (oitenta e seis por cento) do valor do PMPF.

No caso em tela, uma vez que a operação própria é superior a 86% (oitenta e seis por cento) 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-B, não haveria espaço no presente caso para sua aplicação, uma vez que o valor do volume total de vendas no estado estaria abaixo de 86% (oitenta e seis por cento) do valor do PMPF, conforme tabelas que elabora às fls. 94/95.

Entretanto, sem sombra de dúvidas, a aferição prevista no § 1º do art. 47-B 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.

Portanto, não obstante os argumentos apresentados pela Impugnante, observa-se que para a aferição do referido artigo, deveria a Autuada ter verificado se o valor do seu produto, por mercadoria, estava 86% (oitenta e seis por cento) superior ao PMPF constante da Portaria da Superintendência de Tributação (SUTRI). Caso afirmativo, deveria utilizar a MVA ao invés do PMPF. Ocorre que a Impugnante, em sua análise, não efetuou a verificação por mercadoria e por valor unitário do produto, mas sim por período fechado, verificando o valor total de todas as operações próprias dentro do estado.

A Fiscalização corretamente apurou a exigência fiscal através das planilhas constantes do Anexo 5 (fls. 80) nas quais 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, bem como a relação de todas as notas fiscais objeto da cobrança, itens e portarias SUTRI utilizadas como base legal, por produto.

Constata-se da análise da planilha “Uberlândia_Cálculo ICMS_ST_pela MVA_06_2014 a 12_2015.xlsx”, parte do mesmo anexo, que quando na coluna “AA – BCOP MAIOR 86% (oitenta e seis por cento) PMPF” consta a expressão “SIM”, indica que a base de cálculo do ICMS – Operação Própria (coluna “O”) é superior a 86% (oitenta e seis por cento) do valor contido na coluna “Z” – “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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ICMS das operações próprias acrescido das demais parcelas cobradas do adquirente e acrescido pela MVA inserida na coluna "X".

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 pelo 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. 17/20.

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/03/2011 a 31/12/2015

Art. 47-B. Na hipótese de operação interna 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 86% (oitenta e seis por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) estabelecido para a mercadoria, o imposto devido por substituição tributária será calculado utilizando-se da base de cálculo estabelecida no art. 19, I, "b", 3, desta Parte.

§ 1º Para a apuração do imposto devido a título de substituição tributária nas operações com as mercadorias de que trata o item 1 da Parte 2 deste Anexo, o sujeito passivo poderá optar pelo seguinte tratamento relativamente à base de cálculo:

I - utilizar 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 86% (oitenta e seis por cento) do somatório das bases de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária, calculadas com base no PMPF;

II - aplicação do disposto no caput no período de apuração quando o percentual a que se refere o inciso anterior for superior a 86% (oitenta e seis por cento).

§ 2º Na hipótese no § 1º, será observado o seguinte:

I - o sujeito passivo efetuará a opção mediante termo lavrado no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termo de Ocorrências

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(RUDFTO) e comunicação ao Fisco, protocolizada na Administração Fazendária a que estiver circunscrito o estabelecimento;

II - a opção produzirá efeitos a partir do período de apuração subsequente à protocolização da comunicação ao Fisco;

III - o sujeito passivo entregará ao Fisco demonstrativo trimestral, em meio eletrônico, contendo a memória de cálculo dos percentuais de cada período de apuração a que se refere o parágrafo primeiro, mediante protocolo na Administração Fazendária a que estiver circunscrito o estabelecimento, até o dia:

(...)

IV - na hipótese de não entrega do demonstrativo até a data estabelecida no inciso III deste parágrafo, aplicar-se-á o disposto no caput a partir do período de apuração subsequente e, se verificada a reincidência no mesmo exercício financeiro, a opção será automaticamente cancelada, a partir do primeiro dia do período subsequente;

V - deverá constar no campo Informações Complementares da nota fiscal de saída, o número e data do protocolo da comunicação de opção e a informação de que o ICMS devido por substituição tributária foi apurado nos termos do inciso I ou II do § 1º deste artigo; (Grifou-se)

Conforme se verifica dos documentos acostados aos autos, nenhum desses procedimentos foram cumpridos pela Autuada, sequer notificando a requerida opção, quanto mais protocolizando qualquer demonstrativo com memória de cálculo ou consignando tais observações em suas notas fiscais de saída. Ao fazer a opção pelo disposto no art. 47-B, § 1º, inciso I, o Contribuinte deverá cumprir todos os requisitos impostos no § 2º do mesmo artigo. Do contrário, prescreve que a opção será cancelada, impondo-se a observância do *caput* do referido artigo, tal como fez a Fiscalização.

Além disso, conforme já mencionado, observa a Fiscalização que ao efetuar os cálculos apresentados em sua peça de defesa, a Impugnante considera as operações totais de vendas no estabelecimento. Entretanto, essa análise deve se dar por mercadoria, uma vez que a cada uma é atribuída um PMPF.

Importante salientar que a Impugnante conhecia as regras do referido art. 47-B 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. 78. 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 nºs 19.931/13/2ª, 19.779/12/2ª, 19.829/12/2ª, 19.838/12/2ª, 20.756/12/3ª e 20.835/12/1ª.

Quanto a afirmação de que em relação ao item “Skol Lt 269 ml SH C 15 NPAL” a Fiscalização adotou a quantidade de 12 (doze) peças por embalagem, quando o correto seriam 15 (quinze) unidades, o que acarretaria a nulidade do Auto de Infração, a Fiscalização analisa os dados apresentados pela Impugnante na tabela de fls. 90:

A seguir, a impugnante alega a nulidade do lançamento do imposto efetuado pela fiscalização, considerando o erro de digitação detectado na planilha de apuração citada acima. De fato ocorreu o erro. A quantidade correta é de 15 unidades por caixa e na planilha consta 12 unidades de Cerveja Skol Lata 269ml SH C 15 NPAL. Mas isso em nada afeta o valor do débito apurado pela Fiscalização, eis que esse dado é utilizado apenas para a apuração da “Base de Cálculo Comparativa”, não refletindo no valor total final apurado. Exemplificando:

QTDTRIB	BCICMS	QUANT	PMPF	BCST_FISCO_PMPF	BCOP MAIOR 86% PMPF
“L”	“O”	“V”	“W”	“Z”	“AA”
4.841	115.328,11	12	1,81	105.146,52	SIM
4.841	115.328,11	15	1,81	131.433,15	SIM

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Dados extraídos da planilha - “Uberlândia_Calculo ICMS_ST_pela MVA_06_2014 a 12_2015.xlsx”)

Note-se que em ambas situações – caixa com 12 ou caixa com 15 – a base de cálculo do ICMS Operações Próprias (coluna “O”) é superior a 86% da base de cálculo apurada com base no valor do P.M.P.F – Preço Médio Ponderado Fiscal. Não repercutindo, portanto, em erro no cálculo da diferença apontada pela fiscalização.

Assim, verifica-se da planilha citada que de fato ocorreu um equívoco por parte da Fiscalização, entretanto, foi em apenas uma linha da planilha e, conforme demonstrado acima, não repercutiu em erro no resultado para apuração na coluna “BCOP MAIOR 86% (oitenta e seis por cento) PMPF”.

Em relação à determinação da realização da diligência de fls. 263 por parte desta Assessoria, esta se deu para que a Fiscalização se manifestasse quanto ao documento protocolado pela Impugnante no âmbito deste Conselho, conforme Protocolo nº 16892, de 23/01/17 (fls. 264/269).

Trata-se de solicitação da Impugnante para juntar ao presente processo a Manifestação Fiscal referente ao PTA nº 01.000479831-90, alegando que em caso análogo a Fiscalização acolheu as suas razões.

A Fiscalização, por sua vez, na pessoa do Delegado Fiscal de Uberlândia, argumenta que a Impugnante somente protocolou o citado expediente para tentar tumultuar o andamento dos processos em andamento, já que estes não guardam analogia com o documento apresentado pela Impugnante, conforme explica, *in verbis*:

Entendemos que, os documentos apresentados pelos procuradores da empresa AMBEV S.A. (fls. 264/269), só visam tumultuar o andamento do processo, já que a Manifestação Fiscal juntada, não guarda nenhuma analogia, ao PTA nº. 01.000553811-01, tendo em vista que, neste foi cobrado, retenção ao menor do ICMS/ST, devido o contribuinte ter realizado operações vendas de bebidas, para destinatários mineiros, utilizando base de cálculo do ICMS Operações Próprias superior a 86% (Oitenta e seis pontos percentuais) da base de cálculo do ICMS/ST, apurada pela utilização do PMPF, sendo que nesta situação, o imposto por substituição tributária deve ser calculado utilizando-se da regra constante do art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002, conforme disposto no art. 47-B da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002 (Gatilho) e no PTA nº. 01.000479831-90, foi cobrado retenção a menor de ICMS/ST em decorrência da utilização de valor incorreto do PMPF – Preço Médio Ponderado Fiscal, ou seja, naquele o fisco está desconsiderando o PMPF e utilizando a Margem de Valor Agregado – MVA para cálculo do ICMS/ST, conforme previsto no art.

19, inciso I, alínea “b”, item 3, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002 e neste, o fisco simplesmente cobrou a diferença de ICMS/ST, nos casos, onde ficou entendido que, o contribuinte estava aplicando PMPF divergente do que determina as Portarias publicadas pela Superintendência de Tributação.

Da análise dos documentos citados, verifica-se, ainda, que o PTA nº 01.000479831-90, conforme Manifestação Fiscal trazida pela Impugnante, foi extinto por questões específicas do citado processo. Observa-se que no PTA em questão a Fiscalização reconhece, a título de exemplos, que se equivocou quanto ao PMPF utilizado para o produto “Hello By H2OH Limão Pet 500 ml SH C12”, bem como utilizou, também equivocadamente, a “quantidade por caixa” de 12 (doze) unidades ao invés de 6 (seis) unidades que é o valor correto para o produto “Pepsi Twist Pet 2L Shrink”.

Portanto, as razões da Fiscalização para acolher os argumentos da defesa no citado PTA não se aproveitam para o presente trabalho fiscal, ademais, as decisões proferidas pela Fiscalização em um determinado Auto de Infração não têm efeito vinculante para os demais trabalhos. A análise da Fiscalização deve se dar caso a caso, pois cada processo possui particularidades específicas.

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 a Impugnante, 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 o entendimento 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/02.

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 nº 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, 21.694/15/3ª, 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. 45/76. 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 DESTE 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 INADIMPLEMENTO 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 pela Fiscalização.

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. Conforme já demonstrado, 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 6.763/75

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 6.763/75.

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. A vigência deste dispositivo se deu a partir de 01/01/12, amoldando-se completamente à matéria em contenda.

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por fim, registra-se que a Impugnante, no final de sua peça de defesa, requer que seja determinada a baixa dos autos em diligência para que os cálculos apurados 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.

Caso entendesse necessário, de maneira pontual, o esclarecimento de alguma matéria, deveria a Impugnante ter solicitado a perícia, com a indicação precisa dos quesitos que entende serem necessários maiores esclarecimentos, conforme previsto no art. 142 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA). Não bastasse, verifica-se que a produção de prova pericial ou quaisquer outros meios de prova se tornam desnecessários em face dos fundamentos e documentos constantes dos autos.

Diante de todo o exposto, observa-se que as infrações cometidas pela Impugnante restaram devidamente comprovadas, o lançamento foi realizado com a plena observância da legislação tributária e, não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo se torna o lançamento em exame.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Cíntia Tavares Ferreira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida e Wagner Dias Rabelo.

Sala das Sessões, 11 de maio de 2017.

Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente / Revisor

Carlos Alberto Moreira Alves
Relator

CS/D

22.510/17/1ª