

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.851/18/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000901627-98  
Impugnação: 40.010145669-91  
Impugnante: Arbor Brasil Indústria Brasileira de Bebidas Ltda  
IE: 001103412.00-26  
Proc. S. Passivo: Carolina Machado Freire Martins/Outro(s)  
Origem: DF/Pouso Alegre

### **EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – BEBIDAS - BASE DE CÁLCULO.** Constatada a retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST, devido pela Autuada, estabelecida no estado do Rio de Janeiro, na qualidade de substituto tributário, por força do Regime Especial nº 16.000227065-22, em relação às operações relativas às remessas de mercadoria (bebidas alcoólicas), relacionadas no item 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (vigente até 31/12/15), destinadas a contribuintes mineiros, em razão da apuração incorreta da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, ao não se aplicar a Margem de Valor Agregado - MVA ajustada. Infração caracterizada nos termos do § 5º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS/ST devido pela Autuada, na qualidade de substituto tributário, nos termos do Regime Especial (RE) nº 16.000.227.065-22, concedido a mesma em 27/01/12, cujo estabelecimento encontra-se localizado no estado do Rio de Janeiro, em razão da apuração incorreta da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária nas operações relativas às remessas de mercadorias (utilização da Margem de valor agregado – MVA incorreta), relacionadas no item 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (vigente até 31/12/15) – bebidas alcoólicas (vinhos espumantes, espumosos nacionais, vinhos filtrados doces, sangria e sidras nacionais), destinadas a contribuintes mineiros no período de 01/10/12 a 30/09/14.

Exige-se o ICMS/ST, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I, e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, Impugnação às fls. 32/44, acompanhada dos documentos de fls. 45/89, alegando em síntese que:

- suas operações de venda do produto vinho a contribuintes mineiros estão amparadas na legislação estadual com redução na base de cálculo do imposto e, sendo assim, a Margem de Valor Agregado – MVA ajustada não deve ser aplicada na formação da base de cálculo do mesmo;

- a multa de revalidação exigida no PTA nº 01.000.904.346-31 e a multa isolada exigida no Auto de Infração em exame caracterizam multiplicidade de normas penalizantes sobre uma mesma conduta evidenciando nexos de dependência e atrelando a incidência do princípio da Consunção;

- as penalidades aplicadas são desarrazoadas e desproporcionais e possuem natureza confiscatória;

- requer a readequação dos valores das multas e a graduação da penalidade nos termos do art. 112 do Código Tributário Nacional – CTN.

Pede a procedência da impugnação.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 91/100, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

---

### **DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS/ST devido pela Autuada, na qualidade de substituta tributária nos termos do Regime Especial (RE) nº 16.000.227.065-22, cujo estabelecimento encontra-se localizado no estado do Rio de Janeiro, em razão da apuração incorreta da base de cálculo do ICMS/ST (utilização da Margem de valor agregado – MVA incorreta) nas operações relativas às remessas de mercadorias, relacionadas no item 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (vigente até 31/12/15) – bebidas alcoólicas, destinadas a contribuintes mineiros no período de 01/10/12 a 30/09/14.

Exige-se o ICMS/ST, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I, e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

A controvérsia restringe-se a saber se é aplicável à hipótese dos autos a MVA ajustada, conforme disciplinada nos termos do disposto no § 5º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Como se percebe nas razões de fato apresentadas pela Impugnante, não se nega a remessa de bebidas alcólicas (vinhos, cavas, champagnes, espumantes, filtrados doces, proseccos, sangrias e sidras, importados; espumantes e vinhos espumosos nacionais; vinhos, filtrados doces, sangrias e sidras, nacionais), a contribuintes situados no território do estado de Minas Gerais.

Do mesmo modo, não se diverge que, nas operações identificadas pela Autoridade Tributária, se utilizava a MVA original para fins de apuração da base de

cálculo do ICMS/ST em detrimento da obrigação estabelecida nos termos do disposto no item 17, Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, cujos efeitos vigoraram até 31/12/15.

Enfatiza-se que a Impugnante não reconhece a obrigação estabelecida nos termos do disposto no § 5º do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, segundo a qual, para apuração da base de cálculo do imposto incidente nas operações sob exame, deveria ter sido observada a aplicação da MVA ajustada, considerada a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

Pretende a Impugnante, que as operações em questão sejam alcançadas pela norma prevista nos termos do disposto no item 43 do Anexo IV do RICMS/02, mediante a qual se estabelece a redução da base de cálculo do imposto no percentual de 52% (cinquenta e dois por cento) ou, alternativamente, o multiplicador opcional de 0,12 (zero vírgula doze) para cálculo do imposto.

Não há dúvidas de que as mercadorias, objeto da autuação em análise, encontram-se contempladas no Regime Especial concedido à Impugnante (fls. 24/26), que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com mercadorias discriminadas nos itens 17, 30 e 43 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

A apuração das exigências fiscais encontra-se bem demonstrada nas informações que compõem os anexos contidos na mídia eletrônica de fls. 13.

Saliente-se, por oportuno, que o regime da substituição tributária foi contemplado, em sede de norma constitucional, nos termos do disposto no § 7º do art. 150 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CR/88, bem como, em sede de norma geral, nos termos do disposto no art. 6º da Lei Complementar nº 87/96, como se percebe a seguir:

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA

(...)

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

(...)

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais

operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

Depreende-se da leitura dos dispositivos referidos, que aos estados foi conferido a competência para instituírem, mediante lei, a disciplina do regime da substituição tributária, através do qual se atribui a contribuinte do ICMS a qualquer título a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto incidente sobre uma ou mais operações, sejam elas antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro estado da Federação.

Nesses termos, devidamente autorizado, o estado de Minas Gerais instituiu o regime em comento por meio do disposto no art. 22 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

I - alienante ou remetente da mercadoria ou pelo prestador de serviços de transporte e comunicação ficar sob a responsabilidade do adquirente ou do destinatário da mercadoria, ou do destinatário ou do usuário do serviço;

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

(...) (Grifou-se)

Tratando-se de operação interestadual, como se apresenta nos autos, as obrigações tributárias decorrentes da incidência das normas inerentes ao regime da substituição tributária nas operações com mercadorias destinadas à outra unidade da Federação encontram-se reguladas em protocolo firmado entre os estados envolvidos.

Com efeito, o fundamento de validade das obrigações tributárias objeto do lançamento sob análise encontra supedâneo nos termos do disposto nos art. 22, inciso II, da Lei nº 6.763/75, art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, bem como, no Regime Especial nº 16.000227065.22, *verbis*:

Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02

**Efeitos de 1º/12/05 a 31/12/15**

Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes.

Regime Especial nº 16.000227065.22

Art. 1º Fica atribuída ao estabelecimento do Contribuinte identificado em epígrafe, doravante denominado Arbor, a responsabilidade, na condição de substituto, pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido nas operações subsequentes com os produtos relacionados nos itens 17, 30 e 43 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinados a contribuintes estabelecidos neste Estado.

Impende esclarecer que, havendo conformidade entre a hipótese descrita na norma de referência e os fatos praticados pelo sujeito passivo, incide a norma que disciplina o critério de apuração da base de cálculo.

É cediço, que se encontra entre as hipóteses de aplicação das normas inerentes à substituição tributária, as operações relativas às remessas de bebidas alcoólicas promovidas pelo estabelecimento industrial da Impugnante, sediada no estado do Rio de Janeiro, com destino a contribuintes mineiros, na exata dicção do disposto no item 17, Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Assim, na apuração da base de cálculo do ICMS/ST a ser retido e recolhido em razão das operações subsequentes, deve-se observar os critérios estabelecidos nos termos do disposto no item 3 da alínea “b” do inciso I do *caput*, assim como no § 5º, ambos do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

Anexo XV - RICMS/02

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 franquia e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo e **observado o disposto nos §§ 5º a 8º deste artigo;**

(...)

Efeitos de 1º/01/13 a 31/12/15

“§ 5º Nas operações interestaduais com as mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo, quando o coeficiente a que se refere o inciso IV deste parágrafo for maior que o coeficiente correspondente à alíquota interestadual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de margem de valor agregado (MVA), esta será ajustada à alíquota interestadual aplicável, observada a fórmula “MVA ajustada = {[1+ MVA-ST original) x (1 - ALQ inter) / (1 - ALQ intra)] - 1}x 100”, onde:”

(...)

I - MVA ajustada é o percentual, com duas casas decimais, correspondente à margem de valor agregado a ser utilizada para apuração da base de cálculo relativa à substituição tributária na operação interestadual;

II - MVA-ST original é o coeficiente, com quatro casas decimais, correspondente à margem de valor agregado prevista na Parte 2 deste Anexo;

III - ALQ inter é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;

IV - ALQ intra é:

a) o coeficiente correspondente à alíquota interna estabelecida para a operação própria de contribuinte industrial ou importador substituto tributário relativamente ao ICMS devido nas operações subsequentes com a mercadoria; ou

b) no caso a operação própria do contribuinte industrial a que se refere à alínea “a” esteja sujeita à redução de base de cálculo, o valor do multiplicador estabelecido na Parte 1 do Anexo IV. (Destacou-se)

Observe que, nas normas acima referidas, não se percebe haver contradições entre estas e aquelas veiculadas nos termos do disposto no art. 8º da Lei Complementar nº 87/96:

Lei Complementar nº 87/96

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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

Ao contrário, o legislador mineiro observou com fidelidade as diretrizes normativas acima referidas, estabelecendo nos termos do § 19 do art. 13 da Lei nº 6.763/75 os parâmetros para a apuração da base cálculo a ser considerada na hipótese:

Lei nº 6.763/75

Art. 13.

(...)

§ 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

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fornecidos por entidade representativa do respectivo setor, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

Por sua vez, a fixação da alíquota interna aplicável à hipótese dos autos encontra-se estabelecida nos termos do disposto no inciso I, alínea “a” do art. 42, do RICMS/02:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas: **25% (vinte e cinco por cento)**, nas operações com as seguintes mercadorias:

a.2) bebidas alcoólicas, exceto cervejas, chopes e aguardentes de cana ou de melaço;

(...) (Grifou-se)

Para elucidar quaisquer dúvidas acerca do alcance da norma veiculada no item 43, Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, reproduz-se, abaixo, seus termos:

Efeitos de 30/09/2003 a 30/09/2014 - Acrescido pelo art. 4º e vigência estabelecida pelo art. 5º, ambos do Dec. nº 43.618, de 30/09/2003:

“43.Saida, em operação interna, de vinho promovida pelo estabelecimento fabricante com destino a estabelecimento de contribuinte do ICMS.

52,00 Indeterminada.”

(Grifou-se)

A redução da base de cálculo do imposto, conforme prevista nas normas supra, informam a aplicação do benefício fiscal exclusivamente nas hipóteses de operações relativas à circulação de mercadorias em operação interna.

Vale dizer: o benefício fiscal somente alcançava as operações promovidas por estabelecimentos industriais mineiros com as bebidas por eles fabricadas e, desde que, destinadas ao mercado interno mineiro.

À toda evidência, não parece ser as hipóteses dos autos. Ou seja: a norma não albergava, portanto, as saídas promovidas por estabelecimentos mineiros com bebidas fabricadas por estabelecimentos localizados em outra unidade da Federação.

Diferentemente das conclusões a que chegou a Impugnante, é correto deduzir das razões de fato e de direito acima referidas que o Sujeito Passivo não tem razão.

Destaca-se que o debate acerca do ajuste da MVA em relação às operações envolvendo contribuinte substituto tributário, já foi objeto de resposta de Consulta da Impugnante, exarada pela Superintendência de Tributação da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais- SUTRI/SEF/MG, a qual, também, corrobora o lançamento em exame, examine-se:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 304/2014

PTA Nº: 45.000007533-01



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONSULENTE: Arbor Brasil Indústria de Bebidas Ltda.

ORIGEM: Teresópolis – RJ

ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – VINHOS – MVA AJUSTADA–

EXPOSIÇÃO:

A Consulente, estabelecida em outra unidade da Federação, tem como atividade principal a fabricação de vinhos (CNAE 1112-7/00), sendo contribuinte substituto em razão de regime especial que lhe atribui a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST devido nas operações subsequentes com os produtos relacionados nos itens 17, 30 e 43 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Salienta que, segundo o disposto nos Art. 2º e 3º de seu regime especial, o imposto devido por substituição tributária apurado no momento da saída da mercadoria de seu estabelecimento, será a diferença entre o imposto calculado mediante a aplicação da alíquota vigente nas operações internas sobre a base de cálculo prevista no art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Acrescenta que, por se tratar de operações interestaduais, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS/ST, a margem de valor agregado (MVA) deverá ser ajustada à alíquota interestadual aplicável, observada a fórmula constante do § 5º do referido art. 19.

Assevera que, de acordo com o item 43 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, as saídas em operação interna promovidas pelo estabelecimento fabricante com destino a estabelecimento de contribuinte do ICMS são beneficiadas com redução de base de cálculo no percentual de 52%, sendo facultada a aplicação do multiplicador de 0,12 para cálculo do imposto.

Entende que a alíquota interna (ALQ intra) a ser aplicada no cálculo da MVA ajustada, quando do cálculo do ICMS/ST a ser recolhido na saída de vinhos por ela fabricados, com destino a contribuintes situados no estado de Minas Gerais, é de 12% (conforme item 43 do Anexo IV do RICMS/02), considerando o disposto no item “b” do inciso IV do § 5º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do Regulamento.

Conclui, com base nesse entendimento, que não existe a obrigatoriedade de realizar a majoração da margem de valor agregado quando das remessas de vinho para

o estado de Minas Gerais, uma vez que a ALQ intra e a ALQ inter são equivalentes.

Com dúvidas sobre a aplicação da legislação tributária, formula a presente consulta:

1 – A alíquota interna (ALQ intra) a ser aplicada na fórmula “MVA ajustada =  $\{[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1\} \times 100$ ”, para o cálculo da MVA ajustada, quando do cálculo do ICMS/ST a ser recolhido na saída dos vinhos fabricados pela Consulente, com destino a contribuintes situados no Estado de Minas Gerais, é a alíquota de 12%, conforme previsão expressa na alínea “b” do inciso IV do § 5º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02?

2 – Caso contrário, quando deve ser aplicada a alínea “b” do inciso IV do § 5º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02?

RESPOSTA:

1 e 2 – O item 43 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS, na redação vigente até 30 de setembro de 2014, estabelecia a redução de 52% da base de cálculo na saída interna de vinho promovida por estabelecimento fabricante com destino a contribuinte do ICMS, sendo facultada a aplicação do multiplicador de 0,12 (doze centésimos) para cálculo do imposto.

A aplicação desta redução de base de cálculo estava restrita às operações promovidas por estabelecimentos industriais mineiros com os vinhos por eles fabricados. Não se aplicava, portanto, nas saídas promovidas por industriais mineiros com vinhos fabricados por outro

Estabelecimento. Ou seja, caso um industrial mineiro adquirisse vinho em operação interestadual, sem recolhimento do ICMS/ST por força do inciso I do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, deveria, ao promover a saída subsequente da mercadoria, calcular o ICMS relativo à operação própria com a aplicação de uma alíquota de 25%, sem redução de base de cálculo.

Desse modo, nas operações interestaduais com vinho (importado ou nacional) destinadas a contribuintes mineiros ocorridas até 30/09/2014, deveria ser utilizada a MVA ajustada para o cálculo do ICMS/ST. Em ambos os casos a “ALQ intra” a ser considerada no ajuste da MVA é de 25% (vinte e cinco por cento). A “ALQ inter”, por sua vez, será de 12% (doze por cento) no caso de vinhos nacionais e de 4% (quatro por cento) no caso de vinhos importados. Contudo, cabe ressaltar que o Decreto nº 46.616/2014 alterou o item 43 da

Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, com efeitos a partir de 1º de outubro de 2014, prevendo a redução de base de cálculo para as saídas, em operação interna, de vinho nacional, promovida por estabelecimento industrial, com destino a estabelecimento de contribuinte do ICMS. Com a nova redação, independentemente de o vinho ser fabricado ou não por estabelecimento industrial mineiro há previsão de redução de base de cálculo. Nesse sentido, a partir de 1º de outubro de 2014, nas operações interestaduais com vinhos nacionais destinadas a contribuintes mineiros, a Consulente observará o disposto na alínea “b” do inciso IV do § 5º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, não sendo, desse modo, necessário o ajuste na MVA, por serem o “ALQ inter” e “ALQ intra” equivalentes. Por fim, se da solução dada à presente consulta resultar imposto a pagar, este poderá ser recolhido sem a incidência de penalidades, observando-se o prazo de 15 (quinze) dias contados da data em que a Consulente tiver ciência da resposta, desde que o prazo normal para seu pagamento tenha vencido posteriormente ao protocolo desta Consulta, observado o disposto no art. 42 do RPTA/MG, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 12 de dezembro de 2014.

Não obstante a Impugnante seja fabricante de vinho, no período autuado, tal mercadoria, não se encontrava abrigo na legislação mineira que outorgava a redução de base de cálculo para a apuração do imposto.

Com efeito, na hipótese dos autos, não incide a norma estabelecida nos termos do disposto no item 43, Anexo IV do RICMS/02, posto que a aplicação da redução de base de cálculo era restrita às operações promovidas por estabelecimentos industriais mineiros com os produtos por eles fabricados.

Nesses termos, observadas as remessas de bebidas alcólicas destinadas a contribuintes mineiros promovidas até 30/09/14 por estabelecimento industrial sediado em outra unidade da Federação em operações interestaduais, para a apuração da base de cálculo do ICMS/ST incidente em tais operações deveria ter sido utilizada a MVA AJUSTADA, observando-se que a “ALQ intra” a ser considerada no ajuste da MVA é de 25% (vinte e cinco por cento).

Ressalte-se, que é incontroversa a alteração operada na redação do item 43, Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02 promovida pelo disposto no art. 1º do Decreto nº 46.616/14, cuja vigência, nos termos do art. 2º do referido decreto, somente produziu efeitos a partir de 1º de outubro de 2014, como devidamente observado nos autos pela Autoridade Fiscal.

Nesse sentido, somente a partir de 1º de outubro de 2014, portanto, após o período considerado nas hipóteses dos autos, não se fazia necessário o ajuste na MVA, observada a equivalência existente entre a “ALQ inter” e “ALQ intra” correspondentes

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a 12% (doze por cento). A regra prevaleceu até 31/03/17 por força do disposto no Decreto nº 47.108/16 que revogou o item 43, Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02.

Despiciendo justificar que a incidência da norma que estabeleceu a aplicação da MVA ajustada em operações interestaduais tem como objetivo equalizar o montante do ICMS incidente na cadeia de circulação da mercadoria adquirida em operações internas ou interestaduais e, conseqüentemente, o seu preço final.

De fato, tratando-se de norma que veicula a instituição de benefício fiscal, qual seja: a redução da base cálculo do ICMS/ST, a sua interpretação deve ser estrita, conforme termos do disposto no art. 111 do CTN.

O Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais já se posicionou em diversas outras oportunidades acerca da matéria em questão, firmando o entendimento pela procedência do lançamento que exigiu o ajuste da MVA aplicável à apuração das bases de cálculos dos produtos vinhos e congêneres nas operações interestaduais de remessa desses a contribuintes mineiros, no período alcançado pela autuação em discussão.

Como exemplo, cite-se os Acórdãos recentes de nº 22.426/17/3ª, 22.449/17/3ª e 22.568/17/2ª proferidos pelas Segunda e Terceira Câmara de Julgamento do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais.

### **ACÓRDÃO 22.426/17/3ª**

#### EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – BASE DE CÁLCULO. CONSTATADA A RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST, DEVIDO PELA AUTUADA, ESTABELECIDADA NO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, CONTRIBUINTE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO NOS TERMOS DO PROTOCOLO ICMS 96/09, EM RELAÇÃO A OPERAÇÕES COM MERCADORIAS, RELACIONADAS NO ITEM 17 DA PARTE 2 DO ANEXO XV DO RICMS/02 (VIGENTE ATÉ 31/12/15), DESTINADAS A CONTRIBUINTES MINEIROS, EM RAZÃO DA FORMAÇÃO INCORRETA DA BASE DE CÁLCULO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, AO NÃO APLICAR A MARGEM DE VALOR AGREGADO - MVA AJUSTADA. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO § 5º DO ART. 19 DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II, § 2º, INCISO I, E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO VII, ALÍNEA “C”, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

### **ACÓRDÃO: 22.449/17/3ª**

#### EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – BASE DE CÁLCULO. IMPUTAÇÃO FISCAL DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST, DEVIDO PELA IMPUGNANTE,

ESTABELECIDA NO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, CONTRIBUINTE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO NOS TERMOS DO PROTOCOLO ICMS N.º 96/09, EM RELAÇÃO A OPERAÇÕES COM MERCADORIAS, RELACIONADAS NO ITEM 17 DA PARTE 2 DO ANEXO XV DO RICMS/02 (VIGENTE ATÉ 31 DE DEZEMBRO DE 2015), DESTINADAS A CONTRIBUINTES MINEIROS, EM RAZÃO DA FORMAÇÃO INCORRETA DA BASE DE CÁLCULO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, AO NÃO APLICAR A MARGEM DE VALOR AGREGADO - MVA AJUSTADA. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO § 5º DO ART. 19 DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST E DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA PREVISTAS NA LEI N.º 6.763/75, RESPECTIVAMENTE, NOS ARTS. 56, INCISO II, § 2º, INCISO I E 55, INCISO VII, ALÍNEA “C”.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

**ACÓRDÃO: 21.568/17/2ª**

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – BASE DE CÁLCULO. CONSTATADA A RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST, DEVIDO PELA AUTUADA, ESTABELECIDA NO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, CONTRIBUINTE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO NOS TERMOS DO PROTOCOLO ICMS Nº 96/09, EM RELAÇÃO A OPERAÇÕES COM MERCADORIAS, RELACIONADAS NO ITEM 17 DA PARTE 2 DO ANEXO XV DO RICMS/02 (VIGENTE ATÉ 31/12/15), DESTINADAS A CONTRIBUINTES MINEIROS, EM RAZÃO DA FORMAÇÃO INCORRETA DA BASE DE CÁLCULO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, AO NÃO APLICAR A MARGEM DE VALOR AGREGADO - MVA AJUSTADA. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO § 5º DO ART. 19 DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II, § 2º, INCISO I, E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO VII, ALÍNEA “C”, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Em relação aos argumentos da Defesa de suposta duplicidade na cobrança das multas de revalidação e isolada, não se entende ter tido a Impugnante melhor sorte.

Ocorre que ao não aplicar a MVA ajustada, conforme previsto na legislação regente, a Impugnante reteve e recolheu o imposto em valores inferiores ao devido, cabendo à autoridade fiscal o lançamento da diferença devida e concomitantemente a aplicação (poder vinculante) da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75, correspondente ao descumprimento de obrigação tributária principal, veja-se:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 6.763/75

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

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

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

(...)

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo Contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da referida lei.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação), observado o disposto no § 2º, inciso I do mesmo dispositivo legal, se refere a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor do ICMS/ST efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento da obrigação acessória consistente na ação de consignar em documento fiscal que acobertar a operação o valor da base de cálculo da substituição tributária menor do que a prevista na legislação.

Destaque-se que a aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, conforme se percebe na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, cuja ementa transcreve-se a seguir:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - **MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE** - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...)

**É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE (S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO (A) (S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)**

(GRIFOU-SE)

Por conseguinte, uma vez constatada a ausência de recolhimento integral da obrigação principal incide, necessariamente, a penalidade moratória prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75. Ocorre que, havendo ação fiscal, a pena cominada encontra-se prevista no inciso II do referido dispositivo legal, observado o inciso I do § 2º, na hipótese dos autos.

Não há que se invocar o art. 112 do CTN para que seja aplicada a lei mais benéfica ao Autuado quando houver dúvida quanto ao fato, uma vez que este dispositivo tem aplicação à cominação de multas e penalidades, e não à hipótese de incidência de tributo ou de fixação de alíquota.

Ademais, não se observa evidências de dúvidas quanto à capitulação legal do fato, bem como, quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos. Ao contrário, os fatos, suas circunstâncias e a sua capitulação legal se encontram exaustivamente demonstrados nos autos.

Portanto, não havendo divergência acerca da interpretação da lei tributária, o art. 112 do CTN não pode ser aplicado.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUO QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Isso posto, corretas as exigências fiscais de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido o Conselheiro André Barros de Moura, que o julgava improcedente. Participaram do julgamento, além do signatário, e do Conselheiro vencido, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira (Revisor) e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 11 de julho de 2018.**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Presidente / Relator**

CS/D



**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

---

Acórdão:	21.851/18/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000901627-98	
Impugnação:	40.010145669-91	
Impugnante:	Arbor Brasil Indústria Brasileira de Bebidas Ltda	
	IE: 001103412.00-26	
Proc. S. Passivo:	Carolina Machado Freire Martins/Outro(s)	
Origem:	DF/Pouso Alegre	

---

Voto proferido pelo Conselheiro André Barros de Moura, 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.

Entende a Fiscalização que a diferença exigida referente ao FEM decorre do fato de que a formação da base de cálculo para apuração do ICMS/ST devido teria se dado de forma incorreta, uma vez que a Autuada não teria aplicado a Margem de Valor Agregado Ajustada (MVA ajustada), conforme demonstrado nos anexos que acompanharam o AI lavrado.

Inicialmente é necessário se conceituar o que é a MVA Ajustada, qual o seu objetivo e quando a mesma deve ser utilizada.

A Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 8º, ao tratar do regime de sujeição passiva por substituição, determina que a base de cálculo será o valor correspondente ao preço de venda a consumidor acrescido do valor do frete, IPI e demais despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, bem como a parcela resultante da aplicação (sobre esse total) do percentual de valor agregado (margem de lucro).

Lei Complementar nº 87/96

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, 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 subseqüentes.

(...)

§ 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.

Por MVA, portanto, entende-se o percentual que é estabelecido para os mais diversos produtos ou grupos de produtos com o objetivo de se apurar a base de cálculo do ICMS/ST, ou seja, é o percentual aplicado sobre o valor de custo da mercadoria com o objetivo de aproximá-lo do seu valor final de venda nas operações subsequentes.

No caso das operações interestaduais, os estados determinaram que a MVA interna deveria ser ajustada, considerando-se as alíquotas do estado de destino e a alíquota interestadual.

Em Minas tal questão é tratada no art. 19, § 5º, do Anexo XV do RICMS/02, segundo o qual:

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

(...)

§ 5º Nas operações interestaduais com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste Anexo, quando o coeficiente a que se refere o inciso IV deste parágrafo for maior que o coeficiente correspondente à alíquota interestadual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de margem de valor agregado (MVA), esta será ajustada à alíquota interestadual aplicável, observada a fórmula "MVA ajustada =  $\{[(1 + MVA-ST \text{ original}) \times (1 - ALQ \text{ inter}) / (1 - ALQ \text{ intra})] - 1\} \times 100$ ", onde:

I- MVA ajustada é o percentual, com duas casas decimais, correspondente à margem de valor agregado a ser utilizada para apuração da base de cálculo relativa à substituição tributária na operação interestadual;

II- MVA-ST original é o coeficiente, com quatro casas decimais, correspondente à margem de valor agregado prevista na Parte 2 deste Anexo;

III- ALQ inter é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;

IV- ALQ intra é:

a) o coeficiente correspondente à alíquota interna estabelecida para a operação própria de contribuinte industrial ou importador substituto

tributário relativamente ao ICMS devido nas operações subsequentes com a mercadoria; ou

b) caso a operação própria do contribuinte industrial a que se refere à alínea "a" esteja sujeita à redução de base de cálculo, o valor do multiplicador estabelecido na Parte 1 do Anexo IV.

O objetivo de se ajustar a MVA é evitar diferenciações de preços e até mesmo concorrência entre empresas de estados diferentes por que poderiam ser favorecidas ou prejudicadas em razão da alíquota incidente na operação. Com o ajuste, o preço de custo de compra de uma mercadoria dentro ou fora do estado tende a ser o mesmo, se considerarmos somente os aspectos de ICMS.

Portanto, a utilização da MVA Ajustada somente se justifica quando há diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna.

Nesse sentido a Orientação Tributária DOLT/SUTRI n.º 001/08 é clara ao dispor:

Orientação Tributária DOLT/SUTRI N.º 001/08

ST/MVA Ajustada

Vigência: 1º/01/2009

1 Objetivo:

A adoção da Margem de Valor Agregado MVA ajustada visa equalizar o montante do ICMS incidente na cadeia de circulação e, conseqüentemente, o preço final da mercadoria.

2 Justificativa:

Quando a mercadoria é adquirida por contribuinte do ICMS em outro Estado, a operação interestadual é tributada pela alíquota de 12% ou de 4%; quando a aquisição é realizada dentro de Minas Gerais, a operação é tributada comumente a 18%. Como o valor do imposto compõe a sua própria base de cálculo, o preço de partida para o cálculo da substituição tributária reflete desequilíbrio em relação às mencionadas alíquotas e, conseqüentemente, no preço final da mercadoria.

Caso a MVA permaneça a mesma para ambos os casos, ao ser incorporado o valor do imposto (4%, 12% ou 18%) no preço da mercadoria na operação própria, tal diferença provocará um preço final menor quando a alíquota aplicável à operação própria for 4% ou 12%, donde resulta a necessidade de se adotar a "MVA Ajustada" para harmonizar o preço final da mercadoria em ambos os casos.

A mesma distorção se verifica no caso das operações internas quando o contribuinte detentor de regime

especial de caráter individual tem a alíquota efetiva relativa à sua operação própria reduzida.

3 Hipóteses de aplicação:

a) Operações interestaduais (§ 5º do art. 19): A “MVA ajustada” deverá ser adotada relativamente às operações interestaduais com as mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, quando o coeficiente a que se refere o inciso IV do § 5º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 for maior que o coeficiente correspondente à alíquota interestadual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de margem de valor agregado (MVA).

No período fiscalizado o RICMS/02 estabelecia a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) para as mercadorias objeto da presente ação fiscal:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

a) 25% (vinte e cinco por cento), nas operações com as seguintes mercadorias: Efeitos de 27/03/2008 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 6º, III, “a”, ambos do Dec. nº 44.754, de 14/03/2008:

(...);

a.2) bebidas alcoólicas, exceto cervejas, chopes e aguardentes de cana ou de melão;

Entretanto, no item 43 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, havia previsão de redução de base de cálculo para a saída interna de vinho promovida pelo estabelecimento fabricante com destino a contribuinte do ICMS correspondente à aplicação de multiplicador opcional de 12% (doze por cento):

Efeitos de 30/09/2003 a 30/09/2014 - Acrescido pelo art. 4º e vigência estabelecida pelo art. 5º, ambos do Dec. nº 43.618, de 30/09/2003:

“43.Saída, em operação interna, de vinho promovida pelo estabelecimento fabricante com destino a estabelecimento de contribuinte do ICMS.

52,00 Indeterminada.” (Grifou-se)

Assim, em relação às mercadorias fiscalizadas o que se observa é que a alíquota incidente nas operações internas era igual à alíquota incidente na operação interestadual, ou seja, 12% (doze por cento).

Não obstante a existência de tal benefício fiscal, entende a Fiscalização que deveria ter sido adotada, para fins de cálculo do ICMS/ST nas operações realizadas pela Impugnante, a Margem de Valor Agregado (MVA) Ajustada, posição esta também esposada pela Superintendência de Tributação- SUTRI (Consulta de Contribuinte nº 034/14).

*Permissa vênia*, como já colocado, o objetivo da criação da MVA Ajustada foi a eliminação de vantagem concorrencial de índole tributária decorrente da localização do contribuinte, tratando-se da aplicação do princípio constitucional que impede o estabelecimento de tratamento tributário diferenciado em razão da procedência ou do destino da mercadoria, princípio este expressamente consignado no art. 152 da Constituição da República.

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Ao comentar o referido artigo, CARRAZZA afirma que “*este dispositivo, como é fácil perceber, veicula o princípio da não-discriminação tributária em razão da origem ou do destino dos bens e serviços, que visa, em última análise, a assegurar, no mercado nacional, tratamento isonômico a todas as pessoas físicas ou jurídicas que desenvolvam suas atividades econômicas no âmbito interestadual e intermunicipal*” (Curso de Direito Constitucional Tributário – 26ª edição. Malheiros Editores, 2010. p. 924).

Sobre o tema, ALIOMAR BALEEIRO afirma que “*toda retaliação para proteger da concorrência de fora o produtor, comerciante ou, enfim, contribuinte da pessoa de direito público tributante é inconstitucional, seja onerando o produto acabado que entre, seja restringindo a saída de matérias-primas destinadas a competidores situados fora*” (Direito tributário Brasileiro – 11ª edição. Forense. p. 163).

No mesmo sentido, SACHA CALMON comenta que os entes políticos referidos no instituto em estudo “*não podem estabelecer barreiras fiscais dentro do território nacional, eis que o mercado brasileiro é comum*” (Curso de Direito Tributário Brasileiro – 1999. Forense. p.305.)

Com isso, percebemos que a Constituição Federal proíbe os estados, municípios e Distrito Federal de arquitetarem práticas fiscais discriminatórias, impedindo uma verdadeira “guerra fiscal” ou, conforme CARRAZZA diz, “aduanas internas” (Curso de Direito Constitucional Tributário – 26ª edição. Malheiros Editores, 2010. p. 925).

A título exemplificativo e em consonância com o STF podemos citar o seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO. ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA CONDICIONADA À ORIGEM DA INDUSTRIALIZAÇÃO DA MERCADORIA. SAÍDAS INTERNAS COM CAFÉ TORRADO OU MOÍDO. DECRETO 35.528/2004 DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. VIOLAÇÃO DO ART. 152 DA CONSTITUIÇÃO. O DECRETO 35.528/2004, DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO, AO ESTABELECE UM REGIME DIFERENCIADO DE TRIBUTAÇÃO PARA AS OPERAÇÕES DAS QUAIS RESULTEM A SAÍDA INTERNA DE CAFÉ TORRADO OU MOÍDO, EM FUNÇÃO DA PROCEDÊNCIA OU DO DESTINO DE TAL OPERAÇÃO, VIOLA O ART. 152 DA CONSTITUIÇÃO.” (ADI 3.389 E ADI 3.673, REL. MIN. JOAQUIM

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

BARBOSA, JULGAMENTO EM 6-9-2007, PLENÁRIO, DJ DE 1º-2-2008.)

De fato, é sabido que a Constituição expressamente veda o estabelecimento de diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Assim sendo, em se tratando de produtos sujeitos à sistemática da substituição, cuja carga tributária interna seja superior à alíquota aplicável nas operações interestaduais destinadas a este estado (12%), para efeitos de apuração de base de cálculo com utilização de margem de valor agregado, faz-se necessário o ajuste da mesma à alíquota interestadual aplicável, de sorte a anular a dita distorção, sob pena de inaceitável discriminação em desfavor dos contribuintes mineiros.

Referida situação não se observa, todavia, na hipótese em que a carga tributária interna é equivalente àquela incidente na operação interestadual, caso em que a adoção da MVA Ajustada, ao invés de combater a distorção concorrencial, acaba por gerá-la.

No presente caso, por questões de política tributária, optou o estado de Minas Gerais por conceder o benefício da redução da base de cálculo nas operações internas com as mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo IV do RICMS/02.

Assim, caso fosse adotada a MVA Ajustada, conforme pretende a Fiscalização, o contribuinte responsável pela apuração e pelo recolhimento do ICMS/ST relativo às operações subsequentes que, por presunção legal, ocorrerão neste estado, não gozariam do benefício concedido, ao contrário das empresas localizadas em Minas Gerais que promovessem operações internas com as mesmas mercadorias, ocasionando, assim, prejuízos à posição concorrencial dos primeiros.

Em outras palavras, a prevalecer o entendimento que fundamentou a ação fiscal, a adoção da MVA Ajustada importará na geração da distorção que, paradoxalmente, deveria ser por ela mesma eliminada, em franca contradição, não só com o ordenamento jurídico, mas também com as próprias razões que ensejaram a sua criação.

*Data máxima vênua*, tal questão já foi objeto de apreciação pelo Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, no julgamento do PTA nº 01.000169854-68, cujo Acórdão de nº 20.777/13/3ª, tem a seguinte ementa:

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO E/OU RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO. CONSTATADA A FALTA DE RECOLHIMENTO E O RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST DEVIDO PELA AUTUADA, ESTABELECIDO NO ESTADO DE SÃO PAULO, QUE POR FORÇA DOS PROTOCOLOS ICMS NºS 41/08, 27/09, 32/09, 39/09 E 159/09, ESTÁ OBRIGADA A REter E RECOLHER O ICMS/ST PELAS SAÍDAS DOS PRODUTOS DELES CONSTANTES PARA CONTRIBUINTES DESTE ESTADO, NA CONDIÇÃO DE SUBSTITUTA TRIBUTÁRIA, NOS TERMOS DOS ARTS. 12 E 46, INCISO III DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA**

NO ART. 56, INCISO II, § 2º E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO VII, MAJORADA EM RAZÃO DE REINCIDÊNCIA PREVISTA NO ART. 53, §§ 6º E 7º, TODOS DA LEI Nº 6.763/75. INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELO FISCO, DEVENDO, AINDA, SER EXCLUÍDA A MVA AJUSTADA NOS CASOS EM QUE A CARGA TRIBUTÁRIA NA OPERAÇÃO INTERNA SEJA IGUAL OU INFERIOR À ALÍQUOTA INTERESTADUAL E, TAMBÉM, EXCLUÍDA A MULTA ISOLADA EM RELAÇÃO ÀS NOTAS FISCAIS EM QUE NÃO HÁ CONSIGNAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO, ALÉM DE SUA REDUÇÃO PARA O PERCENTUAL DE 20% (VINTE POR CENTO), NOS TERMOS DA ALÍNEA “C” DO INCISO VII DO ART. 55 DA LEI Nº 6.763/75 C/C O ART. 106, INCISO II, ALÍNEA “C” DO CTN, EM RELAÇÃO ÀS NOTAS FISCAIS EM QUE HÁ CONSIGNAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO INFERIOR À DEVIDA. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

No julgamento do PTA nº 01.000172137-10 (Acórdão nº 20.410/12/3ª) esta questão também foi apreciada, tendo restado consignado no voto do Eminentíssimo Conselheiro Relator que:

ISTO POSTO, CONCLUI-SE QUE A ALÍQUOTA APLICÁVEL PARA AS OPERAÇÕES INTERNAS OBJETO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NESTE CASO MONTA A 18% (DEZOITO POR CENTO).

OCORRE, TODAVIA, QUE A LEGISLAÇÃO (RICMS/02: ANEXO IV, PARTE 1, ITEM 9) PREVÊ REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NAS OPERAÇÕES INTERNAS COM OS “FERROS E AÇOS NÃO PLANOS” RELACIONADOS NA PARTE 2 DO REFERIDO ANEXO IV, DENTRE OS QUAIS FIGURA O VERGALHÃO COMERCIALIZADO PELA IMPUGNANTE, DE MODO QUE A CARGA TRIBUTÁRIA RESULTE EM 12% (DOZE POR CENTO).

NÃO OBSTANTE A EXISTÊNCIA DE TAL BENEFÍCIO FISCAL, ENTENDE A FISCALIZAÇÃO QUE DEVE SER ADOTADA, PARA FINS DE CÁLCULO DO ICMS-ST, A MARGEM DE VALOR AGREGADO (MVA) AJUSTADA, POSIÇÃO ESTA TAMBÉM ESPOSADA PELA SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO- SUTRI, (CITE-SE, À GUIA DE EXEMPLIFICAÇÃO, A RESPOSTA PROFERIDA NO ÂMBITO DA CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 279/10).

ROGANDO AS VÊNIAS DE ESTILO, NÃO NOS PARECE QUE ASSIM SEJA.

HÁ QUE SE TER PRESENTE, PARA DESENLACE DA QUESTÃO, AS RAZÕES QUE ENSEJARAM A CONCEPÇÃO NORMATIVA DA MVA AJUSTADA, QUAL SEJA, A ELIMINAÇÃO DE VANTAGEM CONCORRENCIAL DE ÍNDOLE TRIBUTÁRIA DECORRENTE DA LOCALIZAÇÃO DO CONTRIBUINTE, O QUE SE ENCONTRA EM FRANCA DESCONFORMIDADE COM A NORMA EXTRAÍDA DO ART. 152 DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.

DE FATO, É SABIDO QUE REPUGNA À ORDEM CONSTITUCIONAL O ESTABELECIMENTO DE DIFERENÇA TRIBUTÁRIA ENTRE BENS E

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SERVIÇOS, DE QUALQUER NATUREZA, EM RAZÃO DE SUA PROCEDÊNCIA OU DESTINO.

ASSIM SENDO, EM SE TRATANDO DE PRODUTOS SUJEITOS À SISTEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO, CUJA CARGA TRIBUTÁRIA INTERNA SEJA SUPERIOR À ALÍQUOTA APLICÁVEL NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DESTINADAS A ESTE ESTADO 12 % (DOZE POR CENTO), PARA EFEITOS DE APURAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO COM UTILIZAÇÃO DE MARGEM DE VALOR AGREGADO, FAZ-SE NECESSÁRIO O AJUSTE DA MESMA À ALÍQUOTA INTERESTADUAL APLICÁVEL, DE SORTE A ANULAR A DITA DISTORÇÃO, SOB PENA DE INACEITÁVEL DISCRIMINAÇÃO EM DESFAVOR DOS CONTRIBUINTES MINEIROS.

REFERIDA SITUAÇÃO NÃO SE CONFIGURA, TODAVIA, NA HIPÓTESE EM QUE A CARGA TRIBUTÁRIA INTERNA É EQUIVALENTE ÀQUELA INCIDENTE NA OPERAÇÃO INTERESTADUAL, CASO EM QUE A ADOÇÃO DA MVA AJUSTADA, AO INVÉS DE COMBATER A DISTORÇÃO CONCORRENCIAL, ACABA POR GERÁ-LA.

NO PRESENTE CASO, POR QUESTÕES DE POLÍTICA TRIBUTÁRIA, OPTOU O ESTADO DE MINAS GERAIS EM CONCEDER O BENEFÍCIO DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NAS OPERAÇÕES INTERNAS COM AS MERCADORIAS RELACIONADAS NA PARTE 2 DO ANEXO IV DO RICMS/02.

ASSIM, CASO FOSSE ADOTADA A MVA AJUSTADA, CONFORME INTENCIONA A FISCALIZAÇÃO, OS CONTRIBUINTES MINEIROS RESPONSÁVEIS PELA APURAÇÃO E PELO RECOLHIMENTO DO ICMS/ST RELATIVO ÀS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES QUE, POR PRESUNÇÃO LEGAL, OCORRERÃO NESTE ESTADO,

NÃO GOZARIAM DO BENEFÍCIO CONCEDIDO, AO CONTRÁRIO DAS EMPRESAS LOCALIZADAS EM MINAS GERAIS QUE PROMOVESSEM OPERAÇÕES INTERNAS COM AS MESMAS MERCADORIAS, OCASIONANDO,

ASSIM, PREJUÍZOS À POSIÇÃO CONCORRENCIAL DOS PRIMEIROS.

EM OUTRAS PALAVRAS, A PREVALECER O ENTENDIMENTO QUE FUNDAMENTOU A AÇÃO FISCAL, A ADOÇÃO DA MVA AJUSTADA IMPORTARÁ NA GERAÇÃO DA DISTORÇÃO QUE, PARADOXALMENTE, DEVERIA SER POR ELA MESMA ELIMINADA, EM FRANCA CONTRADIÇÃO NÃO SÓ COM O ORDENAMENTO JURÍDICO, MAS TAMBÉM COM AS PRÓPRIAS RAZÕES QUE ENSEJARAM A SUA CRIAÇÃO, BEM COMO PRIVARIA OS CONTRIBUINTES MINEIROS RESPONSÁVEIS PELA APURAÇÃO E PELO RECOLHIMENTO DO ICMS/ST DO GOZO DO BENEFÍCIO DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

PORTANTO, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM MVA AJUSTADA NO PERCENTUAL DE 50,63% (CINQUENTA INTEIROS E SESENTA E TRÊS POR CENTO), CONFORME DETERMINADO PELO FISCO NO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO.



**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Portanto, não há de se falar em utilização da MVA Ajustada, conforme determinado pelo Fisco no presente Auto de Infração, mostrando-se correta a apuração do adicional relativo ao FEM realizada pela Autuada, ficando afastada a existência de qualquer diferença devida a esse título, devendo ser julgado improcedente o Auto de Infração lavrado, para os devidos fins.

**Sala das Sessões, 11 de julho de 2018.**

**André Barros de Moura  
Conselheiro**

CC/MG