

Acórdão: 21.958/18/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000954964-22  
Impugnação: 40.010145750-78  
Impugnante: Vinhos Monte Reale Ltda.  
IE: 001701099.00-34  
Proc. S. Passivo: Fernando Martins Ferreira  
Origem: DFT/Juiz de Fora

**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 nº 96/09, em relação às 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 nº 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, § 2º, inciso I e 55, inciso VII, alínea “c”.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA (FEM).** Constatou-se, mediante análise dos arquivos eletrônicos e documentos fiscais, que a Autuada, contribuinte substituto tributário nos termos do Protocolo ICMS nº 96/09, em relação às operações com mercadorias (bebidas alcoólicas), relacionadas no item 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (vigente até 31 de dezembro de 2015), destinadas a contribuintes mineiros, destacou e recolheu a menor o ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, correspondente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), incidente nas operações com mercadorias previstas no inciso I do art. 2º do Decreto nº 45.934/12. Exigências de ICMS/ST complementar (adicional FEM), Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I 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, no período de fevereiro de 2013 a setembro de 2014, em razão de a Autuada (substituta tributária) ter promovido a saída de mercadorias destinadas a revendedores mineiros, relacionados no item 17 (Bebidas Alcoólicas), vigentes à época, na Parte 2 do Anexo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

XV do RICMS/02, em decorrência de apuração incorreta da base de cálculo e do destaque a menor do imposto nos documentos fiscais autuados.

Exige-se 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” da Lei nº 6.763/75.

Também, no mesmo período, reteve e recolheu a menor os 2% (dois por cento) de adicional de alíquota incidente sobre as operações com ST de bebidas alcoólicas, em desacordo com o disposto no inciso I do art. 2º do Decreto nº 45.934/12.

Exige-se adicional de alíquota ICMS/ST correspondente ao FEM e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 97/107. Requer a procedência da impugnação.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 122/129, refuta as alegações da Defesa, pedindo ao final pela procedência do lançamento.

---

### **DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS/ST, no período de fevereiro de 2013 a setembro de 2014, em razão de a Autuada (substituta tributária) ter promovido a saída de mercadorias destinadas a revendedores mineiros, relacionados no item 17 (Bebidas Alcoólicas), vigentes à época, na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em decorrência de apuração incorreta da base de cálculo e do destaque a menor do imposto nos documentos fiscais autuados.

Exigências do 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” da Lei nº 6.763/75.

Versa também, no mesmo período, sobre a retenção e recolhimento a menor dos 2% (dois por cento) de adicional de alíquota correspondente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), incidente sobre as operações com ST de bebidas alcoólicas, em desacordo com o disposto no inciso I do art. 2º do Decreto nº 45.934/12.

Exigências do adicional de alíquota ICMS/ST correspondente ao FEM e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

A Autuada, em síntese, argumenta em sua defesa que, em virtude de erro na apuração da base de cálculo do imposto, efetuou recolhimento a menor do tributo, mas não deixou de recolhê-lo, razão pela qual entende não ser devida a aplicação da Multa de Revalidação em dobro, conforme preconiza o art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Aduz que, segundo seu entendimento, foi exigida a multa isolada em percentual de 40% (quarenta por cento) do montante do tributo (diferença apurada) acrescido da multa de mora para cálculo da multa isolada, quando o comando do art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75 dispõe que o percentual de aplicação é de 20% (vinte por cento) desse valor.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cita doutrina sobre o princípio do não confisco e afirma o caráter abusivo da multa de revalidação, de 100% (cem por cento), bem como reafirma a irregularidade da aplicação do percentual de 40% (quarenta por cento) ao invés de 20% (vinte por cento) da multa isolada, além do fato que esses percentuais não se amoldam à previsão constitucional contida no inciso IV do art. 150 da Constituição da República/88.

Apresenta, em anexo à impugnação, planilha de cálculo com os valores que entende como devidos e requer a procedência de sua argumentação de defesa.

Entretanto, conforme se verá, os argumentos trazidos pela Impugnante não ilidem a acusação fiscal.

O Sujeito Passivo, localizado no estado do Rio Grande do Sul, se dedica à fabricação e comercialização de vinhos e, conforme apurado pelo Fisco, foi constatada na formação da base de cálculo do ICMS/ST, a não aplicação da Margem de Valor Agregado Ajustada (MVA Ajustada) determinada pelo § 5º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, de forma que os valores referentes ao ICMS/ST, bem como os valores do adicional referente ao FEM, retidos e recolhidos, restaram aquém do que deveria ter sido retido e recolhido no período fiscalizado, assim, foi apurado o crédito tributário correspondente ao ICMS/ST (Anexo 5) e FEM (Anexo 2) devidos (apurados pelo Fisco) e o destacado, retido e recolhido pela Autuada.

Por oportuno, cumpre contextualizar que o regime da substituição tributária possui norma de competência estatuída na Constituição da República/88, em seu art. 150, § 7º e na Lei Complementar nº 87/96, conforme art. 6º, veja-se:

### Constituição da República/88:

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

(...)

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

Depreende-se, da leitura dos dispositivos supratranscritos, que os estados possuem competência para estabelecer, mediante lei, o regime de substituição tributária em relação às mercadorias selecionadas.

Assim, devidamente autorizado, o estado de Minas Gerais instituiu o regime em comento por meio do 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 subsequentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

Nestes termos, tratando-se de operação interestadual, a exigência do ICMS/ST da Impugnante fundamenta-se nos art. 22, inciso II da Lei nº 6.763/75 retrotranscrita, art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, com respaldo na Cláusula primeira do Protocolo ICMS nº 96/09, *in verbis*:

### **Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02**

***Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:***

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

### **Protocolo ICMS nº 96/09**

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com as mercadorias listadas no Anexo Único deste protocolo, destinadas aos Estados do Espírito Santo, Minas Gerais, Rio Grande do Sul ou ao

Estado de São Paulo, fica atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS relativo às operações subsequentes.

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se também em relação ao imposto devido pela diferença entre a alíquota interna e a interestadual, na hipótese de entrada, em estabelecimento de contribuinte, decorrente de operação interestadual de mercadoria destinada a uso ou consumo ou ativo permanente.

Por sua vez, a base de cálculo do ICMS/ST foi apurada nos termos do item 3 da alínea “b” do inciso I do *caput* e § 5º, ambos do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 c/c com a Cláusula sétima, § 2º do Protocolo ICMS nº 96/09, *in verbis*:

**Parte 1 do Anexo XV - RICMS/02**

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

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

***Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:***

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

(...)

***Efeitos de 12/08/2011 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 5º, III, ambos do Dec. nº 45.688, de 11/08/2011:***

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/01/2013 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 46.114, de 26/12/2012:***

§ 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 =  $\{[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1\} \times 100$ ", onde:

(...)

**Efeitos de 1º/01/2012 a 31/12/2012 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 45.805, de 13/12/2011:**

§ 5º Nas operações interestaduais com as mercadorias relacionadas nos itens 4 a 8, 10, 11, 14, 15, 17 a 24, 29 a 32, 36, 39, 41 e 43 a 51 da 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 =  $\{[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1\} \times 100$ ", 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

**Efeitos de 08/12/2011 a 31/12/2017 - Acrescido pelo art. 5º e vigência estabelecida pelo art. 8º, ambos do Dec. nº 45.801, de 07/12/2011:**

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### Protocolo ICMS nº 96/09

Cláusula sétima. Fica condicionada a aplicação deste Protocolo à mercadoria para a qual exista previsão da substituição tributária na legislação interna do Estado signatário de destino.

(...)

### **Nova redação dada ao § 2º da cláusula sétima pelo Prot. ICMS 166/09, efeitos a partir de 01.12.09**

§ 2º Os Estados signatários acordam em adequar as margens de valor agregado ajustadas para equalizar a carga tributária em razão da diferença entre a efetiva tributação da operação própria e a alíquota interna na unidade federada destinatária, com relação às entradas de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação.

Já a alíquota interna, prevista para as mercadorias, é de 25% (vinte e cinco por cento), de acordo com estabelecido na subalínea "a.2" da alínea "a" do inciso I do art. 42 da Parte Geral do RICMS/02, *in verbis*:

### Parte Geral do RICMS/02

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:

(...)

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

(...)

O cálculo do ICMS devido por substituição tributária deu-se na forma estabelecida no art. 20 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. O ICMS/ST exigido, como mencionado, é resultado do cotejo entre o ICMS/ST apurado pela Fiscalização e o retido pela Impugnante.

Considerando o período da autuação, torna-se pertinente esclarecer que a redução da base de cálculo do imposto, em operações internas neste estado, em relação às mercadorias objeto da exigência, encontra-se prevista no item 43 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02:

ITEM	HIPÓTESE/CONDIÇÕES	REDUÇÃO DE:	MULTIPLICADOR OPCIONAL PARA CÁLCULO DO IMPOSTO (POR ALÍQUOTA)			EFICÁCIA ATÉ:
			18%	12%	7%	

43 Revogado

**Efeitos de 1º/10/2014 a 31/03/2017 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 46.616, de 1º/10/2014:**

43 Saída, em operação interna, de vinho 52 Indeterminada

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

	<i>nacional, promovida pelo estabelecimento industrial, com destino a estabelecimento de contribuinte do ICMS.:</i>						
--	---	--	--	--	--	--	--

*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	<i>Saída, em operação interna, de vinho promovida pelo estabelecimento fabricante com destino a estabelecimento de contribuinte do ICMS.:</i>	52					Indeterminada
----	---	----	--	--	--	--	---------------

Assim, no período autuado (fevereiro de 2013 a setembro de 2014), a aplicação da redução de base de cálculo prevista no item 43 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02 estava restrita às operações promovidas por estabelecimentos industriais mineiros com os vinhos por eles fabricado.

Nesse sentido, no período autuado, nas operações interestaduais com vinhos/outras destinados a contribuinte mineiro deveria ser utilizada a MVA Ajustada para o cálculo do ICMS/ST, pois a “ALQ INTRA” a ser considerada no ajuste da MVA é de 25% (vinte e cinco por cento), uma vez que, no caso, a mercadoria não é fabricada pelo contribuinte mineiro.

Constata-se, pois, que o ajuste na MVA para apuração do ICMS/ST em relação ao vinho e outras bebidas objeto da exigência em exame restou indevido apenas a partir da publicação do Decreto nº 46.616/14 que alterou o item 43 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, com efeitos a partir de 1º de outubro de 2014 (após o período autuado), 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.

Nesse sentido, somente a partir de 1º de outubro de 2014, após o período autuado, nas operações interestaduais com vinhos nacionais destinadas a contribuintes mineiros, não é mais necessário o ajuste na MVA, por serem a “ALQ inter” e “ALQ intra” equivalentes, correspondentes a 12% (doze por cento). Tal entendimento prevaleceu até 31 de março de 2017, tendo em vista que o Decreto nº 47.108/16 revogou o item 43 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02.

Destaque-se que a discussão acerca do ajuste da MVA em relação às operações envolvendo contribuintes substituto tributário nos termos do Protocolo ICMS nº 96/09, já foi, inclusive, objeto de resposta de Consulta de Contribuinte exarada pela Superintendência de Tributação da SUTRI/SEF/MG, a qual, também, corrobora o lançamento em exame. Examine-se:

**CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 018/2017 PTA  
Nº: 45.000011842-96**

CONSULENTE: Casa Valduga - Vinhos Finos Ltda.

ORIGEM: Bento Gonçalves - RS

ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - VINHOS - MVA AJUSTADA - A partir de 1º de outubro de 2014, a



redução de base de cálculo de que trata o item 43 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/2002 aplica-se às operações internas promovidas por estabelecimentos industriais com vinhos nacionais. Assim, até 31/3/2017, para fins de aplicação da MVA AJUSTADA, nas operações interestaduais com vinhos nacionais destinadas a contribuintes mineiros deve ser observado o disposto na alínea “b” do inciso IV do § 5º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002.

**EXPOSIÇÃO:**

A Consultante, estabelecida em Bento Gonçalves/RS, apura o ICMS pela sistemática de débito e crédito e tem como atividade principal informada no cadastro estadual a fabricação de vinho (CNAE 1112-7/00).

Informa que promove operações interestaduais com seus produtos destinadas a contribuintes localizados no estado de Minas Gerais.

Menciona o § 5º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002, que trata da margem de valor agregado - MVA, destacando a alínea “b” referente à hipótese em que existe previsão de redução de base de cálculo no Anexo IV do mesmo Regulamento para a operação própria do contribuinte industrial.

Entende que não é necessário ajustar a MVA nas operações interestaduais com vinhos, em razão da redução de base de cálculo prevista para a referida mercadoria no item 43 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/2002.

Com dúvida sobre a correta interpretação da legislação tributária, formula a presente consulta.

**CONSULTA:**

1 - Está correto o entendimento de que na operação interestadual de venda de vinhos nacionais não haverá necessidade de se ajustar a MVA?

2 - No cálculo da substituição tributária em operações interestaduais de venda de vinhos utiliza-se para o cálculo da substituição tributária a “alíquota inter” de 12% (doze por cento), mesmo percentual a ser utilizado como “alíquota intra”?

3 - Caso as respostas aos itens anteriores forem afirmativas, a mesma regra seria aplicada nas operações com vinhos espumantes e espumosos?

**RESPOSTA:**

1 a 3 - O item 43 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/2002, na redação vigente até 30 de setembro de 2014, estabelecia a redução de 52% da base de

cálculo na saída interna de vinho promovida pelo 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/2002, 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 destinadas a contribuintes mineiros ocorridas até 30/09/2014, deveria ser utilizada a MVA AJUSTADA para o cálculo do ICMS/ST. A “ALQ intra” que deveria ser considerada no ajuste da MVA era de 25% (vinte e cinco por cento). A “ALQ inter”, por sua vez, era 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/2002, 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 do 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/2002, não sendo, desse modo, necessário o ajuste na MVA, por serem a “ALQ inter” e “ALQ intra” equivalentes, correspondentes a 12%.

É importante ressaltar que a referida redução de base de cálculo se restringe a uma das etapas de circulação da mercadoria até o consumo final, devendo o ICMS/ST ser calculado, nos termos do inciso I do art. 20 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002, com base

na alíquota interna de 25%, prevista na subalínea “a.2” do inciso I do art. 42 do mesmo Regulamento, acrescida do percentual de 2%, a título de adicional de alíquota, de que trata o Decreto nº 46.927/2015.

Tal entendimento aplica-se nas operações com vinhos espumantes e espumosos.

Nesse sentido, ver Consulta de Contribuinte nº 304/2014 e Orientação Tributária DOLT/SUTRI nº 003/2016.

Por fim, acrescenta-se que a presente orientação no tocante à não aplicação do ajuste da MVA prevalecerá até 31/3/2017, tendo em vista que o Decreto nº 47.108/2016 revoga o item 43 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/2002, com efeitos a partir de 1º/4/2017.

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 17 de janeiro de 2017.

Reitera-se, que no período autuado, a redução da base de cálculo do imposto prevista no item 43 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02 restringia-se à mercadoria fabricada pelo industrial mineiro. Dessa forma, como já explicitado, a “ALQ intra” para ajuste da MVA em relação à mercadoria não fabricada pelo industrial mineiro era no percentual de 25% (vinte e cinco por cento).

A adoção da Margem de Valor Agregado - MVA Ajustada visa equalizar o montante do ICMS incidente na cadeia de circulação da mercadoria adquirida em operações internas ou interestaduais e, conseqüentemente, o preço final da mercadoria.

Ademais, uma vez que respaldada nas disposições da Lei Complementar nº 87/96 e da Lei nº 6.763/75, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais vem proferindo decisões favoráveis à sua aplicação, como a seguinte:

**EMENTA: EMBARGOS À EXECUÇÃO. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. MARGEM DE VALOR AGREGADO AJUSTADA. LEGALIDADE. BASE DE CÁLCULO. LC 87/96. PREÇO PRATICADO NO MERCADO. ESTIMATIVA. IMPOSTO RECOLHIDO A MENOR. MULTA DE REVALIDAÇÃO. EXIGÊNCIA. - NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS PELO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ANTECIPADO A BASE DE CÁLCULO DEVE SER APURADA CONSIDERANDO A MARGEM DE VALOR AGREGADO QUE, SERÁ AJUSTADO NOS CASOS DE DIFERENÇAS DE ALÍQUOTA, CONFORME ESTABELECIDO NO ART. 19, § 5º, DO ANEXO XV DO RICMS/02.**

- A PREVISÃO DO ART. 9º, §4º E 6º, DA LEI COMPLEMENTAR 87/96, AO ADMITIR QUE A BASE DE CÁLCULO DO ICMS CORRESPONDA AO PREÇO A CONSUMIDOR FINAL USUALMENTE PRATICADO NO MERCADO, CONFERE AMPARO PARA QUE A LEGISLAÇÃO ESTADUAL ESTABELEÇA FÓRMULA DE ADEQUAÇÃO DA MARGEM DE VALOR AGREGADO PARA CORRIGIR A DISTORÇÃO GERADA PELOS REFLEXOS DAS DIFERENÇAS DE ALÍQUOTA ENTRE AS OPERAÇÕES INTERNAS E AS INTERESTADUAIS NO VALOR DO ICMS, ESTE INSERIDO EM SUA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- A APLICAÇÃO DA MARGEM DE VALOR AGREGADO AJUSTADO NÃO OFENDE O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE, NEM A ISONOMIA, POIS TRATA DE FORMA DIFERENCIADA REALIDADES DISTINTAS, ESTIMANDO A BASE DE CÁLCULO POR CRITÉRIO QUE RESULTA EM UMA MELHOR CORRESPONDÊNCIA AO PREÇO DE MERCADO LOCAL, CONTRABALANÇANDO A SITUAÇÃO BENÉFICA QUE DECORRIA DA ADOÇÃO DA ALÍQUOTA REDUZIDA NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

- CONSTATADO O RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO, TORNA-SE DEVIDA A MULTA DE REVALIDAÇÃO.

- RECURSO NÃO PROVIDO. (TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0024.12.260600-7/001, RELATOR(A): DES.(A) HELOISA COMBAT, 4ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 14/07/0016, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 19/07/2016) (...)

Por seu turno, o adicional de dois pontos percentuais nas alíquotas de ICMS, destinado ao Fundo de Erradicação da Miséria, fundamenta-se no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República/88, e está assim instituído em Minas Gerais, segundo o disposto no art. 12-A da Lei nº 6.763/75 e nas seguintes disposições contidas no Decreto nº 45.934/12, *ipsis litteris*:

### Lei nº 6.763/75

Art. 12-A. Fica estabelecido, para os fins do disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República, com vigência até 31 de dezembro de 2019, o adicional de dois pontos percentuais na alíquota prevista para a operação interna que tenha como destinatário consumidor final, contribuinte ou não do imposto, com as mercadorias abaixo relacionadas, inclusive quando a alíquota for fixada no regulamento do imposto:

I - cervejas sem álcool e bebidas alcoólicas, exceto aguardentes de cana ou de melão;

(...)

### Decreto nº 45.934/12

(MG de 23/03/2012 e retificado no MG de 10/07/2012)

Art. 2º Na operação interna que tenha como destinatário consumidor final e na operação interestadual que tenha como destinatário pessoa não contribuinte do ICMS, realizadas até 31 de dezembro de 2015, com mercadoria abaixo relacionada, a alíquota do ICMS prevista no inciso I do art. 42 do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, será adicionada de dois pontos percentuais:

I - cerveja sem álcool e bebidas alcoólicas, exceto aguardente de cana ou de melão;

(...)

*Efeitos de 28/03/2012 a 31/01/2014 - Redação original:*

Art. 3º O disposto no art. 2º aplica-se, também, na retenção ou no recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, inclusive nos casos em que o estabelecimento do responsável esteja situado em outra unidade da Federação.

(...)

Sobre o referido adicional, importante destacar os esclarecimentos contidos na “Orientação Tributária DOLT/SUTRI nº 002/12”, de 08 de agosto de 2012, a saber:

Tendo em vista o que estabelece o § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República, foi instituído pela Lei nº 19.978, de 28 de dezembro de 2011, o adicional de dois pontos percentuais na alíquota do ICMS, com vistas a financiar o Fundo de Erradicação da Miséria - FEM, criado pela Lei nº 19.990, de 29 de dezembro de 2011.

(...)

Ressalte-se que o adicional de alíquota deve ser aplicado também na retenção ou no recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, inclusive nos casos em que o estabelecimento do responsável esteja situado em outra unidade da Federação, nos termos do art. 3º do Decreto em referência.

#### **Perguntas e respostas**

(...)

3 - Em relação às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (cerveja sem álcool, bebidas alcoólicas, exceto aguardente de cana ou de melaço, cigarros, exceto os embalados em maço, e produtos de tabacaria), em quais situações deve ser aplicado o adicional de alíquota?

Primeiramente, cumpre esclarecer que a substituição tributária atribui a determinado contribuinte, sujeito passivo da obrigação tributária, a condição de responsável pela retenção e/ou pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes com a mercadoria até o consumidor final.

Assim, nas operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, o imposto relativo ao adicional de alíquota deverá ser recolhido pelo sujeito passivo por substituição, nas operações internas e nas operações interestaduais promovidas por estabelecimento de outro Estado, com destino a contribuinte situado em Minas Gerais.

Como se vê, o art. 3º do Decreto nº 45.934/12 retrotranscrito determina a obrigatoriedade do recolhimento do referido adicional inclusive nos casos em que o estabelecimento do contribuinte substituto tributário esteja situado em outra unidade da Federação (ST instituída por meio de Convênio ou Protocolo), como nos autos. Assim, de acordo com o citado art. 3º, o adicional em exame incide nas operações autuadas, pois a substituição tributária atribui ao sujeito passivo da obrigação tributária, a condição de responsável pela retenção e/ou pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes com a mercadoria até o consumidor final.

Dessa forma, nas operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, o imposto relativo ao adicional de alíquota deverá ser recolhido pelo sujeito passivo por substituição, nas operações internas e nas interestaduais promovidas por estabelecimento de outro estado, com destino a contribuinte situado em Minas Gerais.

Por outro lado, a Impugnante alega que não seria aplicável a multa de revalidação em dobro, uma vez que não deixou de recolher e/ou reter o tributo, mas sim que houve retenção e recolhimento a menor, o que não enquadraria a sua conduta ao descrito no inciso I do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Todavia, a referida majoração está em perfeita consonância com o tipo infracional praticado pela Autuada, não sendo tipo diverso daquele relativo à prática de não retenção ou falta de pagamento do tributo, isto porque o referido dispositivo tem por objetivo apenar a conduta relativa à supressão do recolhimento do tributo, seja em parte ou em sua totalidade.

Assim prescreve o art. 53 da Lei nº 6.763/75:

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência - UFIR -, prevista no artigo 224 desta Lei, vigente na data em que tenha ocorrido a infração e, quando for o caso, o valor do imposto não declarado;

II - o valor das operações ou das prestações realizadas ou da base de cálculo estabelecida pela legislação;

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte. (Grifou-se)

Já o art. 56, também, da Lei nº 6.763/75, no que pertine ao caso em análise, prescreve:

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.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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; (Grifou-se)

Veja-se que, quando a exigência decorrer de ação fiscal, caso dos autos, os parâmetros para aplicação da multa de revalidação estão dispostos no inciso II do *caput* do art. 56 e no seu § 2º, inciso I, sendo aplicada em conformidade com os casos previstos no inciso III do art. 53 retrotranscrito, isto é, tendo como referência o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte pelo contribuinte.

Logo, as expressões “por não-retenção” ou “por falta de pagamento” do inciso I do § 2º do art. 56 não poderiam se referir a outra hipótese que não seja, como dispõe o inciso III do art. 53, ao ICMS/ST não recolhido no todo ou em parte pelo contribuinte.

No caso, a majoração é aplicada, não em razão de não haver o recolhimento total do tributo, mas pela falta do seu recolhimento, parcial ou total, em razão da natureza deste ser ICMS/ST, em relação ao qual se presume que o contribuinte, substituto tributário, ao realizar a operação de saída da mercadoria, já tenha recebido do contribuinte substituído o valor do imposto devido por este, tendo por obrigação de repassá-lo ao Sujeito Ativo titular da competência para exigí-lo, importando o não-repasse em apropriação indébita do tributo.

Cumpra ainda destacar que essa foi a vontade expressa do legislador ao acrescentar tal dispositivo ao art. 56 da Lei nº 6.763/75. Veja-se:

O § 2º e seus incisos I e II foram acrescentados ao art. 56 da Lei nº 6.763/75 pelo art. 29 da Lei nº 14.699/03 (Efeitos a partir de 1º/11/03), e no encaminhamento do projeto de lei, PL 721/03, à Assembleia Legislativa de Minas Gerais, assim se manifestou o Poder Executivo em relação à proposição em tela, mediante Mensagem nº 61/03, de 14/05/03:

4 - art. 56, § 2.º: ampliação das hipóteses (incisos II e III do parágrafo) em que a penalidade (multa de revalidação) será aplicada em dobro, em caso de não-pagamento do imposto, quando a operação envolver mercadoria sujeita à substituição tributária;

Vê-se com clareza que a intenção do legislador é de agravar a penalidade quando em operações, sujeitas à substituição tributária, não ocorrer o pagamento do imposto. Infere-se que o agravamento tem por pressuposto a falta de pagamento do imposto, no todo ou em parte, relacionado, reitera-se, a operação com mercadoria sujeita à ST.

Caso assim não fosse, poderia se deparar com situações, por exemplo, em que dois contribuintes, sujeitos à sistemática da substituição tributária, em idêntica situação de débito do imposto, aquele que recolhesse 1% (um por cento) do débito estaria a salvo de ser apenado pela majoração da multa de revalidação, ao passo que

aquele que nada recolhesse a ela se sujeitaria. Essa situação se afastaria de qualquer possibilidade de observância do caráter de razoabilidade e de proporcionalidade que a dita penalidade deve se revestir.

Esclareça-se, por oportuno, que no texto destacado da Mensagem nº 61/2003, a referência aos “(incisos II e III do parágrafo)” deve ser entendida como “(incisos I e II do parágrafo)”, uma vez que o inciso III só veio a ser acrescido ao § 2º pelo art. 2º da Lei nº 20.824, de 31/07/13 (Efeitos a partir de 1º/08/13).

Também não procede a alegação da Impugnante de que a Fiscalização equivocou-se na cobrança da multa isolada, afirmando que “fora aplicada a referida multa no importe de 40% (quarenta por cento) do valor resultante da soma do valor do tributo, acrescido da multa de revalidação.”, o que procura demonstrar anexando à peça de defesa um demonstrativo do crédito tributário com os valores que considera corretos.

Entretanto, conforme se verifica do Anexo 7 (Quadro Demonstrativo da Multa Isolada), fls. 90, a multa isolada foi exigida corretamente no percentual de 20% (vinte por cento) sobre a diferença da base de cálculo encontrada, parâmetro este que foi utilizado também para a exigência do ICMS/ST, conforme se verifica no Anexo 5 às fls. 56, cujo valor não foi objeto de contestação pela Autuada.

Portanto, 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.

Assim dispõe o art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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 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:



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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*:

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, CONCLUI 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.

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 dos signatários e do Conselheiro vencido, a Conselheira Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 07 de novembro de 2018.**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Presidente / Revisor**

**Luiz Geraldo de Oliveira**  
**Relator**

T

21.958/18/2ª

<b>CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS</b>
--

---

Acórdão:	21.958/18/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000954964-22	
Impugnação:	40.010145750-78	
Impugnante:	Vinhos Monte Reale Ltda	
	IE: 001701099.00-34	
Proc. S. Passivo:	Fernando Martins Ferreira	
Origem:	DFT/Juiz de Fora	

---

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 as exigências constantes do presente Auto de Infração decorrem 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 acompanham o Auto de Infração lavrado.

Inicialmente, é necessário se conceituar o que é a MVA Ajustada, qual o seu objetivo e quando ela 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).

Dispõe o art. 8º da 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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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 Gerais 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 =  $\frac{[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1}{100}$ ", 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 001/2008 é clara ao dispor:

**Orientação Tributária DOLT/SUTRI N° 001/2008**  
**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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 1º/10/2014 a 31/03/2017 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos Dec. nº 46.616, de 1º/10/2014:**

43	Saída, em operação interna, de vinho nacional, promovida pelo estabelecimento industrial, com destino a estabelecimento de contribuinte do ICMS.	52,00				Indet rmina da
----	--	-------	--	--	--	----------------------

**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:**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

43	Saída, em operação interna, de vinho promovida pelo <b>estabelecimento fabricante</b> com destino a estabelecimento de contribuinte do ICMS.	52,00				Indeterminada
----	--	-------	--	--	--	---------------

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 e o voto majoritário 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 034/2014).

*Permissa venia*, 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.

Dispõe o art. 152 da Constituição Federal:

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:

(...)

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 expõe;

(...)

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).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 o 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 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 com alíquota de 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 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, ocorreram neste

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 venia*, tal questão já foi objeto de apreciação pelo Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, no julgamento do PTA 01.000169854-68, cujo Acórdão 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, ESTABELECIDA 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 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"



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 DECORRENTÉ 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 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 PREVALECE 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.

Portanto, não há que se falar em utilização da MVA Ajustada, conforme determinado pelo Fisco no presente Auto de Infração, mostrando-se correta a apuração realizada pela Autuada, ficando afastada a existência de qualquer diferença devida, assim como, mostra-se correta a base de cálculo do ICMS/ST consignada nos documentos fiscais emitidos, devendo ser julgado improcedente o Auto de Infração lavrado, para os devidos fins.

**Sala das Sessões, 07 de novembro de 2018.**

**André Barros de Moura**  
**Conselheiro**