

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.423/19/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001202318-90
Impugnação: 40.010147889-18
Impugnante: Ambev S.A.
IE: 002196371.22-18
Proc. S. Passivo: Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – BEBIDAS – BASE DE CÁLCULO. Constatado que a Autuada, substituta tributária sediada no estado de São Paulo, efetuou a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, incidente nas operações com bebidas destinadas a contribuintes mineiros, em decorrência da adoção de base de cálculo do imposto em desacordo com o estabelecido no art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências referentes à diferença de ICMS/ST apurada, acrescida das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, § 2º, inciso I e 55, inciso VII, alínea "c", ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre a constatação de que a Autuada, substituta tributária sediada no estado de São Paulo, realizou operações de saídas de produtos relacionados no capítulo 3 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (“cervejas, chopes, refrigerantes, águas e outras bebidas”), com destino a contribuintes mineiros, no período de 01/05/18 a 31/01/19, com retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária a este estado, tendo em vista que a base de cálculo consignada nos respectivos documentos fiscais foi apurada com fundamento no art. 19, inciso I, subalínea “b2” (Preço Médio Ponderado a Consumidor Final - PMPF), quando o correto seria a prevista no art. 19, inciso I, subalínea “b3” (Margem de Valor Agregado - MVA), nos termos estabelecidos no art. 47-A, todos do mesmo Anexo XV do RICMS/02, uma vez que o valor da operação própria praticado era superior a 80% (oitenta por cento) do PMPF estabelecido para as mercadorias.

As exigências referem-se à diferença do ICMS/ST apurada, acrescida das Multas de Revalidação e Isolada capituladas no art. 56, § 2º, inciso I e 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 22/73.

A Fiscalização reformula o lançamento às fls. 270/271.

Aberta vista, a Impugnante manifesta-se às fls. 287/293.

Na oportunidade, acatando parcialmente a impugnação apresentada pela Defesa, a Fiscalização novamente rerratifica o lançamento às fls. 318/319;

Reaberta vista, a Impugnante comparece às fls. 340/343, enquanto a Fiscalização manifesta-se às fls. 351/363.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento. Alega irregularidades na apuração do *quantum debeatur*, uma vez utilizada MVA indevida.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois, verifica-se que a Fiscalização reformula o crédito tributário, nos termos do Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 270/271 e 318/319, acatando todas as ponderações da Impugnante em relação aos valores do lançamento.

Conforme explica a Fiscalização no Termo de Rerratificação de Auto de Infração, às fls. 270, “o acatamento parcial referido resultou em diminuição do valor total do crédito tributário consignado no PTA acima citado, pois foram reduzidos os valores referentes ao ICMS ST e às penalidades impostas” e que esta modificação tem origem na “Alteração da Margem de Valor Agregado utilizada para o cálculo do crédito tributário”.

Portanto, com as reformulações, foram decotados do crédito tributário inicial, todas as parcelas pleiteadas pela Defesa relacionadas com as atividades abordadas no feito fiscal, perdendo o objeto da arguição, senão, quanto aos valores remanescentes por divergência de entendimento da norma.

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

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

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

Do Mérito

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre a constatação de que a Autuada, substituta tributária sediada no estado de São Paulo, realizou operações de saídas de produtos relacionados no capítulo 3 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (“cervejas, chopes, refrigerantes, águas e outras bebidas”), com destino a contribuintes mineiros, no período de 01/05/18 a 31/01/19, com retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária a este estado, tendo em vista que a base de cálculo consignada nos respectivos documentos fiscais foi apurada com fundamento no art. 19, inciso I, subalínea “b2” (Preço Médio Ponderado a Consumidor Final - PMPF), quando o correto seria a prevista no art. 19, inciso I, subalínea “b3” (Margem de Valor Agregado - MVA), nos termos estabelecidos no art. 47-A, todos do mesmo Anexo XV do RICMS/02, uma vez que o valor da operação própria praticado pela Autuada era superior a 80% (oitenta por cento) do PMPF estabelecido para as mercadorias.

RICMS/02 – Anexo XV

Efeitos a partir de 01/01/16

Art. 47-A. Na hipótese de operação interestadual com mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada no capítulo 3, com âmbito de aplicação 3.1, na Parte 2 deste Anexo, em que o valor da operação própria praticado pelo remetente seja superior a 80% (oitenta por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) estabelecido para a mercadoria, o imposto devido a título de substituição tributária será calculado utilizando-se da base de cálculo estabelecida no art. 19, I, “b”, 3, desta Parte. (Grifou-se)

As exigências referem-se à diferença do ICMS/ST apurada, acrescida das Multas de Revalidação e Isolada capituladas no art. 56, § 2º, inciso I e 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Impugnante salienta, inicialmente, que “*no Estado de Minas Gerais, no caso de bebidas que não possuem preço sugerido pelos fabricantes, o RICMS/MG permite a utilização de dois sistemas distintos para fins de apuração da base de cálculo do ICMS-ST: o PMPF e a MVA*”.

Acrescenta que, “*em observância ao disposto na LC nº 87/96 e na Lei Estadual nº 6.763/75, o Decreto nº 43.080/02 (RICMS/MG) regula a forma de apuração da base de cálculo do ICMS-ST, que deverá obedecer a seguinte ordem*”:

- (i) o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF);
- (ii) o preço final a consumidor sugerido ou divulgado pelo industrial, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos, aprovado em portaria da Superintendência de Tributação; ou
- (iii) o preço praticado pelo remetente, acrescidos os encargos adicionais à parcela resultante da aplicação sobre

o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA).

Logo, a seu ver, *“o PMPF deve ser aplicado como regra geral, uma vez que a legislação o colocou em posição de preferência na ordem dos critérios possíveis de utilização para calcular-se o ICMS-ST”*, o que foi por ela feito.

Salienta que, para o Fisco mineiro, ela teria indevidamente se utilizado do critério do PMPF, para supostamente reduzir a carga tributária por ela suportada, quando, no entendimento fiscal, deveria ser utilizado o da Margem de Valor Agregado (MVA), nos termos da regra insculpida no art. 47-A da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/MG.

Afirma, porém, que essa hipótese não se sustenta, *“a partir da inteligência do próprio art. 47-A da Parte I do Anexo XV do RICMS/MG”*, utilizado como fundamento da presente autuação.

Art. 47-A. Na hipótese de operação interestadual com mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada no capítulo 3, com âmbito de aplicação 3.1, na Parte 2 deste Anexo, em que o valor da operação própria praticado pelo remetente seja superior a 80% (oitenta por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) estabelecido para a mercadoria, o imposto devido a título de substituição tributária será calculado utilizando-se da base de cálculo estabelecida no art. 19, I, “b”, 3, desta Parte.

§ 1º Mediante regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação, o sujeito passivo poderá adotar o PMPF em todas as operações com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária com âmbito de aplicação 3.1 de que trata o capítulo 3 da Parte 2 deste Anexo ocorridas no período de apuração do imposto, quando, consideradas as operações de vendas no estabelecimento ocorridas até o décimo terceiro período anterior ao período da operação, excluídas as operações do período imediatamente anterior, o somatório dos valores das operações próprias for igual ou inferior a 80% (oitenta por cento) do somatório das bases de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária, calculadas com base no PMPF.

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

De acordo com a Impugnante, *“do caput do dispositivo supra, vislumbra-se a instituição de um critério híbrido de apuração da base de cálculo do ICMS-ST*

inovador, o qual alterna a metodologia de cálculo, por meio de um mecanismo de 'gatilho', entre aplicação do PMPF e da MVA. No entanto, tal inovação no ordenamento, como será demonstrado a seguir, não poderia ter sido feita pelo Estado de Minas Gerais mediante Decreto, tendo assim o feito a despeito da legalidade”.

*Salienta, porém, que, “ainda que se considere válido o disposto no caput do referido artigo, diferentemente do alegado pelo Fisco na fundamentação do auto de infração em epígrafe, não haveria espaço no presente caso para aplicação do 'gatilho', isto é, **não se está diante da hipótese de incidência da própria norma invocada pela autuação**”.*

*Destaca, nesse sentido, que “a leitura atenta do artigo supracitado permite ao intérprete visualizar o **permissivo para utilização exclusiva do critério do PMPF para apurar a base de cálculo do ICMS-ST de todas as operações**, entre substituto e substituído, sempre que o **somatório dos valores das operações próprias for igual ou inferior a 80% do somatório das bases de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária, calculadas com base no PMPF, como no presente caso**”.*

*A seu ver, diante dessa norma extraível mediante a interpretação sistemático-teleológica do § 1º do art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02, a sua prática “**não atrai a incidência do caput do artigo, mas, sim, da autorização para aplicar unicamente o critério do PMPF na apuração da base de cálculo do ICMS-ST de todas as suas operações, contida no § 1º do dispositivo**”.*

*Aduz, nesse sentido, que “tomada a finalidade da norma contida no referido dispositivo do RICMS/MG como parâmetro de sua interpretação e aplicação – como não poderia ser diferente -, percebe-se que o valor do volume total de vendas em Minas Gerais pela Impugnante está, em verdade, consideravelmente **abaixo de 80%** do valor do PMPF, o que afasta a aplicação do caput do art. 47-A do RICMS/02, permitindo-se o cálculo por meio da regra do § 1º do aludido dispositivo”.*

Sustenta que, “diante do volume total de vendas de bebidas em Minas Gerais, considerando-se que o valor da operação própria da Impugnante não supera 80% do PMPF (pauto fiscal), mas, sim, na média fica consideravelmente abaixo disso, a única consequência normativa possível é a permissão para que ela se utilize do PMPF como critério adequado para apurar o ICMS por ela devido na qualidade de substituta tributária”, salientando que, em todo o período autuado – 01/05/18 a 31/01/19 – o valor total de suas operações próprias, calculado pela sistemática do art. 47-A, § 1º foi inferior ao percentual de 80% (oitenta por cento) do PMPF estipulado para as mercadorias por ela comercializadas, o que equivaleria dizer que agiu de forma correta, em aplicar o PMPF para cálculo do ICMS/ST devido nas operações interestaduais.

Ressalta, em síntese, que o procedimento constante do § 1º do art. 47-A da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, foi materialmente concretizado por sua atuação no mercado mineiro, onde o valor médio das suas operações próprias no estado de Minas Gerais não supera o percentual de 80% (oitenta por cento) do PMPF.

Noutro enfoque e após um longo arrazoado, a Impugnante afirma que “a pretensão do Poder Executivo no sentido de criar, mediante decreto, um novo critério

híbrido para apuração da base de cálculo do ICMS-ST, visando ao aumento da arrecadação, viola não só a LC nº 87/96, a Lei nº 6.763/75 e o Protocolo ICMS nº 11/91, mas também a própria CF/88. Não há qualquer possibilidade de os critérios estabelecidos serem alterados ou de novos critérios serem criados pelos estados, seja por meio do Poder Legislativo, seja por meio do Poder Executivo”.

Conclui, nesses termos, que, “diante da ilegalidade do art. 47-A da Parte I do Anexo XV do RICMS/02, o auto de infração em epígrafe carece de qualquer fundamento, devendo, pois, ser prontamente anulado por este e. Conselho de Contribuintes”.

Ainda, destaca “as alterações promovidas no Regulamento do ICMS de Minas Gerais que criaram uma nova ferramenta para cobrança de complementação do ICMS/ST em razão da não definitividade da base de cálculo presumida”, entende que os arts. 31-A e 31-B do Anexo XV do RICMS/02, reforçam ainda mais a tese de que o critério híbrido não deveria ser utilizado para complementação de imposto e corroboram toda sua defesa, na medida que demonstram a inconsistência da art. 47-A, caput, do Anexo XV do RICMS/02.

Por fim, a Impugnante destaca que, “no que se refere à base de cálculo do imposto e os descontos incondicionais, deve-se repisar que os descontos incondicionais são excluídos da base de cálculo do ICMS, **inclusive nos casos de substituição tributária**, já que o valor real da operação substituída não influencia na determinação da base de cálculo do ICMS-ST, que deve observância, única e exclusivamente, ao art. 8º da Lei Complementar nº 87/96”.

Vê-se, pois, que o cerne da controvérsia instaurada no presente Auto de Infração encontra-se relacionado à forma de apuração da base de cálculo do ICMS/ST, relativo às operações com bebidas.

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

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

Nesse contexto, cabe trazer à colação a legislação de regência da matéria, que disciplina as regras aplicáveis à apuração da base de cálculo do ICMS/ST, a começar pelo art. 13 da Lei nº 6.763/75, *verbis*:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

(...)

2) em relação a operação ou prestação subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

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

b - o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente ou ao tomador de serviço;

c - a margem de valor agregado, nela incluída a parcela referente ao lucro e o montante do próprio imposto, relativa a operação ou prestação subseqüentes, que será estabelecida em regulamento, com base em preço usualmente praticado no mercado considerado, obtido por levantamento, ainda que por amostragem, ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidade representativa do respectivo setor, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

§ 20 Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final ao consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, será o referido preço por ele estabelecido.

§ 21 Existindo preço final ao consumidor sugerido pelo fabricante, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos, poderá o regulamento estabelecer como base de cálculo esse preço.

(...)

§ 29 Em substituição ao disposto no item 2 do § 19 deste artigo, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço ao consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou a sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas na alínea "c" do mesmo item.

Conforme se observa, o item 2 do § 19 do art. 13 da Lei mineira dispõe que a base de cálculo do ICMS/ST será o valor da operação, nele incluídos os demais valores cobrados do destinatário e acréscimo da MVA.

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

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

Lei Complementar nº 87/96

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

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

[...]

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

[...]

§ 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.

[...]

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

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

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

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

I - em relação às operações subseqüentes:

(...)

b) tratando-se de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária que não tenha seu

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

1 - o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) divulgado em portaria da Superintendência de Tributação;

2. o preço final a consumidor sugerido ou divulgado pelo industrial, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos aprovado em portaria da Superintendência de Tributação; ou

Efeitos a partir de 1º/01/2016

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

Portanto, no caso da cerveja e do refrigerante, que não possuem preço sugerido pelos fabricantes, a legislação permite a utilização de duas sistemáticas para apurar a base de cálculo do ICMS/ST.

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

Assim, não obstante os argumentos apresentados pela Impugnante, verifica-se que em tal dispositivo regulamentar consta expressamente que, nas operações interestaduais com as mercadorias em questão, se o valor da operação própria do remetente for superior a 80% (oitenta por cento) do PMPF divulgado pela SEF/MG, a base de cálculo do ICMS/ST a ser adotada será a estabelecida no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 do referido Anexo XV (Margem de Valor Agregado – MVA) e não o PMPF:

Art. 47-A. Na hipótese de operação interestadual com mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada no capítulo 3, com âmbito de aplicação 3.1, na Parte 2 deste Anexo, em que o valor da operação própria praticado pelo remetente seja superior a 80% (oitenta por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) estabelecido para a mercadoria, o imposto devido a título de substituição tributária será calculado

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

utilizando-se da base de cálculo estabelecida no art. 19, I, "b", 3, desta Parte. (Grifou-se)

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

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

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

A Fiscalização corretamente apurou as exigências fiscais, conforme planilhas constantes do DVD-R de fls. 14, onde consta, detalhadamente, a apuração da diferença do valor do ICMS/ST a ser recolhido, usando como base de cálculo a MVA, apresentando inclusive as fórmulas utilizadas na apuração.

Constata-se, da análise das planilhas, que nas operações autuadas a base de cálculo do "ICMS operação própria" efetivamente foi superior a 80% (oitenta por cento) do valor do PMPF, consoante demonstrado na coluna "AF". Portanto, todos os valores da referida coluna extrapolam os limites definidos na legislação tributária, retrotranscritos. Para estes casos a Fiscalização calcula o ICMS/ST pela MVA, tomando o valor da base de cálculo do ICMS das operações próprias acrescido das demais parcelas cobradas do adquirente e, a este montante, agrega a MVA.

Registra-se que, conforme afirma a Fiscalização, os dados expressos nas planilhas que constam do DVD_R de fls. 14 dos autos refletem os itens de mercadorias originalmente contidos nas NF-e emitidas pela Contribuinte e não foram alterados. A Fiscalização detalha, ainda, todos os campos e fórmulas que foram inseridas nas planilhas a fim de se apurar o crédito tributário ora autuado.

Lado outro, mister se faz destacar que **a Impugnante se equivoca** ao afirmar que o seu procedimento não atrai a incidência do *caput* do art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02, mas, sim, da autorização para aplicar unicamente o critério do PMPF na apuração da base de cálculo do ICMS-ST de todas as suas operações, contida no § 1º do referido dispositivo.

Tal conclusão se deve ao fato de a Impugnante **não** ser detentora, à época da ocorrência dos fatos geradores, de regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação, condição *sine qua non* para utilização do critério previsto § 1º do art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02 (utilização do PMPF).

Art. 47-A. Na hipótese de operação interestadual com mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada no capítulo

3, com âmbito de aplicação 3.1, na Parte 2 deste Anexo, em que o valor da operação própria praticado pelo remetente seja superior a 80% (oitenta por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) estabelecido para a mercadoria, o imposto devido a título de substituição tributária será calculado utilizando-se da base de cálculo estabelecida no art. 19, I, "b", 3, desta Parte.

§ 1º Mediante regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação, o sujeito passivo poderá adotar o PMPF em todas as operações com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária com âmbito de aplicação 3.1 de que trata o capítulo 3 da Parte 2 deste Anexo ocorridas no período de apuração do imposto, quando, consideradas as operações de vendas no estabelecimento ocorridas até o décimo terceiro período anterior ao período da operação, excluídas as operações do período imediatamente anterior, o somatório dos valores das operações próprias for igual ou inferior a 80% (oitenta por cento) do somatório das bases de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária, calculadas com base no PMPF.

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

Em momento algum a Impugnante comprova que cumpriu o requisito exigido pela legislação ou que tivesse requerido, à época dos fatos, o regime especial previsto no dispositivo retrotranscrito, muito pelo contrário, pois **não adotou formalmente o procedimento constante do § 1º do art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02**, devendo-se destacar que é imprópria qualquer tipo de alegação de que o racional da norma foi materialmente concretizado.

Por oportuno, seguem a seguir excertos do Acórdão nº 22.455/17/1ª, que analisou a mesma matéria, envolvendo o mesmo Sujeito Passivo, comprovando que este conhecia as regras do referido art. 47-A e, mesmo assim, por opção exclusivamente sua, utilizou o PMPF para apurar o ICMS/ST devido nas suas operações, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 22.455/17/1ª

PTA/AI: 01.000612545-31

IMPUGNANTE: AMBEV S/A

IE: 002196371.02-31

"... IMPORTANTE SALIENTAR QUE A IMPUGNANTE CONHECIA AS REGRAS DO REFERIDO ART. 47-A E, MESMO ASSIM, POR OPÇÃO EXCLUSIVAMENTE SUA, UTILIZOU O PMPF PARA APURAR O

ICMS-ST DEVIDO NAS SUAS OPERAÇÕES. É O QUE DEPREENDE-SE DA ANÁLISE DO “COMUNICADO DA AMBEV S/A, ADMINISTRAÇÃO CENTRAL, DIRETORIA JURÍDICA” ENDEREÇADO AOS CLIENTES E DISTRIBUIDORES DOS PRODUTOS DE SEU PORTFÓLIO, CONFORME ANEXO 4, FLS. 83. CONFIRA-SE TRECHOS DO COMUNICADO DA EMPRESA, IN VERBIS:

(...)

CONTUDO, OS ART. 47-A E 47-B DO ANEXO XV PREVEEM QUE, NA HIPÓTESE EM QUE O VALOR DA OPERAÇÃO PRÓPRIA PRATICADO PELO REMETENTE SEJA SUPERIOR A 80% (OITENTA POR CENTO) – NA OPERAÇÃO INTERESTADUAL – OU 86% (OITENTA E SEIS POR CENTO) – NA OPERAÇÃO INTERNA – DO PREÇO MÉDIO PONDERADO A CONSUMIDOR FINAL ESTABELECIDO EM PORTARIA, O IMPOSTO DEVIDO A TÍTULO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DEVERÁ SER CALCULADO PELA APLICAÇÃO DE MARGEM DE VALOR AGREGADO (MVA).

(...)

INFORMAMOS QUE UTILIZAMOS TÃO SOMENTE O PREÇO MÉDIO DE VENDA FIXADO PELA SECRETARIA DA FAZENDA PARA APURAR O ICMS-ST DEVIDO NAS NOSSAS OPERAÇÕES, INDEPENDENTEMENTE DO VALOR PRATICADO.

POR FIM, DESTACAMOS QUE QUALQUER RESPONSABILIDADE DECORRENTE DESSA DISCUSSÃO RECAIRÁ TÃO SOMENTE SOBRE A AMBEV, QUE, COM BASE NA LEGISLAÇÃO EM VIGOR, É A SUBSTITUTA TRIBUTÁRIA NAS OPERAÇÕES COM CHOPE, CERVEJA E REFRIGERANTE.

ESTAMOS À DISPOSIÇÃO PARA QUAISQUER ESCLARECIMENTOS NECESSÁRIOS.” (GRIFOU-SE)

Importa registrar, que após a reformulação do lançamento de fls. 270/271, reaberta vista, a Impugnante comparece às fls. 287/293, mas não apresenta novos argumentos, apenas ratifica os termos da impugnação inicial quanto às exigências remanescentes do auto de infração.

O procedimento fiscal consistiu em acatar em parte as alegações da Defesa com relação à revisão das MVAs aplicadas nos cálculos do levantamento, reduzindo o crédito tributário principal e por consequência, as multas.

Na sequência, após aditamento da impugnação, novamente intervém nos autos a Fiscalização às fls. 318/330, para acolher novos abatimentos, dessa feita em relação aos recolhimentos complementares referentes ao ICMS/ST, realizados espontaneamente pelo contribuinte anteriormente à lavratura do Auto de Infração, relativamente a documentos fiscais cujas operações se enquadram nas disposições ora autuadas.

Dessa forma, com as reformulações do crédito tributário, o levantamento se ajusta aos valores efetivamente devidos.

Nem mesmo merece acolhida, a afirmação em sede de aditamento à impugnação, de que a cobrança é manifestamente indevida sobre os produtos ‘WALS

LAGER 473ML 6 PACK CARTÃO” e “COLORADO APIA LATA 410ML CARTÃO C6”, que são novos e não foram adquiridos nos 12 meses anteriores ao período em discussão no Auto de Infração, razão pela qual a Impugnante não possuía parâmetros para comparação. Entende que em se tratando de estabelecimento em início de atividades deve prevalecer o disposto no art. 47-B, § 2º, inciso VII do Anexo XV do RICMS.

Como bem esclarece a Fiscalização na sua manifestação nos autos:

Há que se esclarecer que as infrações à legislação tributária de regência do ICMS cometidas pela autuada foram constatadas a partir das operações interestaduais realizadas pela mesma, pela falta de atendimento ao disposto no art. 47-A.

Por outro lado, o art. 47-B, da Parte 1, do Anexo XV, do RICMS/MG, consigna que:

(...)

Art. 47-B. Na hipótese de operação interna com mercadoria submetida ao regime de substituição tributária com âmbito de aplicação 3.1 de que trata o capítulo 3 da Parte 2 deste Anexo em que o valor da operação própria praticado pelo remetente seja superior a 86% (oitenta e seis por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) estabelecido para a mercadoria, o imposto devido por substituição tributária será calculado utilizando-se da base de cálculo estabelecida no art. 19, I, “b”, 3, desta Parte.

(...)

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

(...)

VII - em se tratando de estabelecimento em início de atividade, nos dois primeiros períodos de apuração, o imposto devido a título de substituição tributária será apurado utilizando o PMPF. (Grifou-se)

Ressalte-se que foi justamente o que a autuada fez, conforme arquivos denominados AMBEV 2218 – LOUVEIRA – ICMS ST (folhas 13, 278 e 326 do PTA).

O fisco entende que o mexido tributário composto pelo disposto no art. 47-A e no disposto no art. 47-B, como quer a autuada, não pode ser acatado com o fito de cancelar as infrações cometidas pela mesma.

Pelo prescrito na legislação de regência do tema, não cabe a analogia pleiteada para os casos previstos no art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02. Inexiste previsão no dispositivo associada aos mesmos parâmetros adotados para o art. 47-B do mesmo diploma. Pelo contrário, a regra posta para as exceções nas operações interestaduais é o Regime Especial e, pelo que se depreende da legislação posta, caberá

ao ato concessório estabelecer parâmetros para os casos não dispostos no artigo, diferentemente do estabelecido pelo legislador para nas operações internas, como visto.

A Impugnante questiona quanto a MVA aplicada nos moldes do SPED e Notas Fiscais Eletrônicas, para produtos fabricados por empresas que pertencem ao grupo AMBEV S.A., a exemplo do produto código 000000000000057826, descrição BOHEMIA MAGNA PILSEN OW 300ML CX C 12, fabricado por AMBEV S.A., CNPJ 07526557/0046-01 e Inscrição Estadual 79.998.00-1, no estado do Rio de Janeiro; e dos produtos X WALS ONE WAY 600MG CX 12 (código 000000000000049520) e WALS LAGER LATA 473ML 6PACK CARTAO (código 000000000000068957) fabricados por CERVEJARIA ZX S.A., CNPJ 01131570/0005-07 e Inscrição Estadual 002.756492.0297, no estado de Minas Gerais.

Entende estar contemplada pela Autorização Provisória DGP/SUFIS Nº 002/2017 (doc. fls. 126/127) que autorizou o contribuinte AMBEV S.A., inscrição estadual 002.196371.00-70, e os contribuintes listados no Anexo Único do documento, em caráter provisório, a calcular o imposto devido a título de substituição tributária, com base no PMPF, nos termos do § 1º do art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02.

Porém, trata-se de manifesto equívoco da Impugnante. Mister observar que sua inscrição estadual (002.196371.22-18) não consta do anexo único da citada autorização, conforme comprovado no documento de fls. 127, além do mais, o requerimento para a autorização provisória data de 14/03/19, posterior ao período da autuação, compreendido entre 01/05/19 e 31/01/19, como se nota às fls. 129/131.

No mesmo norte, trilha a irresignação da Impugnante quando aduz que os valores das operações interestaduais realizadas com o produto “PATAGONIA BOHEMIAN PILSENER LN355ML CX12” não superam 80% (oitenta por cento) do PMPF, o que afasta a incidência do disposto no art. 47-A do Anexo IX do RICMS/02.

As tabelas demonstrativas envolvendo o produto reverenciam o contrário do exposto pela Defesa, conforme se comprova nos documentos de fls. 13, 278 e 326 dos autos. Está claro e evidenciado nos cálculos apresentados nos enumerados documentos o percentual de 80,78 % na relação entre o preço praticado pelo remetente e o PMPF atribuído para o produto. Portanto, correto o enquadramento dado pela Fiscalização no levantamento.

Também não merece acolhida, o argumento da Impugnante de que as alterações promovidas no Regulamento do ICMS de Minas Gerais que criaram uma nova ferramenta para cobrança de complementação do ICMS/ST em razão da não definitividade da base de cálculo presumida, em especial nos arts. 31-A e 31-B do Anexo XV do RICMS/02, reforçam ainda mais a tese de que o critério híbrido não deveria ser utilizado para complementação de imposto e corroboram toda defesa da autuada, na medida que demonstram a inconsistência da art. 47-A, caput, do Anexo XV do RICMS/02, pois estas alterações no Anexo XV se tratam das operações destinadas a consumidor final, o que não é o caso da Autuada.

A Impugnante alega, ainda, que não poderiam ter sido considerados, tal como fez a Fiscalização, os valores referentes aos descontos incondicionais na apuração da base de cálculo do ICMS relativo à substituição tributária.

Não obstante os argumentos apresentados, é incontroverso o entendimento de que os descontos que independem de condição não integram a base de cálculo do ICMS nas operações próprias, conforme prescrevem o art. 13, § 1º, inciso II, alínea “a” da Lei Complementar nº 87/96 e art. 13, § 2º, inciso I, alínea “b”, da Lei nº 6.763/75. Contudo, há que se destacar que, em matéria de formação da base de cálculo do ICMS/ST, estão em questão operações futuras, em relação às quais inexiste a garantia de que o desconto será automaticamente transferido, nos mesmos moldes, até o consumidor final.

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

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

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

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

(...)

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

(...)

(Grifou-se).

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

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

(...)

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

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

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes;

(...)

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei (...).

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

A Fiscalização salienta que essa alteração na legislação teve por escopo corrigir distorções verificadas na base de cálculo do imposto devido por substituição tributária, provocadas pela utilização indevida dos descontos incondicionais, como artifício para reduzir o valor do ICMS/ST a pagar. Descontos, aliás, travestidos de vantagens econômicas que posteriormente não serão repassadas ao consumidor final.

Assim, com respaldo em decisão do Superior Tribunal de Justiça (Recurso Especial nº 1.027.786-MG), segundo a qual os descontos incondicionais devem compor a base de cálculo da chamada “substituição tributária para frente”, promoveu-se a alteração supracitada no Anexo XV do RICMS/02.

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

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

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

(...)

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

valor da operação, valor que se define considerando tanto a bonificação como o desconto.

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

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

(...)

No Superior Tribunal de Justiça firmou-se o entendimento segundo o qual o valor das bonificações e dos descontos incondicionais não integra a base de cálculo do ICMS. E esse entendimento tem sido invocado pelos que pretendem ver adotado o mesmo critério no que diz respeito à base de cálculo do ICMS referente às operações futuras, vale dizer, às operações realizadas pelos substituídos.

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

(Grifou-se)

Saliente-se que a presente matéria já foi objeto de análise pelo Conselho de Contribuintes de Minas Gerais – CC/MG, oportunidade em que foi considerada correta a inclusão do desconto incondicional na base de cálculo do ICMS/ST, conforme se verifica dos Acórdãos nºs 21.081/13/1ª, 21.458/14/1ª, 21.619/15/3ª, 21.694/15/3ª, 4.099/15/CE, 4386/15/CE e 4398/15/CE, dentre outros.

O Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJ/MG) vem corroborando esse entendimento, o que pode ser observado através da decisão abaixo reproduzida:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS/ST PARA FRENTE - BASE DE CÁLCULO - VENDA DE CERVEJA E REFRIGERANTE - ART. 47-A DO RICMS/MG - RECOLHIMENTO A MENOR - MULTAS -

CABIMENTO - JUROS DE MORA - INCIDÊNCIA - HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS - MANUTENÇÃO - RECURSO NÃO PROVIDO 1. A BASE DE CÁLCULO DO ICMS-ST, NOS CASOS EM QUE O VALOR DA OPERAÇÃO PRÓPRIA SUPERA 80% (OITENTA POR CENTO) DO PMPF, É "O PREÇO PRATICADO PELO REMETENTE ACRESCIDO DOS VALORES CORRESPONDENTES A DESCONTOS CONCEDIDOS, INCLUSIVE O INCONDICIONAL, FRETE, SEGURO, IMPOSTOS, CONTRIBUIÇÕES, ROYALTIES RELATIVOS A FRANQUIA E DE OUTROS ENCARGOS TRANSFERÍVEIS OU COBRADOS DO DESTINATÁRIO, AINDA QUE POR TERCEIROS, ADICIONADO DA PARCELA RESULTANTE DA APLICAÇÃO SOBRE O REFERIDO MONTANTE DO PERCENTUAL DE MARGEM DE VALOR AGREGADO (MVA)..." E NÃO "O PREÇO MÉDIO PONDERADO A CONSUMIDOR FINAL (PMPF) DIVULGADO EM PORTARIA DA SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO.

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

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

(...)

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

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

Assim, corretas as exigências, da diferença do ICMS/ST, não recolhido em face da adoção incorreta da base de cálculo, bem como, da Multa de Revalidação estabelecida no art. 56, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75, a saber:

Art. 56

(...)

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

(...)

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

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

(...)

Imperioso observar, que de acordo com o disposto no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75, a multa de revalidação deve ser aplicada nos casos previstos no art. 53 do mesmo diploma legal, ou seja, deve ter como base o valor do imposto não recolhido, no todo ou em **parte** e, conforme disposto no inciso V c/c o § 1º do mesmo dispositivo, a multa isolada especificada será sempre cumulativa com aquela, quando resultarem do descumprimento de obrigações, principal e acessória. Veja-se:

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

(...)

III- o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

(...)

V - o valor do imposto a ser informado em documento fiscal por exigência da legislação.

§ 1º As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal. (grifou-se)

Assim, a Multa de Revalidação prevista no § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, específica para os casos envolvendo substituição tributária, aplica-se tanto aos casos em que não houver retenção do ICMS/ST, como também naqueles em que a retenção for efetuada em valor inferior ao efetivamente devido.

Quanto à Multa Isolada aplicada, capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, a despeito das colocações da Impugnante, constata-se que esta amolda-se perfeitamente à irregularidade praticada pela Autuada, como segue:

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;

Dessa forma, como restou demonstrado que a Autuada descumpriu a obrigação acessória em questão, ou seja, consignou nas notas fiscais base de cálculo do ICMS/ST menor que a prevista na legislação, correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea "c", da Lei nº 6.763/75.

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

Registra-se, ainda, que muitas jurisprudências citadas pela Impugnante em sua peça de defesa não podem ser analisadas e aplicadas ao presente trabalho fiscal por serem originários de administração tributária de outra unidade da Federação, não contando com qualquer normatividade no território mineiro.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, a Multa de Revalidação refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso VII, alínea "c", da Lei nº 6.763/75 (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

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 -

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS -
INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR -
OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS
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)

Cumprе destacar, ainda, que não há que se falar em eventual caráter
confiscatório e desproporcional em se tratando de multa regularmente prevista na
legislação estadual, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu
julgamento, a teor do art. 182 da mencionada Lei, *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;

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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em
preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No
mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos
termos das reformulações do crédito tributário efetuadas pela Fiscalização às fls.
270/282 e 318/330. Vencido, em parte, o Conselheiro Erick de Paula Carmo (Relator),
que ainda, excluía a majoração da multa de revalidação. Designado relator o
Conselheiro Eduardo de Souza Assis (Revisor). Pela Fazenda Pública Estadual,
sustentou oralmente a Dra. Edrise Campos. Participaram do julgamento, além do
signatário e do Conselheiro vencido, as Conselheiras Alexandra Codo Ferreira de
Azevedo e Cindy Andrade Moraes.

Sala das Sessões, 27 de novembro de 2019.

Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator designado

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	23.423/19/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.001202318-90	
Impugnação:	40.010147889-18	
Impugnante:	Ambev S.A.	
	IE: 002196371.22-18	
Proc. S. Passivo:	Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberlândia	

Voto proferido pelo Conselheiro Erick de Paula Carmo, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Versa a presente autuação sobre a constatação de que a Autuada, substituta tributária sediada no estado de São Paulo, realizou operações de saídas de produtos relacionados no capítulo 3 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (“cervejais, chopes, refrigerantes, águas e outras bebidas”), com destino a contribuintes mineiros, no período de 01/05/18 a 31/01/19, com retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária a este Estado, tendo em vista que a base de cálculo consignada nos respectivos documentos fiscais foi apurada com fundamento no art. 19, inciso I, subalínea “b2” (Preço Médio Ponderado a Consumidor Final - PMPF), quando o correto seria a prevista no art. 19, inciso I, subalínea “b3” (Margem de Valor Agregado - MVA), nos termos estabelecidos no art. 47-A, todos do mesmo Anexo XV do RICMS/02, uma vez que o valor da operação própria praticado era superior a 80% (oitenta por cento) do PMPF estabelecido para as mercadorias.

As exigências referem-se à diferença do ICMS/ST apurada, acrescida das Multas de Revalidação e Isolada capituladas no art. 56, § 2º, inciso I e 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

No tocante à majoração da Multa de Revalidação para 100% (cem por cento) do valor do ICMS/ST devido, sua capitulação legal encontra-se no § 2º, inciso I do art. 56 da Lei nº 6.763/75, cuja redação está transcrita a seguir, com a finalidade de se evidenciar os argumentos desfavoráveis à sua aplicação *in casu, in litteris*:

Art. 56 (...)

§ 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; (Grifo nosso).

Segundo o que se pode inferir da redação textual do preceito normativo, o legislador ordinário utilizou a seguinte expressão “**por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido**”, logo, em uma interpretação gramatical restritiva, isso significa que a condição tipificada da causa de majoração da multa tributária, como ilícito tributário, é apenas de que haja a não retenção ou a falta de pagamento do ICMS/ST pelo contribuinte substituto ou pelo responsável tributário.

Ainda que seja razoável a interpretação dada pelo Fisco mineiro à hipótese prevista no § 2º, inciso I do art. 56 da Lei nº 6.763/75, no sentido de se compreender a inclusão da hipótese de pagamento parcial do ICMS/ST, como causa de majoração da multa de revalidação sob análise, é inquestionável que configura interpretação ampliativa da causa de majoração da penalidade fiscal, visto que, ante o enfoque da Fiscalização Fazendária, a lei diz menos do que deveria dizer, quando ao se contemplar a expressão “falta de pagamento do imposto retido”, queria significar “falta de pagamento **integral** do imposto retido”.

Sem embargo, como a conduta do contribuinte ou responsável tributário *in casu* foi a de recolher ou reter o ICMS/ST em valor inferior ao que se exige no Auto de Infração, devido ao aproveitamento indevido de créditos escriturais de ICMS, oriundas de devoluções de mercadorias, efetivamente, entregues ao destinatário, sem o cumprimento dos requisitos legais para o ressarcimento, previstos nos arts. 22 a 24 e art. 27, todos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Em preito ao princípio da segurança jurídica e do princípio da tipicidade cerrada, toda a interpretação sobre o amoldamento da conduta do contribuinte à hipótese prevista no preceito normativo da penalidade fiscal deve ser restritiva, sob pena de se ampliar a subjetividade de análise do operador do direito, quando se impõe sanção tributária ao contribuinte.

Acaso se permitisse a utilização demasiada de conceitos indeterminados pelo criador da norma, que facultassem uma generalização das hipóteses de ilícito tributário, ou ainda se permitisse a interpretação extensiva pela incidência de hipóteses assemelhadas, porém não coincidentes com a letra da lei, pelo operador da norma, o resultado seria o mesmo, qual seja a insegurança jurídica ao contribuinte, que poderia ou não ser penalizado pela legislação tributária, ao alvitre das oscilações de entendimentos dos julgadores ao longo do tempo.

Por um lado, se é certo que o art. 136 do CTN prevê que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente, ou seja, que haja a consideração puramente objetiva (teoria da responsabilidade objetiva) do ilícito tributário, à semelhança o mesmo tipo de tratamento deveria ser dado pelo operador do direito à descrição objetiva das condutas deflagradoras de multas pecuniárias punitivas ou indenizatórias, no bojo dos tipos regulados pelo Direito Tributário Penal. Esse tipo de acepção das infrações tributárias privilegia o princípio implícito da tipicidade cerrada das formas, como limitação ao poder de tributar do estado.

Em um cotejo comparativo, quando o legislador quis regular explicitamente a hipótese de pagamento a menor do imposto, além daquela referente à falta de pagamento, fez enumeração de todas essas hipóteses na redação textual do dispositivo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

legal, sem economizar palavras, conforme se pode perceber do próprio inciso I do art. 56 da Lei nº 6.763/75, *in litteris*:

Art. 56 (...)

I - havendo espontaneidade no recolhimento do principal e dos acessórios antes da inscrição em dívida ativa, **nos casos de falta de pagamento, pagamento a menor ou intempestivo do imposto**, observado o disposto no § 1º deste artigo, a multa de mora será de:

(...) (sem destaques no original)

Ainda que no proêmio do art. 56 da Lei nº 6.763/75 não exista a previsão de pagamento parcial ou integral do ICMS/ST, *data venia*, aos entendimentos em contrário, a regra de capitulação da penalidade fiscal da Multa de Revalidação é a previsão de que incida no percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto cobrado no Auto de Infração, logo, se existe uma hipótese de majoração desta Multa de Revalidação ao elevado patamar de 100% (cem por cento) sobre o valor do imposto incidente na operação ou prestação, o mínimo que se exige é a observância de seu preceito normativo autorizador do aumento do imposto. E esse preceito normativo pode, sim, restringir sua aplicação, unicamente, à hipótese de falta de pagamento integral ou de retenção integral do ICMS/ST.

Caso contrário, *concessa venia*, arrisca-se uma vulgarização na utilização da causa de majoração da Multa de Revalidação, a ponto de constituir a regra principal de cobrança, enquanto a hipótese exceptiva, paulatinamente, passaria a ser a incidência do percentual de 50% (cinquenta por cento) do *caput* do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Explica-se melhor. A hipótese do *caput* do art. 56 da Lei nº 6.763/75 é a de admoestar o contribuinte inadimplente a recolher, voluntariamente, para o erário mineiro o imposto devido a cada competência fiscal, dentro do prazo de vencimento da obrigação tributária. Destarte, nessa hipótese, pouco importaria se houvesse o recolhimento parcial ou integral do ICMS, porque, de todo modo, implicaria na necessidade de se acionar a máquina burocrática estatal, dentro dos parâmetros legais, para exigir o que é devido ao estado de Minas Gerais.

Lado outro, na hipótese do § 2º, inciso I do art. 56 da Lei nº 6.763/75, a não retenção ou falta de pagamento do ICMS/ST implica na ausência de escrituração contábil-fiscal pelo estabelecimento alienante da mercadoria, que deu entrada no estabelecimento adquirente, e também na falta de preenchimento adequado do documento fiscal que acoberta essa operação mercantil. Assim sendo, a não retenção ou falta de pagamento do ICMS/ST dificulta, em demasia, o trabalho da Fiscalização Fazendária Estadual, consistindo, pois, em conduta infratora mais gravosa, àquela prevista no *caput* do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Nada obstante, já a conduta do contribuinte de reter a menor o valor do ICMS/ST ou de realizar pagamento em montante inferior ao declarado ao Fisco mineiro, não é tão grave, quanto à conduta descrita anteriormente, desde que se anteveja o caráter pedagógico à Multa de Revalidação, visto que na hipótese do inciso I do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, o contribuinte teria envidado esforços para

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cumprir suas obrigações acessórias e, ainda que irregulares, sob a ótica fiscal, denunciam a existência da operação mercantil, com informações a ela referentes, o que não causa tamanha dificuldade no trabalho de Fiscalização Fazendária.

Por um lado, o regime de substituição tributária facilita o trabalho de arrecadação fiscal, quando permite a concentração de todo o trabalho dos agentes fiscais em uma única etapa de circulação econômica do bem, resultando em um índice menor de evasão fiscal dos contribuintes, naqueles segmentos econômicos, em que haja uma predominância de certos fabricantes (substitutos) e uma pulverização dos comerciantes (substituídos), dentro do estado de Minas Gerais, como, por exemplo, no ramo de cigarros, veículos, bebidas, etc.

Sem embargo, no outro lado da moeda, existe uma concentração das obrigações acessórias do contribuinte substituído do ICMS/ST para o contribuinte substituto, além da dificuldade de se precisar com exatidão a base de cálculo de uma obrigação tributária futura, o que engendra sérias divergências de interpretação na legislação tributária vigente entre o contribuinte substituto e o estado arrecadador do imposto devido.

Por consequência lógica, no regime de substituição tributária, a conduta infratora de não reter ou recolher o imposto sempre será mais gravosa, e até mesmo por se calcar em uma operação futura, dependerá de cálculos mais complexos para se apurar o *quantum* devido do ICMS/ST, quando haja a omissão na declaração de informações pelo contribuinte substituto, como, v.g., o cálculo reverso para a apuração de omissão de receita de ICMS/ST, o que significa, necessariamente, mais horas de trabalho do agente fiscal. Pior ainda seria, sob este enfoque, a cobrança de ICMS/ST incidente sobre as operações interestaduais, quando não ocorra a declaração de informações ao estado destinatário da mercadoria.

Salvo melhor juízo, é essa a razão pela qual se pode considerar como imprecisão técnica a interpretação ampliativa da hipótese de “*não-retenção ou falta de pagamento do imposto devido*”, para se abarcar a conduta de retenção ou pagamento parcial do imposto devido pelo contribuinte substituto ou pelo responsável tributário.

Deveras, quando se acolhe a vertente interpretativa majoritária neste Conselho, significa dizer que o não recolhimento ou o recolhimento a menor de ICMS/ST, enquanto “atraso de pagamento”, seria conduta mais gravosa que o não recolhimento ou o recolhimento a menor de ICMS-Operação Própria, enquanto “atraso de pagamento”.

Ora, pouco importa se se trata de ICMS/ST ou de ICMS-Operação Própria, pois a obrigação principal de recolhimento do imposto estadual para os cofres públicos é a mesma, logo, criar um *distinguishing* onde não há, implica tratar os iguais desigualmente, o que viola, patentemente, o princípio da isonomia tributária, que está estampada no art. 150, inciso II, da CF/88.

Portanto, isso representaria manter uma interpretação do inciso I do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, em desacordo com a Constituição Federal, o que demandaria por parte do Poder Judiciário uma redução da Multa de Revalidação ao patamar originário de 50% (cinquenta por cento) para todas as hipóteses de “falta de

recolhimento ou de recolhimento a menor” do ICMS, como meio de se corrigir uma discriminação negativa entre contribuintes inadimplentes, que estão em situação equivalente.

Por essas razões jurídicas, julgo pela procedência parcial do lançamento, apenas para se excluir a majoração da Multa de Revalidação, em dobro, prevista no inciso I do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, em face de sua inespecificidade.

Sala das Sessões, 27 de novembro de 2019.

Erick de Paula Carmo
Conselheiro

cc/IMG