

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

Acórdão: 23.545/20/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001202145-61  
Impugnação: 40.010147888-37  
Impugnante: Ambev S.A.  
IE: 002196371.20-56  
Proc. S. Passivo: Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO.** Constatado no trânsito de mercadorias que a Impugnante reteve e recolheu a menor ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, incidente nas operações internas, em decorrência de a apuração da base de cálculo do imposto estar em desacordo com o estabelecido no art. 19, Parte 1, Anexo XV, do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, ambos da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de setembro de 2017 a janeiro de 2019, relativo a operações internas com mercadorias relacionadas no capítulo 3 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (“cervejas, chopes, refrigerantes, águas e outras bebidas”), tendo em vista que a base de cálculo consignada nos respectivos documentos fiscais teria sido apurada com fundamento no disposto na subalínea “b1”, inciso I do art. 19, que informa a adoção do Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF) divulgado em portaria da Superintendência de Tributação, quando o correto seria a apuração nos termos do disposto na subalínea “b3”, inciso I do art. 19, que informa a adoção da Margem de Valor Agregado (MVA) como critério de formação da base de cálculo aplicável à hipótese dos autos, conforme estabelecido nos termos do disposto no art. 47-B, todos do mesmo Anexo XV do RICMS/02, uma vez observado que o valor da operação própria praticado pela Autuada era superior a 86% (oitenta e seis por cento) do PMPF estabelecido para as mercadorias objeto da presente autuação.

Exige-se ICMS/ST correspondente à diferença apurada, acrescido 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. 22/76, em face da qual a Fiscalização

manifesta-se acatando parcialmente as razões apresentadas pela Impugnante, conforme Termo de Rerratificação do Auto de Infração de fls. 337/349, em cujo instrumento se demonstra a reformulação do crédito tributário original operada para reduzir os valores lançados referentes ao ICMS/ST e as multas exigidas.

Pontue-se, no entanto, que, tendo em vista a juntada de documentos acostados às fls. 309/313, o Fisco concedeu vista dos autos ao Sujeito Passivo por 5 (cinco) dias, nos termos do art. 140 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Após ser cientificada, a Impugnante ratifica as razões de fato e de direito articuladas na Impugnação, protestando pela improcedência integral do lançamento, conforme documento de fls. 330/332.

Regularmente cientificada da rerratificação, a Impugnante reitera os argumentos de sua peça exordial às fls. 353/358, contra os quais o Fisco apresenta a sua réplica às fls. 364/379.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 385/409, opina, em preliminar, pela rejeição da prefacial arguida e, no mérito pela procedência parcial do lançamento.

Em sessão de julgamento realizada em 28 de novembro de 2019, a 1ª Câmara exara o Despacho Interlocutório de fls. 413, para que a Impugnante possa juntar aos autos cópia do Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência (RUDFTO), com o propósito de que seja demonstrado onde restou consignada a opção pelo PMPF, o qual teria sido cumprido pela Autuada às fls. 418/438.

A Fiscalização manifesta-se a respeito às fls. 440/441, tendo a Assessoria do CCMG se pronunciado às fls. 444/451, ratificando seu entendimento anterior.

---

## ***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.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém todos 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 formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento foram observados, conforme 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 tenha compreendido e se defendido 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Vejam-se os pontos arguidos:

### Arguição de Nulidade do Lançamento - Incorreção da MVA Utilizada:

A Impugnante afirma, inicialmente, que exerce exclusivamente a atividade de comércio/distribuição de bebidas, porém, por equívoco do Fisco, na apuração dos valores de ICMS/ST exigidos, teria sido adotada Margem de Valor Agregado (MVA) aplicável somente às indústrias.

Enfatiza que “a MVA aplicada jamais poderia ser 140%, como pretende a Fiscalização, pois para atacadista/distribuidor essa seria de apenas 40% para refrigerante em garrafa com capacidade igual ou superior a 600ml e 70% para os demais produtos”, conforme previsão contida no Capítulo 3 do da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

#### 3. CERVEJAS, CHOPES, REFRIGERANTES, ÁGUAS E OUTRAS BEBIDAS

ITEM	CEST	NBM/SH	DESCRIÇÃO	ÂMBITO DE APLICAÇÃO	MVA (%)	
					Indústria	Atacadista/Distribuidor
10.0	03.010.00	2202	Refrigerante em garrafa com capacidade igual ou superior a 600 ml, exceto os classificados no CEST 03.011.01	3.1	140	40
11.0	03.011.00	2202	Demais refrigerantes, exceto os classificados nos CEST 03.010.00 e 03.011.01	3.1	140	70
<u>Efeitos de 1º/01/2016 a 31/12/2017 - Redação dada pelo art. 15 e vigência estabelecida pelo art. 19, III, ambos do Dec. nº 46.931, de 30/12/2015:</u>						
10.0	03.010.00	2202	Refrigerante em garrafa com capacidade igual ou superior a 600 ml	3.1	140	40
11.0	03.011.00	2202	Demais refrigerantes	3.1	140	70

Segundo seu entendimento, a autuação seria manifestamente nula em razão da irregular apuração do *quantum debeatur*, posto que diante da utilização incorreta da MVA os valores indicados no Auto de Infração teriam sido substancialmente majorados.

No entanto, não é o que se observa da análise dos autos.

Pontue-se, mais uma vez, que o presente lançamento foi lavrado com todos os requisitos formais previstos no Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA – Decreto nº 44.747/08), contendo, especialmente, a descrição clara e precisa do fato que motivou a autuação e das circunstâncias em que foi praticado e a citação expressa dos dispositivos legais tidos por infringidos, bem como daqueles relativos às penalidades cominadas, não havendo qualquer mácula que possa acarretar a sua nulidade.

Por outro lado, de acordo com o disposto no inciso I do art. 145 do Código Tributário Nacional (CTN), o Fisco deve revisar o lançamento sempre que verificar a procedência, no todo ou em parte, de argumentos inseridos na impugnação apresentada pelo Sujeito Passivo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

(...)

É exatamente esse o caso dos autos, pois, conforme planilhas demonstrativas inseridas na mídia eletrônica acostada à fl. 345, o Fisco alterou a MVA originalmente utilizada (140% - MVA indústria), passando a utilizar a MVA específica estabelecida para estabelecimentos atacadistas/distribuidores de bebidas (70%).

Com a alteração da MVA, o Fisco recalculou as diferenças de ICMS/ST e retificou o crédito tributário, resultando em redução de seu valor, nos termos do demonstrativo acostado à fl. 349.

Portanto, rejeita-se a prefacial arguida pela Impugnante.

### Arguição de Nulidade do Lançamento - Desconsideração de Valores Complementares Recolhidos:

A Autuada alega ainda em sede de arguição de nulidade que, em relação às notas fiscais emitidas nos meses de agosto a dezembro de 2018, diante das divergências decorrentes das alterações promovidas pela atualização dos valores de PMPF fixados pelas Portarias da Superintendência de Tributação e o momento em que teriam sido implementadas pela Impugnante, teria constatado ter recolhido a menor o ICMS/ST naqueles meses no valor total de R\$ 355.138,17, conforme planilha abaixo:

MÊS DE REFERÊNCIA	VALOR RECOLHIDO "OUTROS DÉBITOS"
AGOSTO	R\$ 222.502,66
SETEMBRO	R\$ 29.336,54
OUTUBRO	R\$ 2.289,87
NOVEMBRO	R\$ 96.448,69
DEZEMBRO	R\$ 4.560,41

Para sanar a irregularidade, após o fechamento da apuração mensal do ICMS/ST, afirma ter realizado o pagamento complementar no valor correspondente à divergência apurada, lançando o tributo recolhido como 'Outros Débitos' na apuração do ICMS/ST, em livros de Registro de Apuração do ICMS (RAICMS). O procedimento teria sido adotado para regularizar o recolhimento do ICMS/ST, adequando-o aos novos valores fixados pelas Portarias emitidas pela Superintendência de Tributação.<sup>1</sup>

Entende que, dessa forma, as exigências do ICMS/ST devido, referentes aos meses de agosto a dezembro de 2018, no valor de R\$ 355.138,17, não subsistem e deveriam, desde logo, ser reconhecida e declaradas sua extinção.

Todavia, os recolhimentos complementares de ICMS/ST efetuados pela Impugnante **não guardam qualquer relação com os itens (produtos) dos documentos fiscais objeto da presente autuação.**

<sup>1</sup> Vide Doc. 6 – fls. 131/140.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De fato, conforme demonstrado na Manifestação Fiscal e no Parecer da Assessoria do Conselho de Contribuintes, ao se analisar a planilha inserida na mídia eletrônica acostada à fl. 345, intitulada “AMBEV 2056 – Sete Lagoas – ICMS ST - 2018”, inerente ao exercício de 2018, verifica-se que, para os meses de agosto a dezembro do referido exercício, os itens de documentos fiscais constantes no levantamento fiscal se restringem aos seguintes produtos:

- Cerveja “Colorado Cauim OW 300 ml Caixa C/12 Arte”;
- Isotônico “Gatorade PET 500 ml SIX PACK”, sabores limão, morango, tangerina e uva;
- Cerveja “SKOL ON WAY 300 ml Caixa Papelão C/12”;
- Refrigerante “SUKITA PET 2,5 L Caixa C/6”;
- Refrigerante “SUKITA PET 2 L caixa C/6”;
- Cerveja “X WALS ONE WAY 600 ml Caixa C/12”.

Por outro lado, o objeto do lançamento tributário em discussão se restringe à diferença apurada entre o ICMS/ST devido a este Estado, calculado mediante a utilização da MVA aplicável, e aos valores recolhidos pela Impugnante apurados com adoção indevida do Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF) previsto para a respectiva mercadoria.

Analisando-se, uma vez mais, a planilha “AMBEV 2056 – Sete Lagoas – ICMS ST - 2018”, verifica-se que, para os produtos supracitados, todos os PMPF utilizados pelo Fisco, com base na escrita fiscal da Impugnante, são exatamente iguais aos estabelecidos na Portaria SUTRI nº 743, de 29 de junho de 2018 (PMPF para cervejas) e 742 de 26 de junho de 2018 (PMPF para refrigerantes e bebidas hidroeletrólíticas – isotônicas - ou energética).

Tal fato foi demonstrado na Manifestação Fiscal às fls. 372/374, cujos dados encontram-se reproduzidos resumidamente no quadro abaixo:

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS****COMPARATIVO: PMPF ESTIPULADO EM PORTARIAS SUTRI X PMPF UTILIZADO NO LEVANTAMENTO FISCAL**

PRODUTOS	PORTARIAS SUTRI	DESCRIÇÃO	PMPF - PORTARIAS	VIGÊNCIA	PMPF FISCO
COLORADO CAUIM OW 300ML CX C 12 ARTE	743/2018	COLORADO CAUIM PILSEN - VIDRO DESCARTÁVEL 300ML	6,02	01/07/18 A 31/12/18	6,02
GATORADE LIMAO PET 500ML SIX PACK	742/2018	GATORADE - PET PD 500 A 520ML	3,96	01/07/18 A 31/12/18	3,96
GATORADE MORANGO MARACUJA PET500ML SIXPA	742/2018	GATORADE - PET PD 500 A 520ML	3,96	01/07/18 A 31/12/18	3,96
GATORADE TANGERINA PET 500ML SIX PACK	742/2018	GATORADE - PET PD 500 A 520ML	3,96	01/07/18 A 31/12/18	3,96
GATORADE UVA PET 500ML SIX PACK	742/2018	GATORADE - PET PD 500 A 520ML	3,96	01/07/18 A 31/12/18	3,96
SKOL ONE WAY 300ML CX PAPELAO C 12	743/2018	SKOL PILSEN - VIDRO DESCARTÁVEL 300ML	2,66	01/07/18 A 31/12/18	2,66
SUKITA PET 2 5L CAIXA C 6	742/2018	SUKITA (TODOS OS SABORES) - PET PD 2500ML	5,89	01/07/18 A 31/12/18	5,89
SUKITA TUTTI FRUTT PET 2L CAIXA C 6	742/2018	SUKITA (TODOS OS SABORES) / ZERO - PET PD 2000ML	4,87	01/07/18 A 31/12/18	4,87
X WALS ONE WAY 600ML CX 12	743/2018	X-WALS - VIDRO DESCARTÁVEL 600ML	8,45	01/07/18 A 31/12/18	8,45

Portanto, a alegação da Impugnante não se confirma, uma vez que não logrou êxito em demonstrar a pertinência dos recolhimentos complementares de ICMS/ST efetuados, relativos ao período de agosto a dezembro de 2018, com o objeto do lançamento tributário em discussão.

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

**Do Mérito**

Conforme relatado, a acusação fiscal versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de setembro de 2017 a janeiro de 2019, relativo a operações internas com mercadorias relacionadas no capítulo 3 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (“cervejas, chopes, refrigerantes, águas e outras bebidas”), tendo em vista que a base de cálculo consignada nos respectivos documentos fiscais teria sido apurada com fundamento no disposto na subalínea “b1”, inciso I do art. 19, que informa a adoção do Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF) divulgado em portaria da Superintendência de Tributação, quando o correto seria a apuração nos termos do disposto na subalínea “b3”, inciso I do art. 19, que informa a adoção da Margem de Valor Agregado (MVA) como critério de formação da base de cálculo aplicável à hipótese dos autos, conforme estabelecido nos termos do disposto no art. 47-B, todos do mesmo Anexo XV do RICMS/02, uma vez observado que o valor da operação própria praticado pela Autuada era superior a 86% (oitenta e seis por cento) do PMPF estabelecido para as mercadorias objeto da presente autuação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O fundamento de validade da exigência foi apontado nos termos do disposto no art. 47-B do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

RICMS/02 - Anexo XV

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. (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 caso das bebidas que não possuem preço sugerido pelos fabricantes, no âmbito do território do estado de Minas Gerais, o RICMS/02 permite a utilização de dois sistemas distintos para fins de apuração da base de cálculo do ICMS/ST, quais sejam: o PMPF e a MVA.

Argumenta, ainda, que a forma de apuração da base de cálculo do ICMS/ST em observância ao disposto na LC nº 87/96, na Lei Estadual nº 6.73/75 e no Decreto nº 43.080/02 (RICMS/02) a ser observada, deve 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).

Assim, conclui que o PMPF deveria ser aplicado como regra geral, uma vez que a legislação o teria colocado em posição de preferência na ordem dos critérios possíveis de utilização para calcular-se o ICMS/ST, o que teria sido feito por ela.

Segundo afirma, a interpretação que faz acerca do que se encontra disposto no *caput* do art. 47-B, Anexo XV do RICMS/02 é a que o estado de Minas Gerais teria instituído um critério híbrido de apuração da base de cálculo do ICMS/ST inovador, o qual alternaria a metodologia de cálculo, por meio de um mecanismo de 'gatilho', entre a aplicação do PMPF e da MVA. No entanto, tal inovação no ordenamento, não

poderia ter sido efetuada mediante decreto, incorrendo, portanto, em violação do princípio da legalidade.

Argumenta que, ainda que se considere válido o disposto no *caput* do referido artigo, não haveria espaço no presente caso para aplicação do suposto “gatilho”, uma vez que não se estaria diante da hipótese de incidência da própria norma invocada na autuação, posto que entende que há permissão para a 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 86% (oitenta e seis por cento) do somatório das bases de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária, como acredita ocorrer no presente caso.

A seu ver, diante da norma que se deduz mediante a interpretação sistemático-teleológica do § 1º, inciso I, do art. 47-B do Anexo XV do RICMS/02, a sua prática no Estado não atrairia a incidência do *caput* do art. 47-B, mas, sim, daquela norma que se deduz da interpretação do disposto no § 1º do mesmo dispositivo regulamentar que, segundo entende, o autorizaria a aplicar unicamente o critério do PMPF na apuração da base de cálculo do ICMS/ST de todas as suas operações.

Aduz, nesse sentido, que o valor do volume total de vendas em Minas Gerais realizado pela Impugnante está consideravelmente abaixo de 86% (oitenta e seis por cento) do valor do PMPF, o que afasta a aplicação do *caput* do art. 47-B do RICMS/02, permitindo-se o cálculo por meio da regra do § 1º, inciso I do aludido dispositivo.

Salienta que, em todo o período autuado – dezembro de 2017 a março de 2019 – o valor total de suas operações próprias no estado de Minas Gerais, calculado pela sistemática do referido art. 47-B, § 1º, inciso I, foi inferior ao percentual de 86% (oitenta e seis por cento) do PMPF estipulado para as mercadorias por ela comercializadas.

Dessa forma, entende, ao contrário do que pretende o Fisco, que não há que se falar em aplicação da MVA em detrimento do PMPF, pois, sobre as operações realizadas, não deveria incidir o *caput* do art. 47-B do Anexo XV do RICMS/02, uma vez que o valor do ICMS próprio não teria ultrapassado os 86% (oitenta e seis por cento) do PMPF.

Noutro giro, 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, violaria 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. Afirma, ainda, não haver 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.

Com essas razões de Impugnação argui a nulidade do Auto de Infração, especialmente, por que acredita que o art. 47-B da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, padece de ilegalidade, o que compromete os fundamentos justificadores do lançamento.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Alega, ainda, que teria formalizado, mediante protocolo realizado em dezembro de 2016, opção por apurar e recolher o ICMS/ST utilizando exclusivamente o PMPF, nos termos do art. 47-B, § 1º, inciso I do Anexo XV do RICMS/02, que contemplaria todos os estabelecimentos do grupo Ambev de Minas Gerais.

Por fim, quanto à inclusão dos descontos incondicionais na base de cálculo do imposto, a Impugnante argumenta que esses descontos devem ser excluídos, inclusive nos casos de substituição tributária, já que o valor real da operação substituída não influenciaria na determinação da base de cálculo do ICMS/ST, que deve observância, única e exclusivamente, ao disposto no art. 8º da Lei Complementar nº 87/96.

Instrui a sua Impugnação com o Parecer de autoria do Professor Humberto Ávila as fls. 289/305, cuja conclusão quer demonstrar haver inconstitucionalidade e ilegalidade na inclusão dos descontos incondicionais no valor da operação própria enquanto elemento integrante da base de cálculo do ICMS/ST no critério da margem de valor agregado.

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-B do Anexo XV do RICMS/02, uma vez que o valor da operação própria é superior a 86% (oitenta e seis por cento) do valor do PMPF.

Nesse contexto, cabe trazer 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 subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

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

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

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

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

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

(...)

§ 29 Em substituição ao disposto no item 2 do § 19 deste artigo, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser o preço 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 acrescido 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:

[...]

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

[...]

§ 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 subsequentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo.

Ressalte-se que a regra prevista no § 2º do mesmo art. 8º refere-se 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 subsequentes:

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 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. Ocorre, no entanto, quanto aos produtos cerveja, chope, refrigerante, água e outras bebidas, que há norma específica que estabelece uma exceção à sua utilização, consoante o disposto no art. 47-B do Anexo XV do RICMS/02.

Desse modo, não obstante os argumentos apresentados pela Impugnante, verifica-se que em tal dispositivo regulamentar consta expressamente que, nas operações internas com as mercadorias em questão, se o valor da operação própria do remetente for superior a 86% (oitenta e seis por cento) do PMPF divulgado pela SEF/MG, 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-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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecida no art. 19, I, "b", 3, desta Parte.  
(Grifou-se)

O dispositivo legal supratranscrito foi acrescentado à legislação tributária do estado de Minas Gerais para prevenir distorções na apuração do ICMS/ST, quando o valor da operação própria se aproximar 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. Não se verifica, portanto, nenhuma ilegalidade como pretende sugerir a Impugnante.

A alegação da Impugnante de que o estado de Minas Gerais já dispõe de ferramenta própria para obter a complementação do ICMS/ST (arts. 31-A e 31-B do Anexo XV do RICMS/02), nos casos em que o contribuinte substituído promova operação interna de venda a consumidor final em valor superior à base de cálculo presumida, não tem nenhuma repercussão sobre o feito fiscal, pois o art. 47-B do mesmo Anexo XV é taxativo ao determinar a utilização do critério da MVA nas operações objeto da presente autuação.

O mencionado art. 47-B do Anexo XV do RICMS/02 admite a utilização do PMPF, em operações internas, somente nos casos em que o valor da operação própria praticado pelo remetente seja inferior a 86% (oitenta e seis por cento) do valor do PMPF.

No caso em tela, uma vez que a operação própria é superior a 86% (oitenta e seis por cento) do PMPF, a empresa autuada deveria ter apurado a base de cálculo do ICMS/ST com a observância do item 3, alínea "b" do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, ou seja, por meio da aplicação da MVA.

A Fiscalização corretamente apurou as exigências fiscais, conforme planilhas constantes do CD-RW de fl. 13 (substituído pela mídia eletrônica acostada à fl. 345, após a retificação do crédito tributário), 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 86% (oitenta e seis por cento) do valor do PMPF, consoante informação contida na coluna "AF". Portanto, todos os valores da referida coluna extrapolam os limites definidos na legislação tributária, retrotranscritos. Demonstra-se, portanto, que, para estes casos, a Fiscalização efetua o cálculo do 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 aplicável.

Registra-se que, conforme afirma a Fiscalização, os dados expressos nas planilhas que constam do CD-RW de fl. 345 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 (vide fl. 349).

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-B 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.

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.

§ 1º Para a apuração do imposto devido a título de substituição tributária nas 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, o sujeito passivo poderá optar pelo seguinte tratamento relativamente à base de cálculo:

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

Com efeito, para a fruição do permissivo contido no inciso I do § 1º do art. 47-B do Anexo XV do RICMS/02 (utilização do PMPF), a Impugnante deveria observar todas as condições estabelecidas no § 2º do mesmo dispositivo legal, a saber:

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

I - o sujeito passivo efetuará a opção mediante termo lavrado no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termo de Ocorrências (RUDFTO) e comunicação ao Fisco, protocolizada na Administração Fazendária a que estiver circunscrito o estabelecimento;

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

a) 20 de abril, relativamente aos períodos de apuração de janeiro, fevereiro e março do mesmo exercício;

b) 20 de julho, relativamente aos períodos de apuração de abril, maio e junho do mesmo exercício;

c) 20 de outubro, relativamente aos períodos de apuração de julho, agosto e setembro do mesmo exercício;

d) 20 de janeiro, relativamente aos períodos de outubro, novembro e dezembro do exercício anterior;

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

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

VI - no caso de desistência da opção prevista no § 1º:

a) o sujeito passivo observará os mesmos procedimentos estabelecidos no inciso I deste parágrafo;

b) o ato produzirá efeitos a partir do período de apuração subsequente à protocolização da comunicação ao Fisco;

c) o sujeito passivo não poderá efetuar nova opção nos 12 (doze) períodos de apuração subsequentes;

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Observa-se que nenhum dos procedimentos supratranscritos foram cumpridos pela Autuada para que a mesma pudesse utilizar o PMPF e, ainda, em momento algum ela comprova que cumpriu os requisitos exigidos pela legislação, condição *sine que non*, como já afirmado, para a fruição do permissivo contido no inciso I do § 1º do art. 47-B do Anexo XV do RICMS/02, sendo imprópria qualquer tipo de alegação de que o racional da norma foi materialmente concretizado.

A correção do feito fiscal é ratificada por diversas decisões deste E. Conselho, podendo ser citado, a título de exemplo, o Acórdão nº 22.605/17/1ª, que foi assim ementado:

ACÓRDÃO Nº 22.605/17/1ª

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR ICMS/ST – BEBIDAS – BASE DE CÁLCULO. CONSTATADO QUE A AUTUADA EFETUOU A RETENÇÃO E O RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA AO ESTADO DE MINAS GERAIS, INCIDENTE NAS OPERAÇÕES COM BEBIDAS, EM DECORRÊNCIA DA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO ESTAR EM DESACORDO COM O ESTABELECIDO NO ART. 47-B DO ANEXO XV DO RICMS/02. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DO ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II, C/C § 2º, INCISO I E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO VII, ALÍNEA "C", AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Esclareça-se que não se coaduna com a realidade dos fatos a afirmação da Impugnante no sentido de que, *“através de protocolo realizado em dezembro/2016 os estabelecimentos do grupo Ambev de Minas Gerais optaram por apurar e recolher o ICMS/ST utilizando exclusivamente o PMPF, nos termos do art. 47-B, § 1º, inciso I do Anexo XV do RICMS/02”*.

O comunicado (documento protocolado) a que faz alusão a Impugnante está acostado às fls. 309/311, tendo o seguinte teor:

**“AMBEV S.A.**, filial Novas Minas, estabelecida ..., Sete lagoas, ..., inscrita no CNPJ/MF sob o nº 07.526.557/0049-54, I.E. nº 002196371.05-68, **CRBS S.A.**, CDD Sete Lagoas, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 56.228.356/0167-20, IE 001878557.12-17, nos termos do artigo 47-B, Anexo XV, Parte 1, Título II do RICMS/MG, aprovado pelo Decreto 43.08 de 14.12.2002 por seu representantes legais (Anexo I) vêm à presença de V. Exa.

Comunicar a opção para utilizar o PMPF em todas as operações internas com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária com âmbito de aplicação 3.1 de que trata o capítulo 3 da Parte 2 do Anexo XV,



Pelos fatos que passa a expor:

[...]

**a.** De acordo com o § 1º, I do artigo 47 B do RICMS/MG, o sujeito passivo poderá efetuar a opção para utilizar PMPF em todas as operações com cerveja, chope e refrigerantes conforme § 1º, I, do artigo 47 B do Anexo XV, Parte 1, Título II do RICMS/MG, *in verbis*:

[...]

**b.** Para fazer jus a esta opção a Ambev está disponibilizando demonstrativo trimestral em meio eletrônico (Anexo II), contendo memória de cálculo dos percentuais de cada período de apuração estabelecido no mencionado § 1º, I do artigo 47 B do Anexo XV, Parte 1, Título II do RICMS/MG.

**c.** Concedendo-se a presente opção, e ratificando-se os atos já praticados, requer também seja estendido às demais unidades do grupo Ambev no Estado.

Por todo o exposto, serve a presente para requerer CONCESSÃO DE OPÇÃO conforme § 2º, incisos I e II do art. 47-B do RICMS/MG, mediante termo lavrado no Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termo de Ocorrência (RUDFTO), por fazer o contribuinte jus ao tratamento adequado nos termos do inciso I do § 1º do art. 47-B do RICMS/MG, comprometendo-se, para tanto, a cumprir as condições expostas e todas as demais que venham a ser determinadas por essa Secretaria ...”

Posteriormente, através do documento acostado às fls. 312/313 pelo Fisco, datado de 20/02/17, a Impugnante aditou o seu requerimento, nos seguintes termos:

REF. Protocolo nº 802856 de 26/12/2016

“**AMBEV S.A.**, Filial Nova Minas, ..., vem à presença de V. Exa. Requer a retificação da comunicação realizada através do protocolo em referência, para que seja estendida às demais unidades do grupo Ambev estabelecidas no Estado de Minas Gerais, sendo elas, atualmente, as que se seguem:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

UF	EMP	UNIDADE	CNPJ	INSCRIÇÃO
MG	CRBS S/A	CDD UBERLÂNDIA	56.228356/0098-64	001878557.04-94
MG	CRBS S/A	CDD UBERABA	56.228356/0099-45	001878557.05-67
MG	CRBS S/A	CDD BH	56.228356/0101-02	001878557.06-48
MG	CRBS S/A	CDD POUSO ALEGRE	56.228356/0119-23	001878557.09-82
MG	CRBS S/A	CDD POÇOS DE CALDAS	56.228356/0121-48	001878557.11-48
MG	CRBS S/A	CDD ALFENAS	56.228356/0120-67	001878557.10-67
MG	CRBS S/A	CDD IPATINGA	56.228356/0143-53	001878557.18-90
MG	CRBS S/A	CDD JOÃO MONLEVADE	56.228356/0166-40	001878557.21-36
MG	CRBS S/A	CDL SANTA LUZIA	56.228356/0070-63	001878557.00-79
MG	AMBEV S/A	CDL EXPRESSA	07.526.557/0048-73	002963371.07-20
MG	AMBEV S/A	F. CONTAGEM	07.526.557/0051-79	002963371.04-95
MG	AMBEV S/A	F. MINAS	07.526.557/0050-98	002963371.05-68
MG	AMBEV S/A	F. NOVA MINAS	07.526.557/0049-54	002963371.07-23
MG	ZX	F. COLORADO	01.131.570/0003-45	797203868110

Por fim, a Requerente coloca-se à disposição das autoridades fiscais para prestar esclarecimentos adicionais que se fizerem necessários, através do contato/e-mail: ...”

No entanto, como bem salienta o Fisco, o estabelecimento autuado, Inscrição Estadual nº 002196371.20-56, não se encontra listado no rol dos estabelecimentos especificados pela AMBEV.

A Impugnante alega que, “em que pese a inexistência de data em que tal documento teria sido recebido pela Fiscalização, bem como o número de seu protocolo, o mesmo representa um mero complemento ao primeiro Comunicado/Protocolo realizado pela Impugnante (protocolado sob o nº 802856 – dezembro/2016), pois em momento algum a Impugnante informa que a opção pela utilização exclusiva do PMPF seria restrita às unidades elencadas no rol apresentado. Pelo contrário, a Impugnante reitera que ‘seja estendida às demais unidades do grupo Ambev estabelecidas no Estado de Minas Gerais (...)’”.

Porém, em obediência ao princípio da autonomia dos estabelecimentos, para utilização do tratamento tributário previsto no inciso I do § 1º do art. 47-B do Anexo XV do RICMS/02, deve ser observado o disposto no § 2º do mesmo dispositivo legal.

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.

§ 1º Para a apuração do imposto devido a título de substituição tributária nas 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, o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sujeito passivo poderá optar pelo seguinte tratamento relativamente à base de cálculo:

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

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

I - o sujeito passivo efetuará a opção mediante termo lavrado no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termo de Ocorrências (RUDFTO) e comunicação ao Fisco, protocolizada na Administração Fazendária a que estiver circunscrito o estabelecimento;

II - a opção produzirá efeitos a partir do período de apuração subsequente à protocolização da comunicação ao Fisco. (Grifou-se)

Por sua vez, o referido § 2º estabelece que o contribuinte tem o dever de comunicar ao Fisco o exercício de sua opção pela utilização exclusiva do critério do PMPF em relação a todos os estabelecimentos optantes, ressalvando que a opção produzirá efeitos a partir do período de apuração subsequente à protocolização da comunicação ao Fisco.

Analisando-se as informações contidas no Sistema de Informatização e Controle da Arrecadação e Fiscalização (SICAF) da SEF/MG, verifica-se que o estabelecimento autuado (CDR Sete Lagoas) iniciou suas atividades somente em 28/09/17, data posterior às datas inerentes aos comunicados/requerimentos protocolados pelo Grupo AMBEV supracitados.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

M387308 Consulta de Dados Cadastrais do Contribuinte 14:56  
Inscricao Estadual: 002196371 20 56 Unidade Administrativa: 10.702.110  
Situacao atual: ATIVO  
CGC: 07526557/0070-31 Unidade Fiscal: 10.702.710  
Nome Comercial: AMBEV S.A.  
Titulo Estabelecimento: CDR SETE LAGOAS  
UF: MG Municipio: SETE LAGOAS  
Logradouro: EST H-3  
Num.: 223 Complemen1: GALPAO1 Complemen2: Complemen3:  
Distrito: Bairro: ESTANCIA MIRABELA  
Cep: 35701-970 Cod. DDD: Telefone:  
Data Inicio Atividade: 28.09.2017  
Registro Comercial: 31902552151 Valor do Capital:  
CNAE Fiscal: 1033-3/02 Desmembramento: Unidade Auxiliar:  
Efetua Rem. Zona Franca Manaus(S/N)?:  
Natureza Juridica: 204 Regime de Recolhimento: 01  
Categoria do Estabelecimento: 03 Matriz em outro Estado(S/N)?:  
**Data Inscr: 28.09.2017** Data Fim Ativ: Data Public. Canc:

Assim, mesmo que no requerimento original constassem todos os estabelecimentos ativos à época, na eventualidade de abertura de nova unidade, deveria ser feito novo comunicado, contemplando a opção desse novo estabelecimento pelo critério do PMPF, o que não chegou a ocorrer no caso em discussão.

Como não foi feito o comunicado supracitado, o estabelecimento autuado 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, e não pelo critério do PMPF.

A Impugnante não concorda, ainda, com a inclusão dos valores referentes aos descontos incondicionais na apuração da base de cálculo do imposto.

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 1, 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 inexistente 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 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;

(...) (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.

Bem compreendido pela Fiscalização, a alteração na legislação teve por escopo corrigir distorções verificadas na apuração da 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 seriam 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 – CCMG, oportunidade em que foi considerada correta a inclusão do desconto incondicional na base de cálculo do ICMS/ST, conforme se verifica dos Acórdãos nºs 21.081/13/1ª, 21.458/14/1ª, 21.619/15/3ª, 21694/15/3ª, 4.099/15/CE, 4386/15/CE e 4398/15/CE, dentre outros.

O Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJ/MG) vem corroborando esse entendimento, o que pode ser observado através da decisão abaixo reproduzida, que envolve caso análogo ao do presente processo:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NOS AUTOS DA ADI 1.851/AL, TENDO EM VISTA O ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL PACÍFICO DESTA EG. TRIBUNAL, NO SENTIDO DE QUE SE TRATA DE IMPORTANTE REGRA DE ELISÃO FISCAL.

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

(...)

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

Diante disso, conclui-se que a Impugnante não tem razão, posto 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, hipótese em que 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.

Pontue-se, que o bem articulado Parecer juntado aos autos às fls. 289/305 tem caráter opinativo, enunciativo, não se prestando a elidir os fundamentos legais que dão suporte ao lançamento tributário em discussão, especialmente, quando suas conclusões encerram opinião acerca de suposta inconstitucionalidade ou ilegalidade apontada sobre a norma tributária do estado de Minas Gerais, uma vez que é defeso a esse Órgão de julgamento administrativo sindicarem a constitucionalidade de norma tributária ou negarem a aplicação de ato normativo, conforme disposto no art. 182 da Lei nº 6.763/75.

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 ao 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 - 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)

Quanto à multa isolada aplicada, a despeito das colocações da Impugnante, constata-se que esta amolda-se perfeitamente à irregularidade praticada pela Autuada.

Lei nº 6763/75

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

[...]

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

[...]

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas "a" e "b" deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

[...]

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.

Cumprе destacar, ainda, que não há que se falar em eventual caráter confiscatório e desproporcional em se tratando de multa regularmente prevista na

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

[...]

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 338/349, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Cíntia Tavares Ferreira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Diógenes Baleeiro Neto. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor), Flávia Sales Campos Vale e Marco Túlio da Silva.

**Sala das Sessões, 10 de setembro de 2020.**

**Geraldo da Silva Datas  
Presidente / Relator**