

Acórdão: 22.571/21/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001443869-07  
Impugnação: 40.010149690-17  
Impugnante: CRBS S/A  
IE: 001878557.22-17  
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.** Constatado que a Autuada fez a retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária incidente sobre operações internas com bebidas alcoólicas, cerveja, chope, refrigerantes e bebidas hidroeletrólíticas (isotônicas). Infração caracterizada nos termos do art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 c/c art. 47-B, § 1º, inciso I da Parte 1, ambos do Anexo XV do RICMS/02. Reconhecimento parcial do crédito tributário pela Autuada. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro nos termos do 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.

**BASE DE CÁLCULO - CONSIGNADA A MENOR.** Constatado o recolhimento a menor do ICMS, diferencial de alíquotas, incidente sobre operações de entradas interestaduais destinadas ao ativo imobilizado e uso e consumo do estabelecimento, em decorrência de utilização de base de cálculo a menor. Infração caracterizada nos termos do art. 6º, inciso II c/c art. 13, § 15, ambos da Lei nº 6.763/75. Corretas as exigências de ICMS/DIFAL e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de janeiro de 2015 a abril de 2019, em operações de saídas de cerveja e refrigerante, produtos previstos no Protocolo ICMS nº 11/91 e alterações posteriores, para destinatários localizados neste estado.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro nos termos do 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.

Constatado, ainda, o recolhimento a menor do ICMS – Diferencial de Alíquota, no período de janeiro de 2016 a abril de 2019, em operações de entradas interestaduais de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado e para uso e consumo do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecimento, em decorrência da utilização de base de cálculo a menor conforme disposto no art. 6º, inciso II c/c art. 13, § 15, ambos da Lei nº 6.763/75.

Exige-se o ICMS/DIFAL e a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 32/71, Termo de Reconhecimento Parcial de Débito e comprovante de quitação, conforme documentos de fls. 99/102.

Em virtude de acatamento parcial da impugnação e da quitação parcial do crédito tributário pela Autuada, a Fiscalização reformula o lançamento às fls. 125/126 e colaciona aos autos o Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 127/129 e Relatório Fiscal de fls. 130/141.

Aberta vista, a Impugnante promove o aditamento da Impugnação às fls. 147/152.

A Fiscalização novamente se manifesta (fls. 159/172).

---

### **DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação versa sobre retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de janeiro de 2015 a abril de 2019, em operações de saídas de cerveja e refrigerante, produtos previstos no Protocolo ICMS nº 11/91 e alterações posteriores, para destinatários localizados neste estado.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro nos termos do 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.

Constatado, ainda, o recolhimento a menor do ICMS – Diferencial de Alíquota, no período de janeiro de 2016 a abril de 2019, em operações de entradas interestaduais de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado e para uso e consumo do estabelecimento, em decorrência da utilização de base de cálculo a menor conforme disposto no art. 6º, inciso II c/c art. 13, § 15, ambos da Lei nº 6.763/75.

Exige-se o ICMS/DIFAL e a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

A infração foi motivada pelo uso incorreto da base de cálculo do imposto, uma vez que os valores dos Preços Médios Ponderados Fiscal - PMPF utilizados para apuração das bases de cálculo do ICMS das operações próprias da Autuada foram diversos dos PMPF divulgados em Portarias da Superintendência de Tributação (SUTRI) para as operações nas datas de emissão das notas fiscais constantes na autuação, conforme listado na planilha “CONFÉ MVA (janeiro de 2015 a abril de 2019) – “Sete Lagoas” constante no Anexo II da peça fiscal.

O comparativo das bases de cálculo nas operações, objeto da autuação, encontra-se descrito na planilha eletrônica “AI-01.001443869-07 Total Apuração MVA (janeiro de 2015 a abril de 2019) - Sete Lagoas - Anexo II ALTERAÇÃO”

AI.xlsx” elaborada pela Fiscalização e integrante destes autos – posto integralmente reproduzida na mídia de fls. 142.

A planilha não foi impressa dada a enormidade de informações nela contidas – todos os campos da NF-e. Os dados expressos na planilha refletem os itens de mercadorias originalmente contidos na NF-e e não foram alterados. A Fiscalização apenas acrescentou as colunas “V” a “AG” de modo a propiciar a realização dos cálculos necessários à conferência.

Como demonstrado no presente PTA, constatou-se erro na apuração da base de cálculo por parte da Autuada e o ICMS/ST exigido equivale exatamente à diferença entre o erroneamente apurado e o correto, tal como determinado pela legislação.

Importante salientar que todos os valores apontados pela Defesa nos itens da impugnação IV.2a, IV.2b, IV.3 e IV.7, às fls. 37/45, fls. 48/49 e fls. 62/65, como erroneamente adotados pelo Fisco no levantamento foram revistos e corrigidos nas colunas “X a AG”, conforme detalhados no Relatório Fiscal de fls. 130/137 e listados na planilha “CONFE MVA (janeiro de 2015a abril de 2019) – “Sete Lagoas” – ANEXO II” integralmente reproduzida na mídia de fls. 142.

Assim, reaberto o prazo regulamentar para pagamento com as reduções previstas, conforme documentos de fls. 144/145, a Autuada optou pela repetição da sua tese defensiva original, consoante o aditamento oferecido.

Nesse contexto, cabe frisar a licitude da revisão e manutenção do lançamento fiscal, em face dos ditames do art. 92 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, segundo o qual as incorreções da peça fiscal não acarretarão sua nulidade quando dela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida, como é o caso.

Razão não assiste à Defesa quanto aos itens IV.2.c, às fls. 45/46, da Impugnação inicial, no que tange ao emprego pelo Fisco de PMPF atribuído a “outras marcas” previsto nas Portarias SUTRI, para saídas dos produtos “CORONA EXTRA LONG NECK 355ML SIX PACK CAIXA C 4 – código 0013476” e “CORONA EXTRA LONG NECK 355 ML SIXPACK C 4 CX70 AUSTRALIA – código 0013827”.

Como se pode constatar na planilha “CONFE MVA, janeiro de 2015a abril de 2019, Sete Lagoas”, reproduzida no Anexo II, às fls. 142, para o referido produto, enquanto ainda não tiver sido incluído em Portaria SUTRI, o contribuinte deve procurar a correspondência em “Outras Marcas”, aplicando o PMPF relativo ao respectivo item, como é o caso das mercadorias citadas acima, que possuem correspondência em “Outras Marcas”.

Portanto, perfeitamente legítimos os PMPFs aplicados pelo Fisco, conforme relacionados na planilha “CONFE MVA, janeiro de 2015 a abril de 2019, “Sete Lagoas”, reproduzida no Anexo II, às fls. 142.

Não merece prosperar a assertiva da Impugnante no item IV.2.d, às fls. 46/47, da Impugnação inicial, em relação ao emprego pelo Fisco de PMPF atribuído a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“outras marcas” previsto nas Portarias SUTRI, para saídas do produto “Guaraná Antarctica Black Lata 350ML SH C 12 – código 0013610”.

Verifica-se conforme planilha “CONFE MVA, janeiro de 2015 a abril de 2019 “ Sete Lagoas”, reproduzida no Anexo II, às fls.142, que para o referido produto, enquanto este ainda não tiver sido incluído em Portaria SUTRI, o contribuinte deve procurar a correspondência em “Outras Marcas”, aplicando o PMPF relativo ao respectivo item, como é o caso das mercadorias supracitadas que possuem correspondência em “Outras Marcas”, não podendo ser utilizado o PMPF referente ao Guaraná Antarctica sob a alegação de ser apenas um de seus derivados, pois se trata de outro produto com outra composição.

Portanto, perfeitamente legítimos os PMPF aplicados pelo Fisco, conforme relacionados na planilha “CONFE MVA, (janeiro de 2015a abril de 2019)“Sete Lagoas”, reproduzida no Anexo II, às fls. 142, inclusive, para reforçar o entendimento do Fisco, a própria Consulta Contribuinte - PTA nº. 45.000015998-52, listada pela Defesa às fls. 39/41, reforça o entendimento aplicado.

Quanto ao item IV.2e, às fls. 47/48, da Impugnação inicial, no que tange ao emprego pela Fiscalização de PMPF atribuído a “Pepsi Twist / Zero” previsto nas Portarias SUTRI, para saídas dos produtos “Pepsi Zero Lata 350ML SH C 12 NPAL – código 0009274” e “Pepsi Zero Pet 2L Caixa- C6 – código 0009276”, tal argumento carece de razão.

Como se pode constatar na planilha “CONFE MVA (janeiro de 2015a abril de 2019) – “Sete Lagoas”, reproduzida no Anexo II, às fls. 142, para o referido produto só existe menção à variação “ZERO” nas Portarias SUTRI no PMPF utilizado pelo Fisco, ficando a alegação da Autuada, de que deveria ser usado o PMPF atribuído a “Pepsi Cola / Light”, prejudicada, pois a variação “ZERO” é diferente da variação “LIGHT”, uma vez que ela possui sódio em sua composição, caracterizando como um produto novo.

Portanto, perfeitamente legítimos os PMPFs aplicados pelo Fisco, conforme relacionados na planilha “CONFE MVA (janeiro de 2015 a abril de 2019) -“Sete Lagoas”, reproduzida no Anexo II às fls. 142.

Quanto aos produtos elencados pela Defesa na planilha denominada doc. 10 - CD (fls. 97) no item IV.4 da Impugnação, às fls. 49/51, relacionados ao período autuado, sobre os quais afirma que foram devidamente escriturados e o respectivo imposto recolhido, a Fiscalização verificou que as referidas notas fiscais destes produtos foram escrituradas no período de apuração posterior, conforme se comprova inclusive pelos exemplos citados pela própria Impugnante, fls. 49/50.

É o caso da Nota Fiscal de nº 134900 emitida em 30/06/16, com a data de saída como sendo 01/07/16. Para o registro de tal documento e apuração do tributo mensalmente devido, a Autuada considerou a data atribuída à saída em prejuízo da data de emissão, infringindo a legislação vigente da época.

O art. 173 do Anexo V do RICMS/02 estabelece a escrituração do livro Registro de Saídas segundo a data de emissão dos documentos fiscais. Confira-se:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### Anexo V - RICMS/02

Art. 173. A escrituração será feita em ordem cronológica, segundo a data de emissão dos documentos fiscais, pelo total diário das prestações ou operações da mesma natureza, de acordo com o Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) constante da Parte 2 deste Anexo, sendo permitido o registro conjunto dos documentos de numeração seguida, emitidos em talonário da mesma série e subsérie.

Pertinente esclarecer que é obrigação do contribuinte do imposto, por norma do art. 16, incisos VI, IX e XIII, da Lei nº 6.763/75, escriturar os livros na forma regulamentar, pagar o imposto devido na forma e prazos estipulados, além de cumprir todas as exigências fiscais previstas na legislação tributária.

Posição favorável ao Fisco, sobre esse mesmo tema, já foi adotada pelo Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG no julgamento do Acórdão nº 22.027/16/3ª relativo à autuação de uma das filiais da própria Impugnante.

Quanto aos valores apontados pela Defesa no item III, fls. 34, referentes a pagamento parcial de ICMS/ST relativo à divergência apurada em relação aos novos valores de PMPF fixados pelas Portarias emitidas pela Superintendência de Tributação, conforme planilha anexa (doc. 05 às fls. 97), foi efetuada pelo Fisco a reformulação do crédito tributário às fls. 125/142, onde foram refeitos os cálculos do ICMS/ST no período autuado referentes aos recolhimentos de complementação de pauta de PMPF efetuados pela Autuada a título de pagamento parcial do Auto de Infração, valor este que se tratava dos registros autuados e que ficou demonstrado no Anexo II por meio das seguintes planilhas: “doc.05 - CD Impugnação”, “CONFE MVA(janeiro de 2015 a abril de 2019), - “Sete Lagoas”.

Registra-se, por oportuno, que os valores apontados pela Defesa no item IV.1, às fls. 35, referentes a pagamento complementar das divergências apuradas em relação aos novos valores de PMPF fixados pelas Portarias emitidas pela Superintendência de Tributação, conforme planilha anexa (doc. 07 às fls. 97), foi efetuada pelo Fisco a reformulação do crédito tributário às fls. 125/142, onde foram refeitos os cálculos do ICMS/ST no período autuado referentes aos recolhimentos de complementação de pauta de PMPF efetuados pela Autuada, valor este que se tratava dos registros autuados e que ficou demonstrado no Anexo II por meio das seguintes planilhas: “doc.07 - CD Impugnação”, “CONFE MVA, (janeiro de 2015 a abril de 2019), - “Sete Lagoas”.

Alega a Impugnante de que o estado de Minas Gerais alterou o modo como o imposto deve integrar a sua própria base de cálculo, majorando-a por simples decreto, afirmando que a Orientação Tributária DOLT/SUTRI nº 002/16, editada pela Secretaria de Fazenda de Minas Gerais após a promulgação do Decreto Estadual nº 46.930/15, ao traduzir as disposições do aludido decreto, é clara ao demonstrar a majoração do imposto devido por diferencial de alíquotas em um exemplo numérico.

A Defesa entende que a Lei nº 21.781/15 teria autorizado o Poder Executivo a definir o cálculo do imposto por decreto, concluindo pela impossibilidade de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

delegação dos elementos definidores da norma de incidência tributária por ofensa ao art. 150, inciso I da Constituição da República de 1988 – CR/88.

Ressalta que a majoração de tributos deve atender ao princípio da legalidade tributária, sendo inconstitucional a suposta majoração do imposto sem edição de lei em sentido formal.

Argumenta que o Decreto nº 46.930/15 teria incorrido em inconstitucionalidade formal por usurpação de competência reservada à lei complementar por supostamente extrapolar as balizas estatuídas na Lei Complementar nº 87/96.

Sustenta ainda, que a referida Lei Complementar não conteria qualquer dispositivo que suporte o cálculo do diferencial do modo em que estabelecido no ato normativo expedido pelo Poder Executivo de Minas Gerais.

Todavia, não lhe cabe razão.

O ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino e a alíquota interestadual (DIFAL) teve os seus contornos alterados pela Emenda Constitucional nº 87/2015, passando a prever a Constituição da República de 1988:

CR/88

"Art. 155 Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;”

(Grifou-se).

Desta forma, com base na CR/88, o estado de Minas Gerais preconiza, em sua Lei nº 6.763/75:

Art. 5º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

(...)

§ 1º O imposto incide sobre:

(...)

6.a entrada, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo imobilizado;”

(...)

Art. 6º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

II - na entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo imobilizado;

(...)

§ 5º O Estado poderá exigir o pagamento antecipado do imposto, com a fixação, se for o caso, do valor da operação ou da prestação subsequente, a ser efetuada pelo próprio contribuinte, na hipótese de:

(...)

c) operação interestadual que tenha destinado mercadoria ou serviço a contribuinte domiciliado neste Estado, na condição de consumidor final, relativamente à diferença de alíquota;”

(Grifou-se).

E em seu Decreto nº 43.080/02 – RICMS/02<sup>1</sup>:

“Art. 1º O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e

<sup>1</sup> Redação dada pelo Decreto nº 46.930, de 30 de dezembro de 2015.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incide sobre:

(...)

VII - a entrada, em estabelecimento de contribuinte, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente;"

(...)

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 8º Para cálculo da parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, devida a este Estado, será observado o seguinte:

I - na hipótese do inciso VII do caput do art. 1º deste Regulamento:

a) para fins do disposto no art. 49 deste Regulamento:

a.1) do valor da operação será excluído o valor do imposto correspondente à operação interestadual;

a.2) ao valor obtido na forma da subalínea "a.1" será incluído o valor do imposto considerando a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria;

b) sobre o valor obtido na forma da subalínea "a.2" será aplicada a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria;

c) o imposto devido corresponderá à diferença positiva entre o valor obtido na forma da alínea "b" e o valor do imposto relativo à operação interestadual, assim considerado o valor resultante da aplicação da alíquota interestadual sobre o valor da operação de que trata a subalínea "a.1" antes da exclusão do imposto;

(Grifou-se).

O reconhecimento da constitucionalidade da inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo foi realizado pelo Supremo Tribunal Federal - STF no RE 582461-SP, com repercussão geral. Examine-se:

"O TRIBUNAL, POR MAIORIA E NOS TERMOS DO VOTO DO RELATOR, CONHECEU DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO, CONTRA O VOTO DA SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA, QUE DELE CONHECIA APENAS EM PARTE. NO MÉRITO, O TRIBUNAL, POR MAIORIA, NEGOU PROVIMENTO AO RECURSO EXTRAORDINÁRIO, CONTRA OS VOTOS DOS SENHORES MINISTROS MARCO

AURÉLIO E CELSO DE MELLO. VOTOU O PRESIDENTE, MINISTRO CEZAR PELUSO. EM SEGUIDA, O PRESIDENTE APRESENTOU PROPOSTA DE REDAÇÃO DE SÚMULA VINCULANTE, A SER ENCAMINHADA À COMISSÃO DE JURISPRUDÊNCIA, COM O SEGUINTE TEOR: “É CONSTITUCIONAL A INCLUSÃO DO VALOR DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS NA SUA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO.” FALARAM, PELO RECORRIDO, O DR. AYLTON MARCELO BARBOSA DA SILVA, PROCURADOR DO ESTADO E, PELO AMICUS CURIAE, A DRA. CLÁUDIA APARECIDA DE SOUZA TRINDADE, PROCURADORA DA FAZENDA NACIONAL. AUSENTES, JUSTIFICADAMENTE, O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA E, EM VIAGEM OFICIAL À FEDERAÇÃO DA RÚSSIA, O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI. PLENÁRIO, 18.05.2011.”

(DATA DE PUBLICAÇÃO DJE 18/08/2011 - ATA Nº 116/2011. DJE Nº 158, DIVULGADO EM 17/08/2011). (GRIFOU-SE).

No julgamento do RE 582.461-SP “reafirmou-se orientação fixada no julgamento do RE 212.209/RS (DJU de 14.2.2003), segundo a qual a quantia relativa ao ICMS faz parte do conjunto que representa a viabilização jurídica da operação e, por isso, integra a sua própria base de cálculo”<sup>2</sup>.

A respeito do julgamento do RE 212.209/RS, o advogado e jurista André Mendes Moreira leciona:

“Para JOBIM, o ICMS não incidiria sobre o valor auferido pelo comerciante (no qual, por óbvio, não se inclui o imposto), mas sim sobre a operação de circulação jurídica da mercadoria – cujos contornos poderiam, como de fato o foram ser delineados pelo legislador complementar. Assim, votou JOBIM pela constitucionalidade do cálculo “por dentro” do ICMS.

Entretanto, foram os Ministros MOREIRA ALVES, SEPÚLVEDA PERTENCE e ILMAR GALVÃO que analisaram o tema sub examine em face da não-cumulatividade, tendo os dois primeiros sustentado que o cálculo “por dentro” é imprescindível para a operacionalização da não-cumulatividade, ao passo que o último não chegou a tanto, apenas tendo pugnado que a sistemática de apuração não-cumulativa legitima o cálculo “por dentro”, pois autoriza o abatimento de todo o imposto pago na etapa anterior.”<sup>3</sup> (Grifou-se).

<sup>2</sup> Informativo 627 do STF. Disponível em <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo627.htm#ICMS> e “cálculo por dentro” – 1 em 27.09.16.

<sup>3</sup>MOREIRA. André Mendes. *A não cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 206.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, não há dúvida acerca da legalidade da inclusão do montante do imposto em sua própria base de cálculo, regra essa que não é nova, eis que inserida no ordenamento jurídico anteriormente à Emenda Constitucional nº 87/15.

A Lei Complementar nº 87/96, conforme o disposto no art. 146 da CR/88 estabelecia em seu art. 13, em sua redação original:

LC nº 87/96

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

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12;

a) o valor da operação, na hipótese da alínea a;

b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b;

V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado."

(Grifou-se)

Desta forma, a fundamentação do “cálculo por dentro” do imposto está alicerçada em disposição expressa da Lei Complementar nº 87/96, desde a sua publicação original em seu art. 13, § 1º, inciso I da citada lei, conforme retro exposto, o que foi reforçado pela Lei Complementar nº 114/02, no que tange à sua aplicação para a hipótese do desembaraço aduaneiro das mercadorias ou bens importados do exterior.<sup>4</sup>

<sup>4</sup> A Lei Complementar nº 114/02 alterou o art. 13, § 1º caput que passou a prever: “§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, desde sua publicação a Lei Complementar nº 87/96 estabelece que a apuração da base de cálculo do ICMS seja realizada utilizando-se a técnica chamada de “cálculo por dentro”.

A legislação mineira prevê que o montante do imposto integra a sua base de cálculo tal qual a previsão da referida Lei Complementar nº 87/1996, conforme se segue:

Lei nº 6763/75

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

(...)

§ 15. O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.”

RICMS/02

“Art. 49. O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II do caput do artigo 43 deste Regulamento, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

(Grifou-se).

Saliente-se que a única exceção à regra geral do “cálculo por dentro” na Lei Complementar nº 87/96 refere-se à prestação de serviço de transporte a consumidor final contribuinte do imposto, conforme dicção expressa do seu § 3º do art. 13, *in verbis*:

“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;

(...)

XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

(...)

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

(...)

IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.

(...)

§ 3º No caso do inciso IX, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Grifou-se) .

Desse modo, somente na hipótese do § 3º do art. 13 da LC nº 87/96, em que o dispositivo complementar estabelece que “o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto”, aplica-se o chamado “cálculo por fora do ICMS”, que será exemplificado adiante.

A hipótese do § 3º do art. 13 da referida Lei Complementar (“cálculo por fora do ICMS”) foi preservada no RICMS/02 ao teor do art. 43, § 11, reproduzido a seguir:

“Art. 1º O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incide sobre:

(...)

XI - a utilização, por contribuinte, de serviço de transporte ou de serviço oneroso de comunicação cuja prestação, em ambos os casos, tenha se iniciado em outra unidade da Federação e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequentes;

(...)

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 11. Para cálculo da parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual na hipótese do inciso XI do caput do art. 1º deste Regulamento será aplicado, sobre a base de cálculo prevista no inciso XIII do caput deste artigo, o percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna estabelecida para a prestação a consumidor final neste Estado e a alíquota interestadual.” (Grifou-se).

Os demais dispositivos da Lei nº 6.763/75 que asseguravam o “cálculo por fora do ICMS”, a saber, o art. 12, § 2º e o art. 13, § 1º, foram revogados pelo art. 7º da Lei nº 21.781, publicada em 1º de outubro de 2015, com vigência a partir de 1º de janeiro de 2016, respeitando, assim, os princípios da anterioridade e da noventena:

Art. 11. Ficam revogados o § 2º do art. 12, o § 1º do art. 13, o inciso XII do art. 15 e o item 10 da Tabela F da Lei nº 6.763, de 1975.

Eis a redação revogada dos dispositivos citados da Lei nº 6.763/75 (art. 12, § 2º, e art. 13, § 1º):

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*Efeitos de 1º/01/1993 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 33, ambos da Lei nº 10.992/1992:*

“Art. 12.

(...)

§ 2º Na hipótese de operação ou de prestação interestadual que tenha destinado mercadoria ou serviço a contribuinte domiciliado neste Estado, na condição de consumidor ou usuário final, fica este obrigado a recolher o imposto resultante da aplicação da diferença entre a alíquota interna e a interestadual que houver incidido sobre aquela operação ou prestação.”

*Efeitos de 13/03/1989 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 15, II, da Lei nº 9.758/1989:*

Art. 13.

(...)

§ 1º Nas hipóteses dos incisos II e III do artigo 6º, a base de cálculo do imposto é o valor da operação ou prestação sobre o qual foi cobrado o imposto na unidade da Federação de origem, e o imposto a recolher será o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.”

(Grifou-se).

Os incisos II e III do art. 6º da Lei nº 6.763/75, citados no § 1º do art. 13 revogado, têm a seguinte redação (vigente):

Art. 6º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

II - na entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo imobilizado;

III - na utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outra unidade da Federação e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente;

A Impugnante alega, ainda, que não poderiam ter sido considerados, tal como fez a Fiscalização, os valores referentes aos descontos incondicionais na apuração da base de cálculo do imposto, entretanto, os registros que consideravam os descontos incondicionais foram excluídos na reformulação do crédito tributário às fls. 125/142.

Quanto ao aditamento a Impugnação onde a Autuada requer que seja reconhecida a insubsistência no lançamento combatido, implicando, via de consequência na anulação do lançamento nos termos da Impugnação, isso é facilmente refutado pelo fato de que o lançamento observou todas as normas previstas na

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

legislação, reforçado pela exclusão dos valores recolhidos que foram apresentados na impugnação, restando as diferenças detalhadas na Reformulação do Crédito Tributário às fls. 125/142.

No que tange à alegação de que não é cabível a aplicação da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75 em razão de divergência interpretativa quanto à apuração da base de cálculo da obrigação principal, razão não assiste à Defesa.

Verifica-se que se encontra perfeitamente demonstrado no presente PTA o descumprimento da obrigação acessória de informar corretamente a base de cálculo do ICMS/ST na nota fiscal emitida sobre a diferença apurada à base de cálculo do ICMS/ST.

Deve-se esclarecer também, que a Multa de Revalidação capitulada no inciso II, da art. 56, da Lei nº 6763/75, apena o descumprimento da obrigação principal de recolher o imposto devido e esta é mais gravosa por se tratar de operação sujeita à substituição tributária, nos termos do art. 56, § 2º, da Lei nº 6.763/75. Veja-se:

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

(...)

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

(...)

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

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

(Grifou-se).

(...)

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 -

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. nos arts. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75.

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

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

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

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

(...)

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

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO

QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Dessa forma, caracterizada a infringência à legislação tributária por se tratar imposto não retido por substituição tributária, correta a formalização do crédito tributário, em obediência ao parágrafo único, do art. 142, do Código Tributário Nacional - CTN e, não tendo a Impugnante apresentado prova capaz de ilidir o lançamento, legítimas as exigências fiscais remanescentes.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 125/142. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Victor Costa Ferreira e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Joana Faria Salomé. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Revisora) e Alexandre Périssé de Abreu.

**Sala das Sessões, 03 de março de 2021.**

**Gislana da Silva Carlos  
Relatora**

**Carlos Alberto Moreira Alves  
Presidente**