

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

---

Acórdão:	23.880/21/3 <sup>a</sup>	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.001479215-36	
Impugnação:	40.010150132-01	
Impugnante:	HNK BR Logística e Distribuição Ltda.	
	IE: 001019750.00-80	
Proc. S. Passivo:	Elisa Silva de Assis Ribeiro/Outro(s)	
Origem:	DF/Juiz de Fora - 1	

---

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – BEBIDAS – BASE DE CÁLCULO.** Constatado que a Autuada efetuou a retenção e o recolhimento a menor a título de ICMS/ST, sobre operações com mercadorias relacionadas no Capítulo 3 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (“cervejas, chopes, refrigerantes, águas e outras bebidas”), em razão da adoção de base de cálculo do imposto em desacordo com o estabelecido no art. 47-B do Anexo XV do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Corretas as exigências remanescentes referentes à diferença de ICMS/ST apurada, acrescida da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I do citado artigo e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - FUNDO DE ERRADICAÇÃO À MISERIA (FEM).** Constatação de recolhimento a menor do adicional de alíquota do ICMS/ST correspondente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), nos termos do art. 12-A, incisos I e IV da Lei nº 6.763/75, sobre operações com mercadorias relacionadas no Capítulo 3 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (“cervejas, chopes, refrigerantes, águas e outras bebidas”), em razão da adoção de base de cálculo do imposto em desacordo com o estabelecido no art. 47-B do Anexo XV do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST 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/ST e do Fundo de Erradicação da Miséria (FEM) devidos por substituição tributária, no período de julho a dezembro de 2017, em operações 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 foi apurada com fundamento no art. 19, inciso I, subalínea “b1” (Preço Médio Ponderado a Consumidor Final - PMPF), quando o correto seria aquela prevista no art. 19, inciso I, subalínea “b3” (Margem de Valor Agregado - MVA), nos

termos estabelecidos no art. 47-B, todos do mesmo Anexo XV do RICMS/02, uma vez que o valor da operação própria praticado pela Autuada era superior a 86% (oitenta e seis por cento) do PMPF estabelecido para a mercadoria.

As exigências referem-se à diferença apurada do ICMS/ST e do adicional de 2% (dois por cento) na alíquota do imposto, devida ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), acrescida da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I, e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 22/61, sustentando, em síntese:

- que a cobrança se mostra inteiramente improcedente diante da inaplicabilidade da regra contida no art. 47-B, do Anexo XV do RICMS/02, que determina o cálculo do imposto com base na aplicação da MVA ao invés do PMPF quando atingido o coeficiente de 86% (“gatilho”). que se mostra ilegal e inaplicável, já que a Impugnante recolheu o ICMS/ST utilizando a base de cálculo que, de fato, mais se aproxima do preço presumido da operação subsequente, que é exatamente a utilização do PMPF;

- que a utilização dos valores do PMPF divulgados pela SEF/MG como base de cálculo do ICMS/ST é direito da Impugnante que decorre tanto do § 6º do art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, como também do art. 13, § 29, da Lei nº 6.763/75 e que jamais poderia o art. 47-B, do Anexo XV do RICMS/02 instituir que a MVA seria aplicada em detrimento do PMPF;

- que o Fisco incluiu o IPI na base de cálculo do ICMS majorando indevidamente o valor da operação própria para fins do cálculo do coeficiente de proporcionalidade do “gatilho” (percentual de 86%), violando o art. 48 do RICMS/02 e ao entendimento do próprio fisco na Solução Consulta nº 186 de 2019, respondida pela SUTRI/SEF;

- que o Fisco equivocou-se na apuração do valor da operação obtido pela utilização do PMPF, ao desconsiderar, para efeitos desse cálculo, a regra contida no inciso I, § 1º, do art. 47-B do Anexo XV do RICMS/02 (“as operações de vendas no estabelecimento ocorridas **até o décimo terceiro período anterior** ao período da operação, **excluídas as operações do período imediatamente anterior**”);

- que parte da autuação se relaciona à comercialização do produto “Refrigerante Itubaína”, e que nas operações com esse adotou parâmetros para realizar o coeficiente de proporcionalidade que, por um lapso, a levou à conclusão equivocada pela adoção do cálculo pela MVA e o correto também seria adotar o cálculo pela utilização do PMPF em detrimento da MVA, já que com a exclusão do IPI da base de cálculo do ICMS operação própria o “gatilho” de 86% não seria acionado, dessa forma, teria recolhido a maior o ICMS/ST nas operações com esse refrigerante;

- assim, diante do equívoco nos cálculos efetuados pelo Fisco, deva ser cancelada a autuação fiscal, pois conforme comprovado em quase a totalidade das

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

operações realizadas pela Impugnante não houve o acionamento do “gatilho” (86%), não devendo ser aplicado o § 1º, inciso II do art. 47-B do Anexo XV do RICMS/02;

- entende que as multas são da mesma espécie, e na hipótese de manutenção da autuação, as cobranças devem ser ao menos reduzidas pelo afastamento na multa de revalidação em observância ao princípio da especialidade ou, então, sejam as multas limitadas ao percentual de 100% do valor do imposto a recolher, diante do seu flagrante caráter confiscatório.

Acatando parcialmente as alegações das contribuintes, o Fisco reformulou o lançamento, às fls. 153/157, considerando que, por força do art. 14 da Lei Federal nº 13.097/15, o estabelecimento é equiparado ao industrial para fins do IPI, sendo excluídos os valores relativos ao IPI do valor da operação própria praticada pela Autuada.

Devidamente intimada a Autuada não se manifesta.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 163/177, requerendo, ao final, seja julgado parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação efetuada às fls. 153/157.

---

### **DECISÃO**

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de julho a dezembro de 2017, 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 foi apurada com fundamento no art. 19, inciso I, subalínea “b1” (Preço Médio Ponderado a Consumidor Final - PMPF), quando o correto seria aquela prevista no art. 19, inciso I, subalínea “b3” (Margem de Valor Agregado - MVA), nos termos estabelecidos no art. 47-B, todos do mesmo Anexo XV do RICMS/02, uma vez que o valor da operação própria praticado pela Autuada era superior a 86% (oitenta e seis por cento) do PMPF estabelecido para a mercadoria.

As exigências referem-se à diferença apurada do ICMS/ST e do adicional de 2% (dois por cento) na alíquota do imposto, devida ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), acrescida da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I, e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Para análise do presente trabalho, 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, *in 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 subseqüentes, que será estabelecida em regulamento, com base em preço usualmente praticado no mercado considerado, obtido por levantamento, ainda que por amostragem, ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidade representativa do respectivo setor, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

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

§ 21 Existindo preço final 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 subseqüentes poderá ser o preço a 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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei Complementar nº 87/96

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

(...)

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

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

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

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

(...)

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

(...)

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

(...)

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

Ressalte-se que a regra prevista no § 2º, do mesmo art. 8º, se refere a preços fixados, determinados pelo poder público, o que não é o caso das bebidas. Tal dispositivo se aplica 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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

I - em relação às operações subseqüentes:

(...)

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

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

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

**(Efeitos de 1º/01/2016 31/12/2018 - Redação dada pelo art. 1º, e vigência estabelecida pelo art. 19, III, ambos do Dec. nº 46.931, de 30/12/2015):**

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

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

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

Portanto, no caso das bebidas, 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No entanto, quanto aos produtos cerveja, chope, refrigerante, água e outras bebidas, há norma específica que estabelece uma exceção à sua utilização, consoante art. 47-B da Parte 1, do Anexo XV do RICMS/02.

Assim, verifica-se que em tais dispositivos regulamentares, 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) e 75 (setenta e cinco 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:

### 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)

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

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

Conforme relatado, em sua defesa a Autuada alega ser inaplicável a regra contida no art. 47-B, do Anexo XV do RICMS/02, e que a utilização dos valores do PMPF divulgados pela SEF/MG como base de cálculo do ICMS/ST é direito da Impugnante que decorre tanto do § 6º do art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, como também do art. 13, § 29, da Lei nº 6.763/75.

Salienta que parte da autuação se relaciona à comercialização do produto “Refrigerante Itubaína”, e que nas operações com esse adotou parâmetros para realizar o coeficiente de proporcionalidade que, por um lapso, a levou à conclusão equivocada pela adoção do cálculo pela MVA e o correto também seria adotar o cálculo pela utilização do PMPF em detrimento da MVA, já que com a exclusão do IPI da base de cálculo do ICMS operação própria o “gatilho” de 86% não seria acionado, dessa forma, teria recolhido a maior o ICMS/ST nas operações com esse refrigerante.

Acatando parcialmente as alegações das contribuintes, o Fisco reformulou o lançamento, às fls. 153/157, considerando que, por força do art. 14 da Lei Federal nº 13.097/15, o estabelecimento é equiparado ao industrial para fins do IPI, sendo

excluídos os valores relativos ao IPI do valor da operação própria praticada pela Autuada.

Devidamente intimada, a Autuada não retornou aos autos.

Conforme se pode observar, a Fiscalização acolheu os argumentos da Impugnante quanto à alegação de ser indevida a inclusão do IPI na apuração dos valores da operação própria praticada pela Autuada, considerando-a, nos termos do art. 14 da Lei Federal nº 13.097/15, equiparada ao industrial para fins do IPI.

Todavia, quanto aos demais argumentos de defesa, sem razão a Impugnante.

De acordo com a legislação supratranscrita, especialmente o mencionado art. 47-B do Anexo XV do RICMS/02, admite-se 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.

Logo, 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 da alínea “b” do inciso I 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 de mídia eletrônica (DVD-R) de fls. 157, após reformulação efetuada, onde consta:

- TABELA 1 – APURAÇÃO SAÍDA MENSAL REFORMULADA
- TABELA 2 – TABELA PERCENTUAL GATILHO MENSAL
- TABELA 3 – BASE PARA CÁLCULO DO GATILHO
- TABELA 4 – DEMONSTRATIVO DA BASE DE CÁLCULO DA MULTA ISOLADA (MI)
- TABELA 5 – EXIGÊNCIAS FISCAIS

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, extrapolando os limites definidos na legislação tributária, retro transcritos. Para estes casos a Fiscalização calcula o ICMS/ST pela MVA, tomando o valor da base de cálculo do ICMS das operações próprias acrescido das demais parcelas cobradas do adquirente e, a este montante, agrega a MVA.

Registra-se que, conforme afirma a Fiscalização, os dados expressos nas planilhas que constam do DVD\_R de fls. 157 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.

Argumenta a Impugnante que o Fisco teria se equivocado na apuração do valor da operação ao desconsiderar, para efeitos do cálculo, a regra contida no inciso I, § 1º, do art. 47-B do Anexo XV do RICMS/02 “as operações de vendas no



estabelecimento ocorridas **até o décimo terceiro período anterior** ao período da operação, **excluídas as operações do período imediatamente anterior**”.

Todavia, como bem explica a Fiscalização, “Ao contrário do que afirma a Impugnante, de que o Fisco não teria observado essa regra, o Fisco a observou, conforme consta relatado às fls. 08 do PTA (“Sistemática do trabalho”) e às fls. 10 do PTA, ao ser descrita a TABELA 3 – Base para cálculo do “gatilho”, entendendo-se aqui desnecessário repetir o que ali consta.”

Logo, sem razão a Impugnante em sua argumentação.

Quanto à alegação de que teria para o “Refrigerante Itubaína” concluído, por um lapso, pela adoção do cálculo pela MVA e o correto também seria adotar o cálculo pela utilização do PMPF em detrimento da MVA e, dessa forma, recolhido a maior o ICMS/ST nas operações com esse refrigerante, como bem explicado pela Fiscalização, caso o contribuinte tenha efetuado recolhimento a maior para algum produto, poderá se valer do instituto da restituição, por meio de requerimento específico, nos termos do disposto no art. 28 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, *verbis*:

**Art. 28.** O pedido de restituição de indébito tributário depende de requerimento do interessado, protocolizado na Administração Fazendária ou no Núcleo de Contribuintes Externos do ICMS/ST a que estiver circunscrito, indicando as informações relativas ao recolhimento indevido e, sempre que possível, o valor a ser restituído.

Parágrafo único. Para os efeitos do disposto neste artigo, o interessado instruirá o requerimento com:

I- cópia do comprovante do recolhimento indevido, se for o caso;

II- documentos necessários à apuração da liquidez e certeza da importância a restituir.

Em relação ao recolhimento a menor do adicional de alíquota - Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), igualmente sujeito à substituição tributária, verifica-se que a exigência em exame está respaldada nas seguintes disposições contidas no Decreto nº 46.927/15. Confira-se:

DECRETO Nº 46.927, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2015 (MG de 30/12/2015)

Art. 1º Este Decreto dispõe sobre o adicional de alíquota para os fins do disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República - ADCT.

Art. 2º A alíquota do ICMS prevista no inciso I do art. 42 do Regulamento do ICMS - RICMS -, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, será adicionada de dois pontos percentuais na operação interna que tenha como destinatário consumidor final, realizada até 31

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de dezembro de 2019, com as seguintes mercadorias:

(...)

IV - refrigerantes, bebidas isotônicas e bebidas energéticas;

(...)

Art. 3º O disposto no art. 2º: I - aplica-se, também:

a) na retenção ou no recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, inclusive nos casos em que o estabelecimento do responsável esteja situado em outra unidade da Federação;

(...)

Art. 4º O valor do ICMS resultante da aplicação do adicional de alíquota de que tratam os arts. 2º e 3º:

I - não poderá ser compensado com quaisquer outros créditos, observado o disposto no parágrafo único deste artigo;

II - será recolhido em Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE -, ou em Documento de Arrecadação Estadual - DAE -, distinto:

(...)

b) nos prazos estabelecidos no art. 46 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS, em se tratando de operação sujeita ao regime de substituição tributária.

(...)

Art. 6º Nas operações sujeitas ao adicional de alíquota, o contribuinte indicará no campo "Informações Complementares" da nota fiscal a expressão "Adicional de alíquota - Fundo de Erradicação da Miséria" acompanhada do respectivo valor.

Parágrafo único. O valor do imposto relativo ao adicional de alíquota deverá ser considerado no destaque do ICMS efetuado nos campos próprios da nota fiscal, exceto nas operações de que trata a alínea "b" do inciso I do art. 3º.

(...)

Art. 10. Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.

Vale dizer que a criação do adicional de dois pontos percentuais nas alíquotas de ICMS, destinado ao Fundo de Erradicação da Miséria, fundamenta-se no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República, e foi instituído em Minas Gerais, pela Lei nº 19.978, de 28 de dezembro de 2011, o adicional de dois pontos percentuais na alíquota do ICMS, com vistas a

financiar o Fundo de Erradicação da Miséria – FEM, criado pela Lei nº 19.990, de 29 de dezembro de 2011.

Registra-se que, dentre outras hipóteses, o adicional de alíquota mencionado deve ser aplicado na retenção ou no recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, inclusive nos casos em que o estabelecimento do responsável esteja situado em outra unidade da Federação.

Ressalta-se que, além do ICMS/ST não recolhido pela Autuada, exigiu-se a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, item I, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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 10º 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;

Vale destacar que as normas sancionatórias que se extrai da interpretação conjunta do *caput* e do inciso I, ambos do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, determinam a aplicação da penalidade “em dobro” ao alienante/remetente, contribuinte substituto tributário, por deixar de recolher o imposto devido por substituição tributária, tendo ou não efetuado a retenção cabível.

Nota-se que a norma contida no inciso I, do § 2º, do art. 56 estabelece penalidade aplicável na situação em que haja previsão de responsabilidade por substituição tributária cabível ao alienante/remetente, em relação às operações subsequentes. Ou seja, tal norma situa-se no universo da chamada substituição tributária “progressiva” ou “para frente”.

No caso dos autos, o recolhimento do ICMS/ST realizado pela Impugnante a menor no mesmo período alcançado pela ação fiscal não teria eficácia para operar a quitação do débito e, via de consequência, a extinção da obrigação tributária.

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

Com efeito, a Multa de Revalidação refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 6.763/75

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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Quanto 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, CONCLUO QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

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

Corretas, portanto, as exigências fiscais, constituídas pela 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.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª 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. 153/157. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Fernando Westin Marcondes Pereira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Gabriel Arbex Valle. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Paula Prado Veiga de Pinho (Revisora) e Renata Pereira Schetini.

**Sala das Sessões, 28 de julho de 2021.**

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

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente**