

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 25.365/25/3^a Rito: Sumário
PTA/AI: 01.004178150-08
Impugnação: 40.010159588-41
Impugnante: Cervejaria Petrópolis S/A - Em Recuperação Judicial
IE: 041897708.01-37
Proc. S. Passivo: Guilherme Duran Gallassi
Origem: DF/Uberaba

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – BASE DE CÁLCULO - ÁGUA MINERAL. Constatado que a Autuada fez a retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária ao Estado de Minas Gerais, incidente nas operações internas com água mineral, em decorrência de a apuração da base de cálculo do imposto estar em desacordo com o estabelecido no art. 112 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e no art. 158 da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23. Exigências de ICMS/ST, da Multa de Revalidação em dobro capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização para ajustar a multa isolada ao limite de 50% do imposto incidente na operação, conforme nova redação dada ao inciso I do § 2º do citado art. 55, pela Lei Estadual nº 25.378/25, com fulcro no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação, de que a Autuada, no período de abril de 2022 a março de 2024, promoveu a retenção e o recolhimento a menor de ICMS/ST incidente nas saídas de água mineral, constante do Capítulo 3 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e Capítulo 3 da Parte 2 do Anexo VII do RICMS/23, por consignar nas notas fiscais de saída, a base de cálculo e o ICMS substituição tributária em valores inferiores aos previstos na legislação, em razão de não utilizar a Margem de Valor Agregado – MVA para a sua apuração, quando o valor da operação própria foi superior a 75% (setenta e cinco por cento) do Preço Médio Ponderado a Consumidor Final – PMPF, conforme disposições constantes do art. 112 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e do art. 158 da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23.

Exigências de ICMS/ST, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 33/56.

A Fiscalização reformula o lançamento às págs. 111/115, adequando a Multa isolada ao disposto no inciso I do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, com redação dada pelo art. 5º e vigência estabelecida no art. 18, inciso II, ambos da Lei Estadual nº 25.378, de 23 de julho de 2025, para ajustar o seu valor ao novo limite de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação, em decorrência da retroatividade dos efeitos de "lei mais benéfica", nos termos do art. 106, inciso II, alínea "c" do Código Tributário Nacional - CTN.

A Impugnante é devidamente intimada e, em seguida, a Fiscalização se manifesta (págs. 118/136).

DECISÃO

Da Preliminar

A Impugnante argui a nulidade do lançamento por entender que as infrações não foram demonstradas, descritas de forma clara e objetiva, dificultando assim, o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa e, ainda, que o Fisco indicou de forma genérica os dispositivos legais infringidos, não apontando qual seria a conduta violada.

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

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

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada, todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

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

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

Do Mérito

Conforme acima relatado, a autuação versa sobre a constatação, de que a Autuada, no período de abril de 2022 a março de 2024, promoveu a retenção e o recolhimento a menor de ICMS/ST incidente nas saídas de água mineral, constante do Capítulo 3 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e Capítulo 3 da Parte 2 do Anexo VII do RICMS/23, por consignar nas notas fiscais de saída, a base de cálculo e o ICMS substituição tributária em valores inferiores aos previstos na legislação, em razão de não utilizar a Margem de Valor Agregado – MVA para a sua apuração, quando o valor da operação própria foi superior a 75% (setenta e cinco por cento) do Preço Médio Ponderado a Consumidor Final – PMPF, conforme disposições constantes do art. 112 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e do art. 158 da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23.

Exigências de ICMS/ST, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

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. 112 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, uma vez que o valor da operação própria é superior a 75% (setenta e cinco 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, *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 subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

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

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

c - a margem de valor agregado, nela incluída a parcela referente ao lucro e o montante do próprio imposto, relativa a operação ou prestação 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 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.

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 dos autos (água mineral). Tal dispositivo se aplica hodiernamente quando há as chamadas tarifas públicas ou, no passado, quando havia tabelamento de preços por órgão oficial.

Note-se que, nos termos estabelecidos no art. 112 do Anexo XV do RICMS/02 (e equivalente do RICMS/23), quando o valor da operação própria praticado pela Autuada for superior a 75% (setenta e cinco por cento) do PMPF estabelecido para a mercadoria, a base de cálculo da substituição tributária será calculada com base no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 do RICMS/02 (e equivalente do RICMS/23).

RICMS/02 - Anexo XV - Parte 1

Art. 112. Na hipótese de operação com mercadoria submetida ao regime de substituição tributária com âmbito de aplicação 3.3 de que trata o capítulo 3 da Parte 2 deste Anexo em que o valor da operação própria praticado pelo remetente, compreendidos os valores correspondentes a frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, seja superior a 75%

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(setenta e cinco por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF), divulgado em portaria da Superintendência de Tributação, o imposto devido por substituição tributária será calculado utilizando-se da base de cálculo estabelecida no art. 19, I, "b", 3, desta Parte.

(...)

Por sua vez, a alínea "b" do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, determina:

RICMS/02 - Anexo XV - Parte 1

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 a partir de 1º/01/2016

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

(...)

Portanto, no caso da *água mineral*, que não possui preço sugerido pelos fabricantes, a legislação permite a utilização de duas sistemáticas para apurar a base de cálculo do ICMS/ST.

O PMPF é aplicado como regra geral, uma vez que, pela ordem, é o primeiro critério, conforme art. 19, inciso I da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. No

entanto, quanto ao produto em análise, há norma específica que estabelece uma exceção à sua utilização, consoante art. 112 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

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.

Assim, a Fiscalização corretamente apurou as exigências fiscais, conforme consta dos autos.

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

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

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

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

(...)

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

(...)

Quanto à multa isolada aplicada, a despeito das colocações da Impugnante, constata-se que esta se amolda 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, corretamente adequada ao § 2º, inciso I do mesmo dispositivo legal.

Destaca-se que a referida multa isolada foi adequada pelo Fisco ao § 2º, inciso I do art. 55, da Lei nº 6.763/75, conforme redação vigente no período de emissão do AI, equivalente a duas vezes o valor total do ICMS incidente na operação:

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:

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;

(...)

Contudo, a redação do inciso I do § 2º supra, foi alterado pelo art. 5º da Lei nº 25.378/25, nos seguintes termos:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 6.763/75

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

(...)

Efeitos a partir de 1º/08/2025 - Redação dada pelo art. 5º e vigência estabelecida pelo art. 18, II, ambos da Lei nº 25.378, de 23/07/2025.

I - ficam limitadas a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação ou prestação;

(...)

(Destacou-se)

Assim, a própria Fiscalização promoveu a retificação do crédito tributário, conforme Termo de Reformulação do Lançamento às págs. 111/115, para adequar o valor da multa isolada exigida ao novo limite estabelecido pela Lei nº 25.378/25, por força do disposto no art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional (CTN).

CTN

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

(...)

Cumpre destacar, ainda, que não há que se falar em eventual caráter confiscatório das multas, bem como em inconstitucionalidade ou ilegalidade das normas, diante das argumentações acima externadas, devendo ser ressaltado, também, que este Conselho de Contribuintes está adstrito em seu julgamento, às disposições do art. 182 da mencionada Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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;

(...)

Corretas, portanto, as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS/ST apurado, 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 111/115. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Guilherme Duran Galassi e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Cássia Adriana de Lima Rodrigues (Revisora), Dimitri Ricas Pettersen e Keli Campos de Lima.

Sala das Sessões, 21 de outubro de 2025.

Cindy Andrade Moraes
Presidente / Relatora

P