

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	25.491/26/3ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.004493830-57	
Impugnação:	40.010160198-90	
Impugnante:	Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A	
	IE: 261195130.17-85	
Proc. S. Passivo:	Diego Caldas Rivas de Simone/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-4 - Belo Horizonte	

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 do ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, incidente nas operações internas com bebidas, em decorrência da adoção de base de cálculo do imposto em desacordo com o estabelecido no art. 47-B do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de 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", c/e § 2º, inciso I, do mesmo art. 55, todos da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA - FEM. Constatou-se retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST referente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), incidente nas operações internas com mercadorias previstas no art. 2º do Decreto nº 46.927/15. Corretas as exigências de ICMS/ST, relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM) e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a acusação fiscal de retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST), assim como do adicional de alíquotas referente ao Fundo de Erradicação da Miséria (ICMS/ST-FEM), no período de outubro de 2020 a dezembro de 2021, relativo a operações internas com mercadorias relacionadas no capítulo 3 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (cervejas e refrigerantes).

Constata a Fiscalização o descumprimento das disposições contidas no art. 47-B do Anexo XV do RICMS/02, relativas à apuração da base de cálculo do imposto devido a este estado, uma vez que a base de cálculo da operação própria foi superior a 86% (oitenta e seis por cento) da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária (ICMS/ST), tomando-se como referência o preço médio ponderado a

consumidor final - PMPF, divulgado em portaria da Superintendência de Tributação (SUTRI).

Assim, o ICMS/ST deveria ter sido calculado nos termos do art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, do RICMS/02, ou seja, utilizando-se a base de cálculo formada pelo preço praticado pela Contribuinte, acrescida do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecida para a mercadoria, constante da Parte 2 do mesmo Anexo XV.

Exigências de ICMS/ST, ICMS/ST-FEM, 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”, c/c § 2º, inciso I, do mesmo art. 55, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 92/129, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às págs. 224/253.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 254/271, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão.

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST), assim como do adicional de alíquotas referente ao Fundo de Erradicação da Miséria (ICMS/ST-FEM), no período de outubro de 2020 a dezembro de 2021, relativo a operações internas com mercadorias relacionadas no capítulo 3 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (cervejas e refrigerantes).

Exigências de ICMS/ST, ICMS/ST-FEM, 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”, c/c § 2º, inciso I, do mesmo art. 55, todos da Lei nº 6.763/75.

Constata a Fiscalização o descumprimento das disposições contidas no art. 47-B do Anexo XV do RICMS/02, relativas à apuração da base de cálculo do imposto devido a este estado, uma vez que a base de cálculo da operação própria foi superior a 86% (oitenta e seis por cento) da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária (ICMS/ST), tomando-se como referência o preço médio ponderado a consumidor final - PMPF, divulgado em portaria da Superintendência de Tributação (SUTRI).

Assim, o ICMS/ST deveria ter sido calculado nos termos do art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, do RICMS/02, ou seja, utilizando-se a base de cálculo formada pelo preço praticado pela Contribuinte, acrescida do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecida para a mercadoria, constante da Parte 2 do mesmo Anexo XV.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Consta dos autos que, por força do Regime Especial nº 45.000000151-81, as empresas do Grupo Spal são substitutas tributárias para todas as mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Na peça de defesa apresentada, o ponto principal discutido pela Impugnante gira em torno da alegação de ausência de previsão legal e impossibilidade jurídica da utilização da MVA, ou seja, impossibilidade de instituição da regra do gatilho, uma vez estar unicamente prevista em norma infralegal (RICMS/02), violando o princípio da hierarquia das normas, visto que, no seu entendimento, altera os critérios estabelecidos pela legislação para apuração da base de cálculo do ICMS/ST, posição que teria sido confirmada recentemente pelo E. Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Salienta que o STJ já afirmou de forma expressa que “a norma local que determina a aplicação do modelo da MVA quando o valor da operação própria do substituto é igual ou superior ao constante na tabela fixada pela legislação estadual como PMPF não encontra amparo na Lei Kandir”, ou seja, não há qualquer base legal válida para sustentar a presente autuação (REsp 2.139.696/SP, decisão de 29/09/25, doc. nº 7).

Argumenta que a LC nº 87/96 estabeleceu uma ordem de critérios para apuração da base de cálculo do ICMS/ST, a qual deve ser adotada pelos Estados e contribuintes, que seria: (1) o valor da operação fixado por órgão público competente e, caso esse não exista, (2) o preço sugerido pelo fabricante, que, caso esse também não exista, (3) o valor calculado sobre a Margem de Valor Agregado (MVA) ou (4) o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) no lugar do MVA.

Destaca que a legislação complementar autoriza o legislador estadual escolher um dos critérios, não permitindo a criação de “condicionais” como o gatilho ou percentuais para a aplicação de um dos métodos de apuração da base de cálculo do ICMS/ST e que, em observância à LC nº 87/96, o legislador mineiro editou a Lei nº 6.763/75 prevendo os mesmos critérios adotados pela lei complementar, os quais devem ser utilizados isoladamente, em seu art. 13.

Acrescenta que, assim, o Estado de Minas Gerais, ao aprovar o RICMS/02, expressamente adotou como regra geral o PMPF, que substitui a aplicação da MVA, conforme art. 19 do Anexo XV.

Assim, conclui que, como a presente hipótese versa sobre comercialização de bebidas, sob as quais há a disponibilização do PMPF, ele 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.

A Impugnante entende que o art. 19, inciso I, alínea “b”, do RICMS/02, utilizado pelo Fisco para embasar a autuação, prevê que há uma ordem a ser seguida para apuração da base de cálculo do ICMS/ST, de forma que as MVAs previstas somente poderão ser aplicadas de forma subsidiária quando não houver PMPF aplicável ao caso, o que não é a hipótese dos autos, portanto, o mecanismo do gatilho violaria o próprio RICMS/02.

Salienta que se existiam PMPFs publicados para as mercadorias objeto da autuação e o próprio RICMS/02 determina a aplicação das MVAs apenas quando não houver PMPF passível de aplicação, resta demonstrada a impossibilidade de se admitir que a Fiscalização possa optar por aplicar a base de cálculo que mais lhe favorece, em detrimento da ordem estabelecida pelo RICMS/02, violando o art. 112 do CTN, segundo o qual a legislação tributária deve ser interpretada da forma mais favorável ao contribuinte.

Segundo afirma, a interpretação que faz acerca do que se encontra disposto no *caput* do art. 47-B, do Anexo XV do RICMS/02 é que o estado de Minas Gerais teria instituído um critério híbrido de apuração da base de cálculo do ICMS/ST que sempre beneficia o Fisco, a partir da alternatividade entre PMPF e MVA, criando um critério a depender do preço praticado na operação própria, estabelecendo arbitrariamente o percentual de 86% para aplicação da regra do gatilho.

No entanto, no seu entendimento, tal inovação (novo critério de apuração da base de cálculo do ICMS/ST) no ordenamento, não poderia ter sido efetuada mediante ato infralegal (decreto), incorrendo, portanto, violando a CF e a hierarquia das normas, na medida em que, por instrumento legal que não uma lei complementar, disciplina a sistemática de arrecadação do ICMS/ST.

Complementa que a LC nº 87/96 prevê expressamente que o PMPF substitui a utilização de MVA, de forma que o RICMS/02 não pode criar uma metodologia em que PMPF e MVA coexistam, com intuito unicamente arrecadatário, sendo, portanto, o mecanismo previsto no art. 47-B do Anexo XV do RICMS/02, ilegal e inconstitucional.

Aduz que o Convênio ICMS nº 142/18, ao revogar o Convênio ICMS nº 52/17, deixou de prever a utilização da MVA para o cálculo da substituição tributária nas operações interestaduais, o que corroboraria o entendimento de que o cálculo da base de cálculo do ICMS/ST por meio da aplicação da MVA implica evidente majoração de imposto sem base legal e/ou constitucional que a suporte.

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 as MVAs aplicadas pelas Autoridades Fiscais (40% para refrigerantes e 70% para cervejas) não teriam sido determinadas de acordo com os parâmetros estabelecidos pela normativa vigente. Muito pelo contrário, tais margens de valor agregado estariam embasadas única e exclusivamente no Protocolo ICMS nº 11/91, em total e absoluto desrespeito à legislação em vigor.

Discorre sobre os requisitos e parâmetros para a determinação da MVA constantes da LC nº 87/96, Lei nº 6.763/75 e RICMS/02 e, ainda, acerca da inflação acumulada no período, para concluir que a aplicação da MVA, no presente caso, “*não acompanhou as oscilações naturais dos preços ao longo do tempo e ficou inalterado por mais de 30 anos, o que demonstra total desconexão com a realidade e com os fatos geradores em questão. (...) sendo certo que não têm qualquer relação com a realidade econômica do mercado e não atingem o preço que mais se aproxime do preço final ali*

praticado, em afronta à legislação aplicável, ao princípio da razoabilidade e à própria lógica da substituição tributária”.

Discorre acerca da legislação, conceito e atos normativos que dispõem sobre as pesquisas periódicas para atualização dos PMPFs (especificidade do PMPF determinado pelo estado de Minas Gerais), defendendo, lado outro, que a MVA aplicada no Auto de Infração seria genérica, ilegal e desatualizada, pois importaria reconhecer que todos os fabricantes, em relação a todos os seus produtos, independentemente de marca, volume, embalagem, segmento de mercado ou ponto de venda, praticariam preços absolutamente uniformes, com a mesma e imutável margem de valor agregado.

Defende que *“a arbitrariedade do patamar das MVAs, que não refletem os preços atuais das mercadorias, também foi um dos fundamentos utilizados pelo E. STJ para entender pela ilegalidade da regra do gatilho (vide doc. nº 7): “o valor a ser considerado como PMPF deve espelhar a “média ponderada dos preços praticados” (art. 8º, § 4º, da LC 87/1996), de modo que a prática de preços menores ou maiores é o próprio objeto do estudo para a fixação desse valor médio e, por isso, não pode servir como parâmetro para o afastamento desse modelo”.*

Ressalta que é o próprio Estado de Minas Gerais quem fornece periodicamente a tabela com os PMPFs e que os valores ora considerados para efeitos da presente exigência fiscal são superiores àqueles, resultando em base de cálculo arbitrária e desproporcional.

Acrescenta que, ainda que seja admissível a MVA ao presente caso, é indispensável a verificação, ao menos aproximada, dos valores efetivamente praticados nas operações subsequentes, caso a verificação precisa não seja possível, pois a Autuada recolheu o ICMS/ST de acordo com o preço da operação mais próximo da realidade de mercado, e que a CF/88 e a LC nº 87/96 preveem que a carga tributária deve se pautar pelo valor real da operação ou, ao menos, buscar se aproximar o máximo possível da realidade.

Aduz que a fixação de preço superior em apenas 1 (um) centavo implica recolhimento de ICMS/ST muito maior, representando apropriação indébita do patrimônio da Autuada, em afronta aos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

Noutro giro, a Impugnante afirma que a adoção da regra do gatilho também contraria a própria sistemática de recolhimento do ICMS/ST prevista no Estado, mais especificamente a partir das alterações ao RICMS/02 promovidas pelo Decreto nº 47.547/18, que seriam aplicáveis aos fatos geradores da presente autuação.

Explica que esse Decreto incluiu no Regulamento do ICMS dispositivos que tratam da “Da Complementação e da Restituição do ICMS devido por Substituição Tributária em Razão da não Definitividade da Base de Cálculo Presumida”, de forma que passou a ser previsto a possibilidade de complementação ao recolhimento de ICMS/ST quando a operação real se der em valor superior a base de cálculo presumida.

Nesse sentido, entende que há uma incoerência entre esses dois mecanismos: se o contribuinte já é obrigado a complementar o ICMS/ST nas

operações, não haveria o que se falar em distorção entre o valor praticado e o fixado pelo PMPF, pois o recolhimento complementar do imposto deve ser realizado pela ferramenta instituída pelo Decreto nº 47.547/18, e não pela regra do gatilho, critério híbrido sem base legal para aumentar a base de cálculo presumida imposta ao substitutivo tributário.

Afirma que o STF reconheceu, em repercussão geral (RE 593.849/MG), que “é devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”.

Cita legislações e jurisprudências que entendem corroborarem o seu entendimento, ressaltando que os Tribunais brasileiros e órgãos administrativos estaduais vêm adotando entendimento pela inaplicabilidade da regra do gatilho.

Veja-se 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.

Confira-se:

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 subsequentes 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 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.

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

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

Anexo XV - RICMS/02

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 ou pelo importador; ou

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

Assim, não obstante os argumentos apresentados pela Impugnante, verifica-se que em tal dispositivo regulamentar consta expressamente que, nas operações 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:

Anexo XV – RICMS/02

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 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 (alterações promovidas ao RICMS/02 pelo Decreto nº 47.547/18), nos casos em que a operação real se der em

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

valor superior a 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 aos 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 dos Anexos 1 a 4 do Auto de Infração 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 “AB” (Anexo 4). Portanto, todos os valores da referida coluna extrapolam os limites definidos na legislação tributária, retrotranscritos. Para estes casos a Fiscalização calcula o ICMS/ST pela MVA, tomando o valor da base de cálculo do ICMS das operações próprias acrescido das demais parcelas cobradas do adquirente e, a este montante, agrega a MVA.

O Anexo 4 contém o Demonstrativo de Cálculo e Apuração do ICMS/ST e FEM/ST por Item de Documento Fiscal, com detalhamento da metodologia aplicada e comparativo dos valores calculados pelo Fisco com os destacados pelo Contribuinte.

Ademais, *mister* se faz destacar que 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:

Anexo XV - RICMS/02

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

§ 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;

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. (Grifou-se)

A Fiscalização informa que a Autuada foi intimada a apresentar a cópia da comunicação de opção a que se refere o inciso I do § 2º do art. 47-B, do Anexo XV do RICMS/02, juntamente aos demonstrativos trimestrais exigidos no inciso III do mesmo parágrafo, contudo, a Contribuinte respondeu à intimação fiscal informando não ter identificado o registro de tal opção, portanto, também não tendo entregado os arquivos.

Observa-se, assim, 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 assim, tendo em vista a não opção pela apuração conforme o consignado no § 1º, fica o Contribuinte obrigado a cumprir com o que prevê o *caput* do art. 47-B.

Nesse sentido, também se encontram corretas as exigências fiscais relativas ao adicional de alíquotas de 2% (dois por cento) relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria, conforme previsto no art. 12-A da Lei nº 6.763/75 e arts. 2º e 3º, inciso I, alínea “a”, ambos do Decreto nº 46.927/15, responsabilidade essa que se aplica também nas hipóteses de substituição tributária.

Veja-se a legislação de regência da matéria vigente no período autuado:

Lei nº 6.763/75

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 1º/01/20 a 31/12/23

Art. 12-A. Fica estabelecido, para financiamento das ações do Fundo de Erradicação da Miséria - FEM -, criado pela Lei nº 19.990, de 29 de dezembro de 2011, em especial para o pagamento integral do Piso Mineiro de Assistência Social e de acordo com o disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República, com vigência até 31 de dezembro de 2026, o adicional de dois pontos percentuais na alíquota prevista para a operação interna que tenha como destinatário consumidor final, contribuinte ou não do imposto, com as mercadorias abaixo relacionadas, inclusive quando a alíquota for fixada no regulamento do imposto:

(...)

DECRETO Nº 46.927/15

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 de dezembro de 2022, com as seguintes mercadorias:

(...)

I - cervejas sem álcool e bebidas alcoólicas, exceto aguardentes de cana ou de melão;

(...)

IV - refrigerantes, bebidas isotônicas e bebidas energéticas;

(...)

Art. 3º O disposto no art. 2º:

I - aplica-se, também:

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;

(...)

Corretas, portanto, as exigências de ICMS/ST, ICMS/ST-FEM, 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”, c/c § 2º, inciso I, do mesmo art. 55, todos da Lei nº 6.763/75.

A Autuada entende que a multa isolada exigida é inaplicável ao caso concreto uma vez que, no seu entendimento, não descumpriu qualquer obrigação acessória, pois não deixou de consignar nas Notas Fiscais a base de cálculo prevista na legislação (com base no PMPF).

Argumenta que o entendimento da Fiscalização de que houve destaque de ICMS/ST a menor nas notas fiscais não implica o descumprimento de obrigação acessória, mas, no máximo, de divergência no valor do tributo a ser recolhido.

Contudo, a despeito das colocações da Impugnante, constata-se que a Multa Isolada exigida amolda-se perfeitamente à irregularidade praticada pela Autuada. Veja-se:

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;

(...)

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 ao Acórdão nº 18.951/10/2ª, citado pela Impugnante, alegando que este E. CCMG já decidiu, em situação análoga, pela inaplicabilidade da multa isolada, observa-se que trata-se de uma decisão de quinze anos atrás e as decisões recentes deste CCMG não coadunam desse entendimento.

A correção do feito fiscal, inclusive quanto à aplicação da referida Multa Isolada, é ratificada por diversas decisões deste E. Conselho, podendo ser citado, a título de exemplo, os Acórdãos nºs 23.545/20/1ª e 23.038/18/1ª.

Registra-se ainda que, ao lavrar o presente Auto de Infração, a Fiscalização observou a adequação do valor da Multa Isolada exigida ao percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação, considerando-se o novo limite estabelecido no art. 55, § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75, com a redação dada pelo art. 5º da Lei nº 25.378, de 23/07/25, por força do disposto no art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN, conforme destacado às págs. 06 do Relatório Fiscal Complementar.

A apuração da multa isolada exigida, com observância do referido limitador, consta do Anexo 3 do Auto de Infração (colunas "M" a "Q").

Veja-se os dispositivos mencionados:

Lei nº 6.763/75

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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;

(...)

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.

(...)

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa, o que configura, no seu entendimento, *bis in idem* e duplicidade da penalidade aplicada, solicitando a aplicação do Princípio da Consunção.

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 -

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

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 e ofensa aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, 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 (é art. 110, inciso I do RPTA), *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;

(...)

Registra-se por derradeiro, não ser passível o acionamento do disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional, uma vez que não restou nenhuma dúvida quanto às circunstâncias materiais ou capitulação legal dos fatos narrados, quanto à autoria, imputabilidade, punibilidade, natureza ou graduação das penalidades exigidas.

Quanto aos juros moratórios, cumpre registrar que a Resolução nº 2.880, de 13/10/97, que disciplina a cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários do Estado, em seu art. 2º, é clara quanto à incidência dos juros de mora sobre as multas e quanto à data inicial para incidência destes:

RESOLUÇÃO Nº 2.880, DE 13 DE OUTUBRO DE 1997

(MG de 14/10/97)

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

(...)

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

(Grifou-se)

A exigência da multa de revalidação nasce com a exigência do imposto e deve ter a mesma data de vencimento deste, de forma que sobre ela deve incidir também os juros de mora.

Os arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75 estabelecem a incidência dos juros de mora sobre o tributo e sobre a multa aplicada, após o prazo de vencimento:

Lei nº 6.763/75

Art. 127 - Os débitos decorrentes do não recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

(...)

Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

Dessa forma, o procedimento sob exame não afronta as disposições legais, mas ao contrário, pauta-se exatamente de acordo com os parâmetros da legislação de regência.

Observa-se que, de acordo com o inciso II do art. 2º da citada Resolução, o débito é corrigido desde o primeiro dia do mês subsequente ao seu vencimento até a data do efetivo pagamento. Somente em relação à multa isolada, o termo inicial para cobrança dos juros de mora é o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração.

Diante de todo o exposto, observa-se que as infrações cometidas pela Impugnante restaram devidamente comprovadas, o lançamento foi realizado com a plena observância da legislação tributária e, não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo é o lançamento em exame.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Tércio Chiavassa e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. José Franklin Toledo de Lima Filho. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Emmanuelle Christie Oliveira Nunes (Revisora) e Cássia Adriana de Lima Rodrigues.

Sala das Sessões, 04 de março de 2026.

Dimitri Ricas Pettersen
Relator

Cindy Andrade Moraes
Presidente

D