

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.749/12/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000172659-49  
Impugnação: 40.010131343-70  
Impugnante: Londrina Bebidas Ltda  
IE: 042732244.01-72  
Proc. S. Passivo: Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)  
Origem: P.F/Antônio Reimão de Melo – Juiz de Fora

### **EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR ICMS/ST – BASE DE CÁLCULO – MARGEM DE VALOR AGREGADO – BEBIDAS.** Constatado, no trânsito de mercadorias, que a Autuada efetuou a retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária ao Estado de Minas Gerais, incidente nas operações interestaduais com bebidas (cerveja e refrigerantes), em decorrência da apuração da base de cálculo do imposto estar em desacordo com o estabelecido no art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02. Exigências do ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, c/c § 2º, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, esta majorada em razão da reincidência, nos termos do art. 53 § 7º, todos da Lei nº 6.763/75. Deve-se adequar a multa isolada nos termos do art. 55, inciso VII, alínea "c", Lei nº 6.763/75 c/c art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

### **RELATÓRIO**

Decorre o presente lançamento da constatação de que a Autuada promoveu a venda de mercadorias sujeitas à substituição tributária, acobertadas por notas fiscais eletrônicas, consignando valores a menor no campo da base de cálculo do ICMS/ST, com conseqüente destaque a menor do ICMS/ST devido em cada operação.

Segundo consta no Auto de Infração, o cálculo da base de cálculo (BC) do ICMS/ST foi feito em desacordo com o determinado pelo art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02, uma vez que o valor da operação própria é superior a 80% (oitenta por cento) do valor do Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF).

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro nos termos do art. 56, inciso II, § 2º, item I, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII agravada nos termos dos § 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 31/50, na qual alega que utilizou-se do Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF), divulgado em Portaria da Superintendência de Tributação, ao compor a base de cálculo do ICMS/ST na venda de cerveja e refrigerante.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entende a Impugnante que a utilização da Margem do Valor Agregado (MVA), prevista no art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02 em vez do PMPF configuraria um “gatilho” que contraria o caráter de definitividade da substituição tributária.

Discorda da pretensão do Fisco em exigir a diferença do ICMS/ST advinda da alteração automática da base de cálculo, nos casos em que o preço seja superior a 80% (oitenta por cento) do PMPF, tendo em vista que o preço da operação própria somente é conhecido ao final da cadeia produtiva.

Desta forma, alega que tendo sido retido e recolhido o ICMS/ST com base no PMPF estabelecido pela SEF/MG, não há como exigir qualquer diferença do imposto por ter a substituição tributária caráter definitivo.

Afirma que competiria única e exclusivamente ao contribuinte substituído, no caso as distribuidoras, a cobrança de eventuais recolhimentos a menor, uma vez que somente o patrimônio do substituído seria diretamente afetado por variações decorrentes dos recolhimentos antecipados por substituição tributária.

Entende que as multas aplicadas possuem caráter confiscatório e ferem os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

O Fisco, em bem posta manifestação de fls. 101/113, rebate os argumentos da Impugnante e propugna pela procedência do lançamento.

---

### **DECISÃO**

O cerne da controvérsia instaurada no presente Auto de Infração, encontra-se na correta forma de apuração da base de cálculo do ICMS/ST, relativo às mercadorias constantes das notas fiscais eletrônicas relacionadas às fls. 08,11,14,17,20,23 e 26.

A Impugnante, ao compor a base de cálculo do ICMS/ST na venda de cerveja e refrigerante, 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-A do Anexo XV, uma vez que o valor da operação própria é superior a 80% (oitenta por cento) do valor do Preço Médio Ponderado a Consumidor Final – PMPF.

Desta forma, cabe analisar a legislação de regência, §§ 19, 20, 21 e 29 do art. 13 da Lei nº 6.763/75, a qual disciplina as regras aplicáveis a apuração da base de cálculo do ICMS/ST. Veja-se:

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

(...)

§ 19 - A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 dispõe que a base de cálculo do ICMS/ST será o valor da operação, nele incluídos os demais valores cobrados do destinatário e acrescido de margem de valor agregado (MVA).

Como alternativa a essa forma de apuração, o § 29 possibilita a utilização do Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF), na forma estabelecida em regulamento.

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

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

I - em relação às operações subseqüentes:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

b - tratando-se de mercadoria 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

3 - o preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e 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 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. No entanto, existe uma exceção à sua utilização prevista no art. 47-A do RICMS/02, que assim dispõe:

Art. 47-A. Na hipótese de operação interestadual com mercadoria de que trata o item 1 da Parte 2 deste Anexo em que o valor da operação própria praticado pelo remetente seja superior a 80% (oitenta por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) estabelecido para a mercadoria, o imposto devido a título de substituição tributária será calculado utilizando-se da base de cálculo estabelecida no art. 19, I, "b", 3, desta Parte.

O dispositivo supratranscrito veio para coibir distorções na apuração do ICMS/ST quando o valor da operação própria se aproxima em demasia do valor do PMPF.

Independentemente do que motivou a distorção, o art. 47-A condiciona a utilização do PMPF somente às operações em que a operação própria seja ao menos 20% (vinte por cento) inferior ao valor do PMPF (25% para operações anteriores a 28/02/11).

No caso em tela, uma vez que a operação própria é superior a 80% (oitenta 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Autuada alega que uma vez antecipado o tributo, salvo na hipótese de não ocorrência do fato gerador, a base de cálculo presumida torna-se definitiva, não havendo que se falar em ajustes, tanto nas situações em que ao final da cadeia se verifique o recolhimento do imposto sobre base majorada, quanto nas situações em que ao final da cadeia se verifique o recolhimento do imposto sobre base reduzida. Todavia, o princípio da definitividade da substituição tributária está atrelado à correta apuração do ICMS/ST e de sua base de cálculo, conforme disposto na legislação tributária.

A Autuada, ao emitir sua nota fiscal para o distribuidor, possui todos os elementos necessários para determinar se a operação está ou não atendendo à condição imposta pelo art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02. Para tanto, basta verificar se o valor unitário do seu produto está 80% (oitenta por cento) superior do valor do PMPF constante da Portaria Superintendência de Tributação. Caso afirmativo, deveria utilizar o MVA em vez do PMPF.

Desta maneira, estando corretamente apurada a base de cálculo do ICMS/ST no momento da saída das mercadorias (momento da ocorrência do fato gerador), o ICMS/ST será definitivo, não cabendo restituição ou exigências complementares quando da comparação posterior entre o valor do ICMS/ST presumido e o valor ao consumidor final realmente praticado.

No presente Processo Tributário Administrativo (PTA), constatou-se erro na apuração da base de cálculo por parte da Autuada e o ICMS/ST exigido é a diferença entre o apurado erroneamente e o correto, determinado pela legislação.

Outra alegação, se refere à responsabilidade pela diferença do tributo não retido e não recolhido. A Impugnante busca se eximir de sua responsabilidade legal afirmando que as diferenças apuradas são de responsabilidade exclusiva dos seus distribuidores.

De fato, a legislação tributária prevê que não havendo retenção ou havendo retenção a menor do ICMS/ST o destinatário se torna responsável também pelo tributo, mas de forma solidária com o contribuinte substituto tributário. Portanto, é prerrogativa do Estado exigir de todos, sem qualquer benefício de ordem, como dispõe o art. 124 do CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Desta forma, não pode a Autuada se eximir da responsabilidade pela correta retenção e recolhimento do ICMS/ST que lhe foi imposta pelo art. 12 do Anexo XV do RICMS/02, respaldado no Protocolo ICMS nº 11/91.

Quanto ao caráter confiscatório das multas alegado pela Impugnante, não é matéria passível de apreciação por esse Conselho, em consonância com o disposto no art. 110 do RPTA:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 110. 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 resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda.

Deve-se esclarecer também, que as penalidades aplicadas possuem naturezas distintas.

A multa de revalidação, prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6763/75, apena o descumprimento da obrigação principal de recolher o imposto devido, e esta é mais gravosa por se tratar de operação sujeita a substituição tributária, nos termos do art. 56, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75. Veja-se:

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

(...)

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

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se às 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;

(...)

Já a multa isolada prevista no inciso VII, do art. 55 da Lei nº 6.763/75 é devida pelo descumprimento da obrigação acessória de informar corretamente a base de cálculo do ICMS/ST na nota fiscal. Por sua vez, a multa isolada está agravada por mais de uma reincidência, haja vista que a Autuada anteriormente praticou infrações cuja penalidade foi idêntica à descrita nesse PTA.

Assim, dispõe o citado inciso VII, do art. 55 da Lei 6.763/75, *in verbis*:

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 base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nas operações em exame, a Autuada praticou a hipótese descrita no citado inciso VII, ou seja, consignou base de cálculo diversa (a menor) da prevista na legislação tributária.

Como agravante, a mesma empresa foi autuada, em 28/04/10 por meio do Auto de Infração nº 01.000165294.97, em 01/07/10 pelo Auto de Infração nº 01.000166072.85, em 09/10/10 pelo Auto de Infração nº 01.000167453.94 e em 16/12/10 pelo Auto de Infração nº 01.000168634.35. Em todos os citados PTAs, a Autuada consignou como base de cálculo valor inferior ao determinado na norma ínsita no art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02.

Neste sentido, transcreve-se abaixo recente decisão do CC/MG, publicado no MG em 16/07/11:

ACÓRDÃO: 20.119/11/3ª RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000168633-54

IMPUGNAÇÃO: 40.010129146-81

IMPUGNANTE: COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV

IE: 740358740.07-96

PROC. S. PASSIVO: LUIZ GUSTAVO ANTÔNIO SILVA BICHARA/OUTRO(S)

ORIGEM: P.F/ANTÔNIO REIMÃO DE MELO - JUIZ DE FORA

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR ICMS/ST – BEBIDAS – BASE DE CÁLCULO – MARGEM DE VALOR AGREGADO. CONSTATADO, NO TRÂNSITO DE MERCADORIAS, QUE A AUTUADA EFETUOU A RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA AO ESTADO DE MINAS GERAIS, INCIDENTE NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM BEBIDAS (CERVEJA, REFRIGERANTE E ISOTÔNICO), EM DECORRÊNCIA DE A APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO ESTAR EM DESACORDO COM O ESTABELECIDO ART. 47-A DO ANEXO XV DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DO ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO EM DOBRO NOS TERMOS DO ART. 56, INCISO II, C/C § 2º, ITEM I E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO VII, ESTA MAJORADA EM RAZÃO DA REINCIDÊNCIA, NOS TERMOS DO ART. 53 §§ 6º E 7º TODOS DA LEI Nº 6.763/75. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Desta forma, corretas as exigências formalizadas no Auto de Infração em comento, devendo, no entanto, a penalidade isolada ser reduzida nos termos art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei 6.763/75 c/c art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, em face das alterações introduzidas na Lei nº 6.763/75 pela Lei nº 19.978, de 28/12/11.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para reduzir a multa isolada nos termos do artigo 55, inciso VII, alínea "c" da Lei 6763/75 c/c artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN. Vencido, em parte, o Conselheiro Rodrigo da Silva

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

Ferreira (Relator), que o julgava parcialmente procedente para excluir a multa isolada. Designado relator o Conselheiro Fernando Luiz Saldanha (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Guilherme Anachoreta Tostes e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros André Barros de Moura e Rodrigo da Silva Ferreira.

**Sala das Sessões, 22 de março de 2012.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente**

**Fernando Luiz Saldanha  
Relator / Designado**

CC/MG

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

---

Acórdão:	20.749/12/1ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000172659-49	
Impugnação:	40.010131343-70	
Impugnante:	Londrina Bebidas Ltda	
	IE: 042732244.01-72	
Proc. S. Passivo:	Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)	
Origem:	P.F/Antônio Reimão de Melo – Juiz de Fora	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Rodrigo da Silva Ferreira, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre da discordância quanto à interpretação do art. 55, inciso VII, da Lei nº 6.763/75, relativo à cominação da Multa Isolada, nos seguintes termos:

Art. - 55.

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

Da leitura da primeira parte do dispositivo, percebe-se que a conduta apenada consiste em consignar em documento fiscal base de cálculo diversa da prevista pela legislação. Vale dizer, busca a legislação punir aquele que adota base de cálculo divergente daquela aplicável à operação em causa, mediante a consignação no documento fiscal de valores a menor ou a maior daquele legalmente definido como base de cálculo, tal como se dá, por exemplo, nas hipóteses de sub ou superfaturamento.

Não há nos autos indícios de que a Autuada tenha destacado a base de cálculo por ela adotada utilizando-se de fraude, dolo ou má-fé. O que se conclui, do conjunto probatório dos autos, é que a Impugnante fez uma interpretação das normas estaduais diversa daquela feita pelo Fisco.

Este fato torna-se importante para o deslinde da questão e para a verificação da correta aplicação da penalidade determinada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75.

Com efeito, as obrigações acessórias, conforme definido pelo art. 113, § 2º do CTN, são verdadeiras obrigações de fazer ou não-fazer, cuja observância é exigida pela legislação tributária a fim de facilitar as atividades de fiscalização e arrecadação.

Apesar de qualificada de “acessória” pelo CTN, tal obrigação não depende da existência de uma obrigação tributária principal, consistente no dever de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

determinado sujeito passivo efetuar o pagamento de tributo ao ente da Federação competente.

Nesse sentido, da mesma forma que uma certa obrigação acessória pode ser vinculada à ocorrência de um fato gerador e, conseqüentemente, à obrigação de um sujeito passivo efetuar o recolhimento de determinado tributo, é possível que o cumprimento de dada obrigação acessória seja exigido independentemente do surgimento de uma obrigação principal.

Na hipótese ora analisada, a Impugnante destacou o imposto devido por substituição tributária sendo a imputação fiscal a apuração incorreta da base de cálculo do imposto, face o valor da operação própria praticado pelo remetente ser superior a 80% (oitenta por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF), divulgado em portaria da Superintendência de Tributação (SUTRI).

É de se destacar neste caso, que a penalidade insculpida no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, da forma como está redigida, procura punir contribuinte que conhecendo a base de cálculo da operação no momento de sua realização, deixa de consigná-la no documento fiscal de forma proposital visando reduzir os valores a serem recolhidos de forma indevida e questionável.

A sanção trazida pelo art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, visa coibir procedimentos tomados com o conhecimento da questão. Efetivamente, a norma não visa punir o erro na interpretação das leis tributárias.

É de se salientar que a penalidade retromencionada, da forma como está redigida, procura punir o contribuinte que, conhecendo a base de cálculo da operação no momento de sua realização, deixa de consigná-la no documento fiscal de forma proposital, visando reduzir indevidamente os valores a serem recolhidos.

Assim, esta penalidade apresenta-se afeta aos casos conhecidos como de subfaturamento, hipótese em que o contribuinte conhece exatamente o valor da base de cálculo do imposto, mas, propositalmente, consigna no documento fiscal importância diversa do efetivo valor da apuração.

Nesta linha de entendimento, a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, *data venia*, não se aplica à espécie dos autos, pelo que deve ser excluída das exigências.

**Sala das Sessões, 22 de março de 2012.**

**Rodrigo da Silva Ferreira  
Conselheiro**