

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.774/18/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000849006-18  
Impugnação: 40.010144727-67  
Impugnante: Cooperativa Agroindustrial Nova Aliança Ltda  
IE: 001054324.00-88  
Proc. S. Passivo: Wesley Siqueira Vilela/Outro(s)  
Origem: DF/Barbacena

### **EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – BASE DE CÁLCULO.** Constatada a retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST, devido pela Autuada, estabelecida no estado do Rio Grande do Sul, na qualidade de substituto tributário, nos termos do disposto no Protocolo ICMS nº 96/09, em relação às operações relativas às remessas de mercadoria - bebidas alcoólicas (vinhos nacionais e filtrados doces), relacionadas no item 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (vigente até 31/12/15), destinadas a contribuintes mineiros, em razão da apuração incorreta da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, ao não se aplicar a Margem de Valor Agregado - MVA ajustada. Infração caracterizada nos termos do § 5º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS/ST devido pela Autuada, na qualidade de substituto tributário, nos termos do disposto no Protocolo ICMS nº 96/09, cujo estabelecimento encontra-se localizado no estado do Rio Grande do Sul, em razão da apuração incorreta da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária nas operações relativas às remessas de mercadorias (utilização da Margem de valor agregado – MVA incorreta), relacionadas no item 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (vigente até 31/12/15) – bebidas alcoólicas (vinhos nacionais e filtrados doces), destinadas a contribuintes mineiros no período de 01/07/13 a 31/07/14.

Exige-se o ICMS/ST, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I, e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 67/84, contra a qual, a Fiscalização manifesta-se às fls. 168/189.

---

**DECISÃO**

**Da Preliminar**

**Da Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

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), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Induidoso que a Autuada tenha compreendido a acusação fiscal, posto que exerce a sua defesa de maneira clara, contundente, completa e irrestrita, 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.

Na dicção do que dispõe o art. 89 do RPTA/08, o Auto de Infração contém a descrição clara e precisa do fato que motivou a sua emissão, bem como, das circunstâncias em que foi praticado.

Percebe-se ter sido o Auto de Infração instruído com a prova documental necessária para a compreensão da acusação, ressaltando, contudo, que, considerado o elevado número de documentos, o Fisco realizou a juntada das provas por amostragem, nada obstante, de forma plena e suficiente para se alcançar os objetivos próprios da instrução, nos exatos termos do disposto no art. 137 do RPTA/08.

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**

A controvérsia restringe-se a saber se é aplicável à hipótese dos autos a MVA ajustada, conforme disciplinada nos termos do disposto no § 5º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Como se percebe nas razões de fato apresentadas pela Impugnante, não se nega a remessa de bebidas alcóolicas (vinhos nacionais e filtrados doces) a contribuintes situados no território do estado de Minas Gerais.

Do mesmo modo, não se diverge que, nas operações identificadas pela Autoridade Tributária, utilizava-se a MVA original para fins de apuração da base de cálculo do ICMS/ST em detrimento da obrigação estabelecida nos termos do disposto no item 17, Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, cujos efeitos vigoraram até 31/12/15.

Irresignada, a Impugnante discorre acerca da sistemática da substituição tributária e reconhece ter repassado, no fluxo do escoamento de suas mercadorias, o percentual relativo à MVA originária.

Todavia, protesta contra a exigência do recolhimento da diferença do ICMS/ST em razão da apuração incorreta da base de cálculo do imposto, considerando que a eventual diferença, se devida, deveria ser cobrada de quem teria se beneficiado do eventual recolhimento a menor do tributo, posto que figuraria na relação tributária apenas como responsável tributário.

Enfatize-se que a Impugnante não reconhece a legalidade da obrigação estabelecida nos termos do disposto no § 5º do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, segundo a qual, para apuração da base de cálculo do imposto incidente nas operações sob exame, deveria ter sido observada a aplicação da MVA ajustada, considerada a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

Segundo entende, haveria afronta à regra estabelecida nos termos do disposto no art. 97, incisos II e IV, e § 1º do Código Tributário Nacional – CTN, uma vez que somente a lei pode estabelecer a modificação da base de cálculo de tributo que importe em torná-lo mais oneroso.

Pretende, a Impugnante, que as operações em questão sejam alcançadas pela norma prevista nos termos do disposto no item 43 do Anexo IV do RICMS/02, mediante a qual se estabelece a redução da base de cálculo do imposto no percentual de 52% (cinquenta e dois por cento) ou, alternativamente, o multiplicador opcional de 0,12 (doze centésimos) para cálculo do imposto, seguindo a Orientação Tributária DOLT/SUTRI nº 001/08.

Protesta pelo acolhimento da retroatividade da norma referida, nos moldes da redação alterada nos termos do Decreto nº 46.616/14, cuja interpretação favoreceria a sua tese, fixando a MVA original em 68,72% (sessenta e oito inteiros e setenta e dois centésimos por cento).

Declara a ilegalidade da exigência da multa isolada, uma vez que entende que a sua conduta está de acordo com a legislação tributária de regência da matéria, enfatizando que não agiu com a intenção de ludibriar o Fisco.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No mesmo passo, argui a inconstitucionalidade da exigência em face do disposto no art. 13 da Constituição do Estado de Minas Gerais por violação dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, bem como, em face do disposto nos art. 5º, inciso XII e art. 150, inciso IV, da CR/88, por violação do princípio do não-confisco.

Pede, ao final, a aplicação da regra estabelecida no art. 161 do CTN, para fixação da taxa de juros limitada a 1% (um por cento) ao mês, evitando-se, com a medida, submeter a Autuada a mais uma medida sancionatória, a despeito daquelas especificamente impostas.

Não há dúvidas de que as mercadorias objeto da autuação em análise encontram-se contempladas entre as hipóteses prevista no Anexo Único do Protocolo ICMS nº 96, de 23 de julho de 2009, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com bebidas quentes, do qual são signatários os estados de Minas Gerais e do Rio Grande do Sul, dentre outros, assim como, de acordo com o disposto no item 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (bebidas alcoólicas), vigente no período autuado.

A apuração das exigências fiscais encontra-se bem demonstrada nas informações que compõem os anexos contidos na mídia eletrônica de fls. 14.

Saliente-se, por oportuno, que o regime da substituição tributária foi contemplado, em sede de norma constitucional, nos termos do disposto no § 7º do art. 150 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CR/88, bem como, em sede de norma geral, nos termos do disposto no art. 6º da Lei Complementar nº 87/96, como se percebe a seguir:

### CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

### LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

Depreende-se da leitura dos dispositivos referidos, que aos estados foi conferido a competência para instituírem, mediante lei, a disciplina do regime da substituição tributária, por meio do qual se atribui a contribuinte do ICMS a qualquer título a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto incidente sobre uma ou mais operações, sejam elas antecedentes, concomitantes ou subsequentes, que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro estado da Federação.

Nesses termos, devidamente autorizado, o estado de Minas Gerais instituiu o regime em comento por meio do disposto no art. 22 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 22 - Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

I - alienante ou remetente da mercadoria ou pelo prestador de serviços de transporte e comunicação ficar sob a responsabilidade do adquirente ou do destinatário da mercadoria, ou do destinatário ou do usuário do serviço;

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subsequentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...) (Grifou-se)

Tratando-se de operação interestadual, como se apresenta nos autos, as obrigações tributárias decorrentes da incidência das normas inerentes ao regime da substituição tributária nas operações com mercadorias destinadas à outra unidade da Federação encontram-se reguladas em protocolo firmado entre os estados envolvidos.

Com efeito, o fundamento de validade das obrigações tributárias objeto do lançamento sob análise encontra supedâneo nos termos do disposto nos art. 22, inciso II, da Lei nº 6.763/75, art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, bem como, na Cláusula primeira do Protocolo ICMS nº 96/09, *verbis*:

Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02

### **Efeitos de 1º/12/05 a 31/12/15**

"Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes."

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PROTOCOLO ICMS N° 96/09

**Cláusula primeira** Nas operações interestaduais com as mercadorias listadas no Anexo Único deste protocolo, destinadas aos Estados do Espírito Santo, Minas Gerais, **Rio Grande do Sul** ou ao Estado de São Paulo, fica atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS relativo às operações subsequentes. (Grifou-se)

**Parágrafo único.** O disposto no caput aplica-se também em relação ao imposto devido pela diferença entre a alíquota interna e a interestadual, na hipótese de entrada, em estabelecimento de contribuinte, decorrente de operação interestadual de mercadoria destinada a uso ou consumo ou ativo permanente.

Impende esclarecer que, havendo conformidade entre a hipótese descrita na norma de referência e os fatos praticados pelo sujeito passivo, incide a norma que disciplina o critério de apuração da base de cálculo.

Nesse ponto, é oportuno esclarecer que não tem razão a Impugnante quando alega que, na qualidade de “substituto”, não participaria do fato gerador do imposto, razão pela qual deveria o Fisco mineiro exigir a obrigação dos destinatários. Cita o art. 15 do RICMS/02 transcrito a seguir:

Parte 1 - Anexo XV - RICMS/02

Art. 15. O estabelecimento destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

A responsabilidade do substituto encontra-se bem definida nos termos do disposto no inciso II do art. 22 da Lei nº 6.763/75, quando se estabeleceu que ocorre a substituição tributária quando o recolhimento do imposto devido pelo adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subsequentes ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria.

O art. 12 do Anexo XV do RICMS/02 disciplinou a responsabilidade nos seguintes termos:

RICMS/02 - Parte 1 - Anexo XV

Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias

relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subseqüentes.

Assim, na hipótese da substituição tributária, o contribuinte legalmente eleito como substituto tributário responde por obrigação própria, cujo fundamento de validade decorre da lei em sentido estrito, ainda que os fatos geradores sejam praticados por terceiros (contribuintes substituídos).

Sobre a matéria, eis a lição do Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho:

“A sujeição passiva direta comportaria dois tipos de obrigados:

“A) O ‘contribuinte’, que paga dívida tributária própria por fato gerador próprio; e

B) o ‘destinatário legal tributário’, que paga dívida tributária própria por fato gerador alheio (de terceiro), assegurando-se-lhe, em nome da justiça, a possibilidade de recuperar, contra quem praticou ou esteve envolvido com o fato gerador, o dispêndio fiscal que a lei lhe imputou diretamente através da criação do *vinculum juris* obrigacional.”

(Curso de Direito Tributário Brasileiro – 11ª Edição – Editora Forense – pág. 610 e 611).”

No mesmo diapasão, por Werther Botelho:

“para ele a responsabilidade por substituição é a segunda hipótese de sujeição passiva direta, observando, ainda, que embora o sujeito passivo previsto pela norma não realize o fato gerador, a obrigação tributária surge diretamente para a pessoa que substitui o contribuinte (curso de direito tributário, pág. 198-201).”

Assim considerado, não restam dúvidas acerca da legitimidade passiva da Autuada, razão pela qual não há por que a Impugnante pugnar pela aplicação do benefício de ordem.

A propósito, as conclusões estão em perfeita harmonia com o comando normativo vigente acerca da matéria, conforme disciplina o 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. (Grifou-se)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A matéria já foi objeto de apreciação em sede de embargos à execução, tendo o Tribunal de Justiça de Minas Gerais se manifestado nos seguintes termos:

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS/ST - RECOLHIMENTO A MENOR - RESPONSABILIDADE DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO - EXECUTADO. MULTA DE REVALIDAÇÃO. JUROS SOBRE A MULTA. HONORÁRIOS. 1- **SENDO SOLIDÁRIA A OBRIGAÇÃO ENTRE O SUBSTITUTO E O SUBSTITUÍDO, NA HIPÓTESE DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, O SUBSTITUTO TEM LEGITIMIDADE PARA FIGURAR ISOLADAMENTE TANTO NO AUTO DE INFRAÇÃO, QUANTO NA EXECUÇÃO FISCAL.** 2- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, JÁ QUE TEM NATUREZA DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO TANTO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, QUANTO PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO EFETUAR O SEU PAGAMENTO ESPONTÂNEO. 3- UMA VEZ QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO CONSTITUI CRÉDITO TRIBUTÁRIO, TANTO QUANTO O TRIBUTO, SOBRE ELA INCIDEM OS ENCARGOS DE ATUALIZAÇÃO DA DÍVIDA, INCLUINDO OS JUROS DE MORA. 4- VERIFICANDO-SE QUE OS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS FORAM ADEQUADAMENTE FIXADOS NA SENTENÇA, DEVEM SER MANTIDOS. (TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0024.08.084266-9/001, RELATOR(A): DES.(A) MAURÍCIO BARROS, 6ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 01/09/2009, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 06/11/2009 (...))

ALEGA A PRIMEIRA APELANTE, INICIALMENTE, QUE NÃO É A ÚNICA RESPONSÁVEL PELO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO. RAZÃO NÃO LHE ASSISTE, PORQUANTO, CONFORME DISPÕE O ART. 124 DO CTN, POR ELA PRÓPRIA CITADO NO CORPO DAS RAZÕES RECURSAIS, A OBRIGAÇÃO É SOLIDÁRIA ENTRE O SUBSTITUTO E O SUBSTITUÍDO. SENDO ASSIM, O FATO DE HAVER UM CO-RESPONSÁVEL NÃO ISENTA SUA OBRIGAÇÃO, NEM LHE RETIRA A LEGITIMIDADE PARA A AUTUAÇÃO FISCAL, E CONSEQUENTEMENTE PARA A EXECUÇÃO RESPECTIVA. AS JURISPRUDÊNCIAS CITADAS PELA RECORRENTE SÃO TODAS NESSE SENTIDO, DE NÃO ISENTAR O CONTRIBUINTE DO PAGAMENTO DO TRIBUTO, EM RAZÃO DO NÃO RECOLHIMENTO PELO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO (A FONTE PAGADORA)”.

Portanto, sendo solidária a obrigação entre o substituto e o substituído, na hipótese de substituição tributária, como acontece nos autos, o substituto tem legitimidade para figurar isoladamente no Auto de Infração, não se observando

nenhuma violação legal que possa macular a eleição da Autuada como responsável pelas imputações que lhes foram atribuídas ou pelas sanções aplicadas.

É cediço que se encontram entre as hipóteses de aplicação das normas inerentes à substituição tributária, as operações relativas às remessas de bebidas alcólicas promovidas pelo estabelecimento industrial da Impugnante, sediada no estado do Rio Grande do Sul, com destino a contribuintes mineiros, na exata dicção do disposto no item 17, Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Assim, na apuração da base de cálculo do ICMS/ST a ser retido e recolhido em razão das operações subsequentes, deve-se observar os critérios estabelecidos nos termos do disposto no item 3 da alínea “b” do inciso I do *caput*, assim como, no § 5º, ambos do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

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

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

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

(...)

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 na Parte 2 deste Anexo e **observado o disposto nos §§ 5º a 8º deste artigo;**

(...)

Efeitos de 1º/01/13 a 31/12/15

“§ 5º Nas operações interestaduais com as mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo, quando o coeficiente a que se refere o inciso IV deste parágrafo for maior que o coeficiente correspondente à alíquota interestadual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de margem de valor agregado (MVA), esta será ajustada à alíquota interestadual aplicável, observada a fórmula “MVA ajustada = {[1+ MVA-ST original) x (1 - ALQ inter) / (1 - ALQ intra)] - 1}x 100”, onde:”

(...)

I - MVA ajustada é o percentual, com duas casas decimais, correspondente à margem de valor agregado a ser utilizada para apuração da base de cálculo relativa à substituição tributária na operação interestadual;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - MVA-ST original é o coeficiente, com quatro casas decimais, correspondente à margem de valor agregado prevista na Parte 2 deste Anexo;

III - ALQ inter é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;

IV - ALQ intra é:

a) o coeficiente correspondente à alíquota interna estabelecida para a operação própria de contribuinte industrial ou importador substituto tributário relativamente ao ICMS devido nas operações subsequentes com a mercadoria; ou

b) no caso a operação própria do contribuinte industrial a que se refere à alínea "a" esteja sujeita à redução de base de cálculo, o valor do multiplicador estabelecido na Parte 1 do Anexo IV. (Grifou-se)

Observe que, nas normas acima referidas, não se percebe haver contradições entre estas e aquelas veiculadas nos termos do disposto no art. 8º da Lei Complementar nº 87/96:

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.

(...)

§ 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.

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de

destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

§ 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. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

Ao contrário, o legislador mineiro observou com fidelidade as diretrizes normativas acima referidas, estabelecendo, nos termos do § 19 do art. 13 da Lei nº 6.763/75, os parâmetros para a apuração da base cálculo a ser considerada na hipótese:

Lei nº 6.763/75

Art. 13.

(...)

§ 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

(...)

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.

Observadas as normas acima referidas, não se percebe a ocorrência de nenhuma violação ao princípio da legalidade na fixação da base de cálculo mediante aplicação da MVA ajustada, conforme prevista no RICMS/02, como argumenta a Impugnante, uma vez que o instituto referido encontra seu fundamento de validade nos termos do disposto no art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, § 19 do art. 13 da Lei nº 6.763/75 e no Protocolo ICMS nº 96/09.

Sabe-se que a adoção da "MVA Ajustada" na apuração da base de cálculo do ICMS/ST, relativamente às operações interestaduais, visa equalizar o montante do imposto e, conseqüentemente, o preço final da mercadoria adquirida internamente com o preço de fornecedores de outros estados.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A matéria foi submetida à sindicância judicial de sua legalidade, tendo o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais se pronunciado nos seguintes termos:

PROCESSO Nº: 0024.12.245471-3

(...)

### II.2 – MARGEM DE VALOR AGREGADO – MVA AJUSTÁVEL

A EMBARGANTE AFIRMA QUE A MARGEM DE VALOR AGREGADO AJUSTÁVEL DEPENDE DE LEI E, NAS OPERAÇÕES COM AS MERCADORIAS CONTEMPLADAS COM O BENEFÍCIO FISCAL DE REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO, A APLICAÇÃO DA MVA TORNA-SE DISTORCIDA E GERA UMA VANTAGEM COMPETITIVA PARA O FORNECEDOR SITUADO INTERNAMENTE NO ESTADO, OCORRENDO O INVERSO DO OBJETIVO DA NORMA.

NOS TERMOS DO ART. 19, § 5º, DO ANEXO XV, DO RICMS/02, COM A REDAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR, A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO PARA FINS DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA É:

§ 5º NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM AS MERCADORIAS RELACIONADAS NOS ITENS 11, 14, 15, 18 A 24 E 29 A 41, DA PARTE 2 DESTE ANEXO, QUANDO A ALÍQUOTA INTERNA FOR SUPERIOR À INTERESTADUAL, PARA EFEITOS DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO COM UTILIZAÇÃO DE MARGEM DE VALOR AGREGADO (MVA), ESTA SERÁ AJUSTADA À ALÍQUOTA INTERESTADUAL APLICÁVEL, OBSERVADA A FÓRMULA “MVA AJUSTADA =  $\{[(1 + MVA - ST \text{ ORIGINAL}) \times (1 - ALQ \text{ INTER}) / (1 - ALQ \text{ INTRA}) - 1] \times 100\}$ ”, ONDE:

I - MVA AJUSTADA É O PERCENTUAL, COM DUAS CASAS DECIMAIS, CORRESPONDENTE À MARGEM DE VALOR AGREGADO A SER UTILIZADA PARA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO RELATIVA À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NA OPERAÇÃO INTERESTADUAL;

II - MVA-ST ORIGINAL É O COEFICIENTE, COM QUATRO CASAS DECIMAIS, CORRESPONDENTE À MARGEM DE VALOR AGREGADO PREVISTA NA PARTE 2 DESTE ANEXO;

III - ALQ INTER É O COEFICIENTE CORRESPONDENTE À ALÍQUOTA INTERESTADUAL APLICÁVEL À OPERAÇÃO;

IV - ALQ INTRA É O COEFICIENTE CORRESPONDENTE À ALÍQUOTA PREVISTA NESTE ESTADO PARA AS OPERAÇÕES SUBSEQÜENTES ALCANÇADAS PELA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

DE ACORDO COM A EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS DO DECRETO ESTADUAL Nº 44.894/08, A ADOÇÃO DA MVA AJUSTADA DECORRE DA NECESSIDADE DE SE

REDUZIR A VANTAGEM COMPETITIVA DOS CONTRIBUINTES SITUADOS EM OUTRAS UNIDADES FEDERADAS, CUJA OPERAÇÃO PRÓPRIA É TRIBUTADA PELA ALÍQUOTA INTERESTADUAL (DOZE POR CENTO) AO COMERCIALIZAREM MERCADORIAS PARA ADQUIRENTES MINEIROS. ISSO PORQUE NA OPERAÇÃO INTERNA, A OPERAÇÃO PRÓPRIA DO REMETENTE É TRIBUTADA PELA ALÍQUOTA DE 18% (DEZOITO POR CENTO).

NOTE-SE QUE, CASO A MVA PERMANECESSE A MESMA, O IMPOSTO, AO SER INCORPORADO NO PREÇO DA MERCADORIA, PROVOCARIA UM PREÇO FINAL MENOR QUANDO A ALÍQUOTA DA OPERAÇÃO PRÓPRIA FOR 12% (DOZE POR CENTO). A FIM DE EVITAR ESTA VANTAGEM FINANCEIRA, ENTENDEU-SE PELA NECESSIDADE DE SE ADOTAR A MVA AJUSTADA.

NO JULGAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO ENVOLVENDO A EMBARGANTE, O CONSELHO DE CONTRIBUINTE ASSIM EXEMPLIFICOU O CÁLCULO DA MVA AJUSTADA:

TAL SITUAÇÃO FÁTICA PODE SER EXEMPLIFICADA DA SEGUINTE FORMA:

1. SUPONHA A EXISTÊNCIA DE DOIS CONTRIBUINTES FABRICANTES DE DETERMINADA MERCADORIA, SUJEITA À ST INTERNA, UM LOCALIZADO EM MINAS GERAIS E OUTRO NO ESPÍRITO SANTO;
2. ADOTA-SE QUE AMBOS TENHAM O MESMO CUSTO DE PRODUÇÃO DESSAS MERCADORIAS DA ORDEM DE R\$ 88,00 (OITENTA E OITO REAIS), ENTENDENDO COMO CUSTO DE PRODUÇÃO TODA A AGREGAÇÃO DE VALOR À MERCADORIA SEM A INCLUSÃO DO ICMS;
3. SABENDO-SE QUE O MONTANTE DO IMPOSTO INTEGRA SUA BASE DE CÁLCULO (§15 DO ART. 13 DA LEI 6.763/75), O ICMS DEVERÁ SER CALCULADO E INTEGRADO NA BASE DE CÁLCULO DA OPERAÇÃO PRÓPRIA PRATICADAS PELOS REMETENTES COM DESTINO A CONTRIBUINTES VAREJISTAS MINEIROS;
4. NA HIPÓTESE EM QUE A ALÍQUOTA INTERNA É DE 18% (DEZOITO POR CENTO) E A MVA DE 40% (QUARENTA POR CENTO) TEM-SE: A BASE DE CÁLCULO DA OPERAÇÃO PRÓPRIA (BCOP) DO CONTRIBUINTE MINEIRO SERIA DE R\$107,32 ( $88/0,82$ ) E A BASE DE CÁLCULO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (BCST) SERIA DE R\$150,24 ( $107,32*1,40$ ). POR SUA VEZ, O CONTRIBUINTE CAPIXABA TERIA BCOP DE R\$100 ( $88/0,88$ ) E BCST DE R\$140,00 ( $100*1,4$ ). LOGO O CONTRIBUINTE MINEIRO TERIA UM ICMSOP DE R\$19,32 E ICMSST DE R\$7,73, ENQUANTO O CAPIXABA TERIA UM ICMSOP DE R\$12,00 E UM ICMSST DE R\$13,20. OU

SEJA, O CONTRIBUINTE MINEIRO PAGARIA R\$ 27,04 DE ICMS, VALOR ESTE R\$1,86 MAIOR QUE OS R\$ 25,20 ARCADADO PELO CONTRIBUINTE CAPIXABA.

COMO SE PODE OBSERVAR É NECESSÁRIO QUE SE AJUSTE A MVA DE FORMA QUE A COMPETITIVIDADE ENTRE OS CONTRIBUINTES SE ESTABELEÇA. ASSIM, UTILIZANDO AS DEFINIÇÕES E MANDAMENTOS DO RICMS/02 É POSSÍVEL OBTER O COEFICIENTE DE AJUSTE DA MVA (CAJ MVA):

1. CAJ MVA = (ALQ INTRA – ALQ INTER)/(1 – ALQ INTRA)
2. O CAJ MVA PARA O EXEMPLO CITADO SERIA DE 7,3171. AJUSTANDO A MVA

TEMOS:

$$3. MVAAJ = MVA + [7,3171 \times (1 + MVA)]$$

(ACÓRDÃO: 19.463/11/2ª RITO: SUMÁRIO, PTA/AI: 01.000170562-23, IMPUGNAÇÃO: 40.010130128-35, IMPUGNANTE: DLD COMÉRCIO VAREJISTA LTDA., IE: 062044471.05-57)

DESTARTE, REVELA-SE NECESSÁRIO O AJUSTE DA MVA, A FIM DE QUE SE ESTABELEÇA A COMPETITIVIDADE ENTRE OS CONTRIBUINTES.

COMO BEM SALIENTADO PELA I. PERITA, A IMPLEMENTAÇÃO DA MVA AJUSTADA NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST RELATIVAMENTE ÀS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS VISA EQUALIZAR O MONTANTE DO IMPOSTO E O PREÇO FINAL DA MERCADORIA ADQUIRIDA INTERNAMENTE E DE FORNECEDORES DE OUTRAS UNIDADES FEDERADAS (FLS. 131).

O FATO DE OS CRITÉRIOS PARA A DEFINIÇÃO DA MARGEM DE VALOR AGREGADO TEREM SIDO FIXADOS VIA DECRETO NÃO AFASTA A LEGALIDADE DA NORMA, ANTE A SUA CONSONÂNCIA COM AS NORMAS FEDERAIS E ESTADUAIS ATINENTES AO TEMA. NESSE SENTIDO:

DIREITO TRIBUTÁRIO - APELAÇÃO - EXECUÇÃO FISCAL - EMBARGOS - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO - DESCUMPRIMENTO DO ARTIGO 47-A DO RICMS/02 - ILEGALIDADE DO DISPOSITIVO - NÃO OCORRÊNCIA - FORMAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO, ADOTANDO-SE A MÉDIA PONDERADA DOS PREÇOS COLETADOS - QUESTÃO PREVISTA NA LEI COMPLEMENTAR 87/96 - CONTRADIÇÃO COM O JULGAMENTO DA ADI 1.851 - NÃO OCORRÊNCIA - MULTA ISOLADA E DE REVALIDAÇÃO - PREVISÃO LEGAL - REDUÇÃO DO PERCENTUAL - IMPOSSIBILIDADE - INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE AS

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

MULTAS - POSSIBILIDADE - HONORÁRIOS  
ADVOCATÍCIOS - REDUÇÃO - QUESTÃO COMPLEXA -  
IMPOSSIBILIDADE - RECURSO DESPROVIDO.

(...)

- O MENCIONADO DECRETO NADA INOVOU, SENDO CERTO QUE A UTILIZAÇÃO DA MARGEM DE VALOR AGREGADO PARA DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST TEM PREVISÃO NA LEI COMPLEMENTAR 87/96 E NA LEI ESTADUAL 6.763/75.

(...)

(TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0024.13.175977-1/003, RELATOR(A): DES.(A) MOREIRA DINIZ, 4ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 29/10/0015, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 06/11/2015)

TRIBUTÁRIO - TUTELA DE URGÊNCIA - ICMS -  
SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE - MARGEM  
DE VALOR AGREGADA AJUSTADA - DECRETO -  
PERICULUM IN MORA - NÃO COMPROVADO - AGRAVO  
DESPROVIDO.

- SE OS CRITÉRIOS PARA A DEFINIÇÃO DA MARGEM DE VALOR AGREGADA FORAM FIXADOS POR DECRETO ESTADUAL QUE, EM SEDE DE COGNIÇÃO SUMÁRIA, GUARDA CONEXÃO COM REGRAS ESTABELECIDAS NAS LEIS FEDERAL E ESTADUAL, ALÉM DE CONVÊNIO FIRMADOS NO ÂMBITO DO CONFAZ, NÃO HÁ COMO AFIRMA A ILEGALIDADE DESTA MANIFESTAÇÃO ESTATAL.

(...)

(TJMG - AGRAVO DE INSTRUMENTO-CV 1.0351.15.001365-1/001, RELATOR(A): DES.(A) ALBERTO VILAS BOAS, 1ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 08/09/2015, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 16/09/2015).  
(GRIFOU-SE)

Noutra decisão acerca da mesma matéria, destaca-se o pronunciamento da Ilustre Desembargadora Heloisa Combat:

EMENTA: EMBARGOS À EXECUÇÃO. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. MARGEM DE VALOR AGREGADO AJUSTADA. LEGALIDADE. BASE DE CÁLCULO. LC 87/96. PREÇO PRATICADO NO MERCADO. ESTIMATIVA. IMPOSTO RECOLHIDO A MENOR. MULTA DE REVALIDAÇÃO. EXIGÊNCIA. - NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS PELO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ANTECIPADO A BASE DE CÁLCULO DEVE SER APURADA CONSIDERANDO A MARGEM DE VALOR AGREGADO QUE, SERÁ AJUSTADO NOS CASOS DE DIFERENÇAS DE ALÍQUOTA,

CONFORME ESTABELECIDO NO ART. 19, §5º, DO ANEXO XV DO RICMS/02.

- A PREVISÃO DO ART. 9º, §4º E 6º, DA LEI COMPLEMENTAR 87/96, AO ADMITIR QUE A BASE DE CÁLCULO DO ICMS CORRESPONDA AO PREÇO A CONSUMIDOR FINAL USUALMENTE PRATICADO NO MERCADO, CONFERE AMPARO PARA QUE A LEGISLAÇÃO ESTADUAL ESTABELEÇA FÓRMULA DE ADEQUAÇÃO DA MARGEM DE VALOR AGREGADO PARA CORRIGIR A DISTORÇÃO GERADA PELOS REFLEXOS DAS DIFERENÇAS DE ALÍQUOTA ENTRE AS OPERAÇÕES INTERNAS E AS INTERESTADUAIS NO VALOR DO ICMS, ESTE INSERIDO EM SUA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO.

- A APLICAÇÃO DA MARGEM DE VALOR AGREGADO AJUSTADO NÃO OFENDE O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE, NEM A ISONOMIA, POIS TRATA DE FORMA DIFERENCIADA REALIDADES DISTINTAS, ESTIMANDO A BASE DE CÁLCULO POR CRITÉRIO QUE RESULTA EM UMA MELHOR CORRESPONDÊNCIA AO PREÇO DE MERCADO LOCAL, CONTRABALANÇANDO A SITUAÇÃO BENÉFICA QUE DECORRIA DA ADOÇÃO DA ALÍQUOTA REDUZIDA NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

- CONSTATADO O RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO, TORNA-SE DEVIDA A MULTA DE REVALIDAÇÃO.

- RECURSO NÃO PROVIDO. (TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0024.12.260600-7/001, RELATOR(A): DES.(A) HELOISA COMBAT, 4ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 14/07/0016, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 19/07/2016)

(...)

SUSTENTA A EMBARGANTE QUE A MARGEM DE VALOR AGREGADO AJUSTADA IMPORTA EM MAJORAÇÃO DO IMPOSTO SEM FUNDAMENTO LEGAL, EM VIOLAÇÃO AO PRECEITO DO ART. 150, I, DA CF/88, E AFRONTA O DISPOSTO NO ART. 152 DA CONSTITUIÇÃO POR GERAR UMA VANTAGEM COMPETITIVA PARA O FORNECEDOR SITUADO DENTRO DO ESTADO DE DESTINO. A QUESTÃO DEBATIDA SE REFERE AOS CRITÉRIOS APLICADOS PARA A DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE.

NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, O PAGAMENTO DO IMPOSTO É ATRIBUÍDO A TERCEIRA PESSOA, RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO, QUE O FAZ ANTECIPADAMENTE, SOBRE VALOR ALEATÓRIO E PRESUMIDO, GARANTINDO-SE AO SUBSTITUTO MEIOS DE REAVER A QUANTIA ANTECIPADA A TÍTULO DE TRIBUTO DA PESSOA SUBSTITUÍDA, QUE É O

VERDADEIRO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, A SABER, O CONTRIBUINTE.

NESSA LINHA, A CONSTITUIÇÃO FEDERAL, NO ARTIGO 150, §7º, ACRESCENTADO AO TEXTO CONSTITUCIONAL POR FORÇA DA EC 3/93, PRECEITUA:

"A LEI PODERÁ ATRIBUIR A SUJEITO PASSIVO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA A CONDIÇÃO DE RESPONSÁVEL PELO PAGAMENTO DE IMPOSTO OU CONTRIBUIÇÃO, CUJO FATO GERADOR DEVA OCORRER POSTERIORMENTE, ASSEGURADA A IMEDIATA E PREFERENCIAL RESTITUIÇÃO DA QUANTIA PAGA, CASO NÃO SE REALIZE O FATO GERADOR PRESUMIDO".

A CONSTITUIÇÃO FEDERAL ESTABELECE EM SEU ART. 146, III, QUE A BASE DE CÁLCULO DOS TRIBUTOS DEVE SER ESTABELECIDADA EM LEI COMPLEMENTAR.

A BASE DE CÁLCULO DO ICMS ESTABELECIDADA PARA O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NAS SITUAÇÕES EM QUE O PRIMEIRO CONTRIBUINTE DA CADEIA ANTECIPA O RECOLHIMENTO DO TRIBUTOS DAS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES, SE ENCONTRA PREVISTA NO ART. 8º, II, DA LEI COMPLEMENTAR 87/96, NOS SEGUINTE TERMOS:

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 SEGUINTE: 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 ADQUIRENTE OU TOMADORE DE SERVIÇO;

C) A MARGEM DE VALOR AGREGADO, INCLUSIVE LUCRO, RELATIVA ÀS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES SUBSEQUENTE.

§ 4º A MARGEM A QUE SE REFERE A ALÍNEA C DO INCISO II DO CAPUT SERÁ ESTABELECIDADA COM BASE EM PREÇOS USUALMENTE PRATICADOS NO MERCADO CONSIDERADO, OBTIDOS POR LEVANTAMENTO, AINDA QUE POR AMOSTRAGEM OU ATRAVÉS DE INFORMAÇÕES E OUTRO ELEMENTO FORNECIDO POR ENTIDADES REPRESENTATIVAS DOS RESPECTIVO SETORE, ADOTANDO-SE A MÉDIA PONDERADA DOS PREÇOS COLETADOS, DEVENDO OS CRITÉRIOS PARA SUA FIXAÇÃO SER PREVISTO EM LEI. § 6º EM SUBSTITUIÇÃO AO DISPOSTO NO INCISO II

DO CAPUT, 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 SUA SIMILAR, EM CONDIÇÕES DE LIVRE CONCORRÊNCIA, ADOTANDO-SE PARA SUA APURAÇÃO AS REGRAS ESTABELECIDAS NO § 40 DESTE ARTIGO. (REDAÇÃO DADA PELA LCP 114, DE 16.12.2002)

A LEI KANDIR EMBORA NÃO UTILIZE A EXPRESSÃO "MARGEM DE VALOR AJUSTADA", ADMITE QUE A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO NESSES CASOS SEJA APURADA DE ACORDO COM O PREÇO PRATICADO AO CONSUMIDOR FINAL.

O VALOR DO IMPOSTO COMPÕE O PREÇO FINAL DA MERCADORIA, DE MODO QUE AS DIFERENÇAS DE ALÍQUOTAS AS OPERAÇÕES INTERNAS E AS INTERESTADUAIS REFLETEM NA BASE DE CÁLCULO AS SER ADOTADA. CUMPRE À LEI DEFINIR OS CRITÉRIOS PARA A FIXAÇÃO DA MARGEM DE VALOR AGREGADO, OBSERVADOS OS CONTORNOS DEFINIDOS NA LEI COMPLEMENTAR, QUE POR SUA VEZ ADMITE QUE SE TENHA COMO CRITÉRIO O PREÇO FINAL PRATICADO NO MERCADO PARA O CONSUMIDOR FINAL E O PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA.

A BASE DE CÁLCULO DOS IMPOSTOS NESSAS OPERAÇÕES É ESTABELECIDADA POR ESTIMATIVA, POIS A MODALIDADE DE RECOLHIMENTO ANTECIPADA SÉRIA INVIABILIZADA SE NÃO FOSSE ESSA METODOLOGIA, UMA VEZ QUE NÃO SE SABE DE ANTEMÃO EFETIVAMENTE O VALOR A SER PRATICADO.

AO DEFINIR A BASE DE CÁLCULO NÃO ESTÁ A ADMINISTRAÇÃO DISPENSADA DE SEGUIR QUALQUER DIRETRIZ, POIS O QUE DISPÕE A LEI COMPLEMENTAR A ESSE RESPEITO É DE QUE DEVE SER APURADO O PREÇO DA MERCADORIA E, NESSA APURAÇÃO, MELHOR ATENDE AOS PRECEITOS DA IGUALDADE, CONSIDERAR O VALOR MÉDIO DE MERCADO E NÃO UM VALOR REDUZIDO QUE DECORRE DA DIFERENÇA DA ALÍQUOTA DO IMPOSTO QUE POR SUA VEZ COMPÕE A BASE DE CÁLCULO. OU SEJA, POR SER O ICMS CALCULADO TENDO POR BASE DE CÁLCULO UM FATOR QUE CONTÉM O VALOR DO PRÓPRIO IMPOSTO, A DIFERENÇA DE ALÍQUOTA REFLETIRÁ NA BASE DE CÁLCULO, RESULTANDO EM IMPORTÂNCIA INFERIOR AO QUE SERIA PRATICADA NAS OPERAÇÕES INTERNAS DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS, GERANDO UMA DISTORÇÃO NA TRIBUTAÇÃO.

A LEI ESTADUAL 6.763/79, AO ESTABELECEER UMA FORMULA ESPECÍFICA PARA O CÁLCULO DA MARGEM DE VALOR AJUSTADA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS NÃO OFENDE EM ULTRAPASSA OS LIMITES DA LEI COMPLEMENTAR, MAS OBSERVA OS SEUS PRECEITOS AO DEFINIR UM CRITÉRIO PARA ESTIMAR O PREÇO PRATICADO NO MERCADO.

CONFIRA-SE A DISCIPLINA DA LEGISLAÇÃO ESTADUAL:  
ART. 13. A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO É:

§ 19. A BASE DE CÁLCULO, PARA FINS DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, SERÁ:

OMISSIS

EM RELAÇÃO A OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO SUBSEQUENTES, OBTIDA PELO SOMATÓRIO DAS PARCELAS SEGUINTE: 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. A LEI ESTADUAL É EXPRESSA AO DISPOR QUE O MONTANTE DO PRÓPRIO IMPOSTO RELATIVO A OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO SUBSEQUENTE ESTÁ INCLUÍDO NA MARGEM DE VALOR AGREGADO, E QUE SEU CÁLCULO SERÁ ESTABELECIDO EM REGULAMENTO COM BASE NO PREÇO USUALMENTE PRATICADO NO MERCADO.

O RICMS/2002 ESTABELECEU UM CRITÉRIO ESPECÍFICO PARA A APURAÇÃO DA MARGEM DE VALOR AGREGADO NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS, CONSIDERANDO A DIFERENÇA DE ALÍQUOTA PRATICADA E QUE REPERCUTE NO PREÇO FINAL. DISPÕE O ANEXO XV AO DECRETO ESTADUAL 44.080/2002 QUE TRATA SOBRE AS REGRAS RELATIVAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: ART. 19. A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO PARA FINS DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA É:

§ 5º NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM AS MERCADORIAS SUBMETIDAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RELACIONADAS NA PARTE 2 DESTE ANEXO, QUANDO O COEFICIENTE A QUE SE REFERE O INCISO IV DESTE PARÁGRAFO FOR MAIOR QUE O COEFICIENTE CORRESPONDENTE À ALÍQUOTA INTERESTADUAL, PARA EFEITOS DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO COM UTILIZAÇÃO DE MARGEM DE VALOR AGREGADO (MVA), ESTA SERÁ AJUSTADA À ALÍQUOTA INTERESTADUAL APLICÁVEL, OBSERVADA A FÓRMULA "MVA AJUSTADA =  $\{[(1 + \text{MVA-ST ORIGINAL}) \times (1 - \text{ALQ INTER}) / (1 - \text{ALQ INTRA})] - 1\} \times 100$ ", ONDE: I - MVA AJUSTADA É O PERCENTUAL, COM DUAS CASAS DECIMAIS, CORRESPONDENTE À MARGEM DE VALOR AGREGADO A SER UTILIZADA PARA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO RELATIVA À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NA OPERAÇÃO INTERESTADUAL;

II - MVA-ST ORIGINAL É O COEFICIENTE, COM QUATRO CASAS DECIMAIS, CORRESPONDENTE À MARGEM DE VALOR AGREGADO PREVISTA NA PARTE 2 DESTE ANEXO; III - ALQ INTER É O COEFICIENTE CORRESPONDENTE À ALÍQUOTA INTERESTADUAL APLICÁVEL À OPERAÇÃO; (1998) IV - ALQ INTRA É: (1999) A) O COEFICIENTE CORRESPONDENTE À ALÍQUOTA INTERNA ESTABELECIDADA PARA A OPERAÇÃO PRÓPRIA DE CONTRIBUINTE INDUSTRIAL OU IMPORTADOR SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO RELATIVAMENTE AO ICMS DEVIDO NAS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES COM A MERCADORIA; OU B) CASO A OPERAÇÃO PRÓPRIA DO CONTRIBUINTE INDUSTRIAL A QUE SE REFERE À ALÍNEA "A" ESTEJA SUJEITA À REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO, O VALOR DO MULTIPLICADOR ESTABELECIDO NA PARTE 1 DO ANEXO IV. O FATO DE SER ATRIBUÍDA UMA DENOMINAÇÃO ESPECIAL PARA IDENTIFICAR A FÓRMULA DE CÁLCULO DA MARGEM DE VALOR APURADA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS NÃO IMPORTA EM OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA, POIS, OS CRITÉRIOS E LIMITES DA LEI COMPLEMENTAR DO ICMS FORAM RESPEITADOS AO SE ADOPTAR UM CÁLCULO PARA ESTIMAR O PREÇO FINAL DE MERCADO APTO A CORRIGIR AS DISTORÇÕES DECORRENTES DA ALÍQUOTA REDUZIDA APLICADA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS (12%) EM RELAÇÃO À QUE INCIDE NAS OPERAÇÕES INTERNAS (18%). NESSA MEDIDA, O CÁLCULO NÃO OFENDE O PRINCÍPIO DA ISONOMIA POIS RESPEITA AS DIFERENÇAS QUE DECORREM DA ALÍQUOTA E ADEQUA À BASE DE CÁLCULO A ESSES PARÂMETROS, QUE, NÃO FOSSE ESSA PREVISÃO, CONDUZIRIA AO FAVORECIMENTO DOS ESTABELECEMENTOS SITUADOS EM OUTROS ESTADOS QUE ACABARIAM

BENEFICIADOS COM OS REFLEXOS DA ALÍQUOTA NO PREÇO FINAL DA MERCADORIA. A MARGEM DE VALOR AGREGADO ADEQUADA SE ENCONTRA RESPALDADA NOS PRECEITOS LEGAIS TRANSCRITOS, NÃO OCORRENDO HIPÓTESE DE AUMENTO DE TRIBUTOS SEM EMBASAMENTO LEGAL, MAS, AO CONTRÁRIO, ADEQUAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA DO TRIBUTOS ÀS PECULIARIDADES DA OPERAÇÃO E A CIRCUNSTÂNCIAS DE MERCADO DO LOCAL ONDE O PRODUTO SERÁ VENDIDO. ADEMAIS, ENTRE O ESTADO DE MINAS GERAIS E O ESTADO DE SÃO PAULO FOI CELEBRADO O PROTOCOLO ICMS 32 DE 2009, JUNTO ÀS CONFAZ, QUE DISPÕE SOBRE A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NAS OPERAÇÕES COM MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO, ACABAMENTO, BRICOLAGEM E ADORNO, VERSANDO EM SUA CLAUSULA TERCEIRA SOBRE A DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO COM O ACRÉSCIMO DO PERCENTUAL DE MARGEM DE VALOR AGREGADO AJUSTADA, OBSERVADA A FÓRMULA MVA AJUSTADA, QUE CORRESPONDE AO QUE SE ENCONTRA ESTABELECIDO NO RICMS. PORTANTO, NÃO SE RECONHECE SOBRE ESSE ASPECTO QUALQUER VÍCIO OU ILEGALIDADE NOS FUNDAMENTOS DA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO A QUE SE REFERE A EXECUÇÃO. CONFORME APURADO PELO FISCO, AO DEIXAR DE APLICAR A MVA AJUSTADA NA APURAÇÃO A BASE DE CÁLCULO DO ICMS A EMBARGANTE ACABOU POR REALIZAR O RECOLHIMENTO A MENOR DO VALOR DO IMPOSTO DEVIDO.

.....  
PELAS RAZÕES EXPOSTAS, NEGO PROVIMENTO À APELAÇÃO, MANTENDO A BEM LANÇADA SENTENÇA QUE REJEITOU OS EMBARGOS À EXECUÇÃO.

.....  
NESSE MESMO SENTIDO, CITA-SE, AINDA, A SEGUINTE DECISÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE MINAS GERAIS, A SABER:

EMENTA: TRIBUTÁRIO - TUTELA DE URGÊNCIA - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE - MARGEM DE VALOR AGREGADA AJUSTADA - DECRETO - PERICULUM IN MORA - NÃO COMPROVADO - AGRAVO DESPROVIDO. - SE OS CRITÉRIOS PARA A DEFINIÇÃO DA MARGEM DE VALOR AGREGADA FORAM FIXADOS POR DECRETO ESTADUAL QUE, EM SEDE DE COGNIÇÃO SUMÁRIA, GUARDA CONEXÃO COM REGRAS ESTABELECIDAS NAS LEIS FEDERAL E ESTADUAL, ALÉM DE CONVÊNIO FIRMADOS NO ÂMBITO DO CONFAZ, NÃO HÁ COMO AFIRMA A ILEGALIDADE DESTA MANIFESTAÇÃO ESTATAL.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

AGRAVO DE INSTRUMENTO-CV Nº 1.0351.15.001365-1/001 - COMARCA DE JANAÚBA - AGRAVANTE(S): AUTO MECÂNICA MIGUEL MIGUEL IND COM LTDA - AGRAVADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. (GRIFOU-SE)

Portanto, improcede o argumento da Impugnante acerca de suposta ilegalidade na instituição de uma margem do valor agregado ajustada via decreto estadual para fins de apuração da base de cálculo do ICMS/ST.

Por sua vez, a fixação da alíquota interna aplicável à hipótese dos autos encontra-se estabelecida nos termos do disposto no inciso I, alínea “a” do art. 42, do RICMS/02:

RICMS/02

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas: 25% (vinte e cinco por cento), nas operações com as seguintes mercadorias:

a.2) bebidas alcoólicas, exceto cervejas, chopes e aguardentes de cana ou de melão;

(...) (Grifou-se)

O Relatório da Apuração do ICMS/ST por produto, a relação dos Destinatários e de Dados dos Produtos por Nota Fiscal, Resumo Mensal e Base de Cálculo da Multa Isolada, bem como, o Cálculo da Multa Isolada e o Demonstrativo do Crédito tributário, que compõem, respectivamente, os Anexos 9.2, 9.4 e 9.5 do Auto de Infração, apresentam, de maneira bem detalhada, as memórias dos cálculos efetuados pela Autoridade Fiscal em perfeita conformidade com as prescrições veiculadas nas normas referidas.

As informações contidas nos Anexos referidos demonstram de forma individualizada que o ICMS/ST exigido em cada operação identificada resultou do cotejo entre o valor do ICMS/ST apurado pela Fiscalização e o valor retido pela Impugnante, conforme demonstrados nos documentos da própria Impugnante colacionados nos autos.

Para elucidar quaisquer dúvidas acerca do alcance da norma veiculada no item 43, Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, reproduz-se, abaixo, seus termos:

**Efeitos de 30/09/2003 a 30/09/2014 - Acrescido pelo art. 4º e vigência estabelecida pelo art. 5º, ambos do Dec. nº 43.618, de 30/09/2003:**

“43.Saída, em operação interna, de vinho promovida pelo estabelecimento fabricante com destino a estabelecimento de contribuinte do ICMS.

52,00 Indeterminada.” (Grifou-se)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A redução da base de cálculo do imposto, conforme prevista nas normas supra, informam a aplicação do benefício fiscal exclusivamente nas hipóteses de operações relativas à circulação de mercadorias em operação interna.

Vale dizer: o benefício fiscal somente alcançava as operações promovidas por estabelecimentos industriais mineiros com as bebidas por eles fabricadas e, desde que, destinadas ao mercado interno mineiro.

À toda evidência, não parece ser as hipóteses dos autos. Ou seja: a norma não albergava, portanto, as saídas promovidas por estabelecimentos mineiros com bebidas fabricadas por estabelecimentos localizados em outra unidade da Federação.

Diferentemente das conclusões a que chegou a Impugnante, é correto deduzir das razões de fato e de direito acima referidas que o Sujeito Passivo não tem razão.

Nesse sentido, a solução apresentada pelo estado de Minas Gerais em consulta formulada por contribuinte mineiro, em PTA de nº 16.000451761-39, não deixa margens para dúvidas acerca da correta interpretação da legislação tributária pertinente:

**PTA Nº:** 16.000451761-39

**CONSULENTE:** ORGANIZAÇÃO VERDEMAR LTDA.

**ORIGEM:** BELO HORIZONTE - MG

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - MVA AJUSTADA - OPERAÇÃO INTERESTADUAL - VINHO - A REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO DE QUE TRATA O ITEM 43 DA PARTE 1 DO ANEXO IV DO RICMS, NA REDAÇÃO DADA PELO DECRETO Nº 43.618/2003 VIGENTE ATÉ 30/09/2014, APLICA-SE APENAS ÀS OPERAÇÕES PROMOVIDAS POR ESTABELECEMENTOS INDUSTRIAIS MINEIROS COM VINHOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA, NÃO ALCANÇANDO PRODUTOS POR ELES ADQUIRIDOS DE OUTROS ESTADOS. PORTANTO, NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM VINHO (IMPORTADO OU NACIONAL) DESTINADAS A CONTRIBUINTES MINEIROS DEVERÁ SER UTILIZADA A MVA AJUSTADA PARA O CÁLCULO DO ICMS/ST, CONSIDERANDO-SE A "ALQ INTRA" DE 25% (VINTE E CINCO POR CENTO).**

Com efeito, na hipótese dos autos, não incide a norma estabelecida nos termos do disposto no item 43, Anexo IV do RICMS/02, posto que a aplicação da redução de base de cálculo era restrita às operações promovidas por estabelecimentos industriais mineiros com os produtos por eles fabricados.

Nesse diapasão, não se verifica evidências de que a Autoridade Fiscal tenha agido em desconformidade com a Orientação Tributária DOLT/SUTRI nº 001/08.

Nesses termos, verificada a ocorrência das remessas de bebidas alcólicas destinadas a contribuintes mineiros promovidas até 30/09/14 por estabelecimento industrial sediado em outra unidade da Federação em operações interestaduais, para a apuração da base de cálculo do ICMS/ST incidente em tais operações, deveria ter sido

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

utilizada a MVA AJUSTADA, observando-se que a “ALQ intra” a ser considerada no ajuste da MVA é de 25% (vinte e cinco por cento).

Ressalte-se que é incontroversa a alteração operada na redação do item 43, Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02 promovida pelo disposto no art. 1º do Decreto nº 46.616/14, cuja vigência, nos termos do art. 2º do referido decreto, somente produziu efeitos a partir de 1º de outubro de 2014, como devidamente observado nos autos pela Autoridade Fiscal.

Nesse sentido, somente a partir de 1º de outubro de 2014, portanto, após o período considerado nas hipóteses dos autos, não se fazia necessário o ajuste na MVA, observada a equivalência existente entre a “ALQ inter” e “ALQ intra” correspondentes a 12% (doze por cento). A regra prevaleceu até 31/03/17 por força do disposto no Decreto nº 47.108/16 que revogou o item 43, Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02.

Despiciendo justificar que a incidência da norma que estabeleceu a aplicação da MVA ajustada em operações interestaduais tem como objetivo equalizar o montante do ICMS incidente na cadeia de circulação da mercadoria adquirida em operações internas ou interestaduais e, conseqüentemente, o seu preço final.

De fato, tratando-se de norma que veicula a instituição de benefício fiscal, qual seja: a redução da base cálculo do ICMS/ST, a sua interpretação deve ser estrita, conforme termos do disposto no art. 111 do CTN.

O Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais já se posicionou em diversas outras oportunidades acerca da matéria em questão, firmando o entendimento pela procedência do lançamento que exigiu o ajuste da MVA aplicável à apuração das bases de cálculos dos produtos vinhos e congêneres nas operações interestaduais de remessa desses a contribuintes mineiros, no período alcançado pela autuação em discussão, entre as quais se incluem operações que envolvem contribuinte industrial localizado no estado do Rio Grande do Sul.

Como exemplo, cite-se os Acórdãos recentes de nº 22.426/17/3ª, 22.449/17/3ª e 22.568/17/2ª proferidos pelas Segunda e Terceira Câmara de Julgamento do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais.

ACÓRDÃO 22.426/17/3ª

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – BASE DE CÁLCULO. CONSTATADA A RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST, DEVIDO PELA AUTUADA, ESTABELECIDA NO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, CONTRIBUINTE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO NOS TERMOS DO PROTOCOLO ICMS 96/09, EM RELAÇÃO A OPERAÇÕES COM MERCADORIAS, RELACIONADAS NO ITEM 17 DA PARTE 2 DO ANEXO XV DO RICMS/02 (VIGENTE ATÉ 31/12/15), DESTINADAS A CONTRIBUINTES MINEIROS, EM RAZÃO DA FORMAÇÃO INCORRETA DA BASE DE CÁLCULO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, AO NÃO APLICAR A MARGEM DE VALOR AGREGADO - MVA AJUSTADA. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 5º DO ART. 19 DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II, § 2º, INCISO I, E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO VII, ALÍNEA “C”, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

ACÓRDÃO: 22.449/17/3ª

### EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – BASE DE CÁLCULO. IMPUTAÇÃO FISCAL DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST, DEVIDO PELA IMPUGNANTE, ESTABELECIDADA NO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, CONTRIBUINTE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO NOS TERMOS DO PROTOCOLO ICMS N.º 96/09, EM RELAÇÃO A OPERAÇÕES COM MERCADORIAS, RELACIONADAS NO ITEM 17 DA PARTE 2 DO ANEXO XV DO RICMS/02 (VIGENTE ATÉ 31 DE DEZEMBRO DE 2015), DESTINADAS A CONTRIBUINTES MINEIROS, EM RAZÃO DA FORMAÇÃO INCORRETA DA BASE DE CÁLCULO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, AO NÃO APLICAR A MARGEM DE VALOR AGREGADO - MVA AJUSTADA. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO § 5º DO ART. 19 DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST E DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA PREVISTAS NA LEI N.º 6.763/75, RESPECTIVAMENTE, NOS ARTS. 56, INCISO II, § 2º, INCISO I E 55, INCISO VII, ALÍNEA “C”.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

ACÓRDÃO: 21.568/17/2ª

### EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – BASE DE CÁLCULO. CONSTATADA A RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST, DEVIDO PELA AUTUADA, ESTABELECIDADA NO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, CONTRIBUINTE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO NOS TERMOS DO PROTOCOLO ICMS Nº 96/09, EM RELAÇÃO A OPERAÇÕES COM MERCADORIAS, RELACIONADAS NO ITEM 17 DA PARTE 2 DO ANEXO XV DO RICMS/02 (VIGENTE ATÉ 31/12/15), DESTINADAS A CONTRIBUINTES MINEIROS, EM RAZÃO DA FORMAÇÃO INCORRETA DA BASE DE CÁLCULO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, AO NÃO APLICAR A MARGEM DE VALOR AGREGADO - MVA AJUSTADA. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO § 5º DO ART. 19 DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II, § 2º, INCISO I, E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO VII, ALÍNEA “C”, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Nota-se, à toda evidência, que não se percebe haver nenhuma contradição entre as conclusões a que chegou a Autoridade Fiscal e as orientações acima referidas, especialmente por que é indubitável que a Autoridade Fiscal tenha agido no estrito cumprimento das normas pertinentes à matéria.

Assim, do exame das razões de fato e de direito apresentadas nos autos, constata-se a conduta metódica e criteriosa da Autoridade Fiscal em observar a exata medida da aplicação da lei aos fatos sob exame.

Em relação aos argumentos da Defesa de inaplicabilidade das multas punitivas de revalidação e isolada, quer seja por acreditar em uma suposta ilegalidade da sua exigência (não demonstrada), quer seja por acreditar em supostas violações dos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do não-confisco, não se entende ter tido a Impugnante melhor sorte.

De plano, deve-se afastar, na hipótese, a aplicação do disposto no art. 112 do CTN, uma vez que não se verifica dúvidas acerca da capitulação legal do fato; a natureza e as circunstâncias materiais do fato encontram-se bem demonstradas; identificou com precisão a autoria, atribuindo-se a imputabilidade e punibilidade nos exatos termos da legislação tributária pertinente.

No mesmo diapasão, não procede o argumento da Impugnante de que a ausência de intenção em ludibriar o Fisco o exoneraria de qualquer imputação ou sanção pelos fatos constatados.

Em verdade, como estabelecido nos termos do disposto no art. 136 do CTN, “salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

Relativamente à alegação da Autuada de que a penalidade imposta é inconstitucional por ser confiscatória e abusiva, ressalta-se que as sanções cominadas encontram-se adstritas ao princípio da reserva legal, uma vez que estão, expressamente, previstas na Lei nº 6.763/75.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação), observado o disposto no § 2º, inciso I do mesmo dispositivo legal, refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor do ICMS/ST efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento da obrigação acessória consistente na ação de consignar em documento fiscal que acobertar a operação o valor da base de cálculo da substituição tributária menor do que a prevista na legislação.

Destaque-se que a aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, conforme se percebe na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, cuja ementa transcreve-se a seguir:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 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. APÉLADO (A) (S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR) (GRIFOU-SE)

Por conseguinte, uma vez constatada a ausência de recolhimento integral da obrigação principal, incide, necessariamente, a penalidade moratória prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75. Ocorre que, havendo ação fiscal, a pena cominada encontra-se prevista no inciso II do referido dispositivo legal, observado o inciso I do § 2º, na hipótese dos autos.

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

Contudo, a matéria arguida escaparia ao âmbito de competência do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, sobretudo, quando se pretende ver examinada matéria relacionada à declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, conforme dicção 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;

(...)

Aliás, é oportuno registrar, em relação ao princípio do não confisco, o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A

MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Isso posto, corretas as exigências fiscais de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

No tocante à correção dos valores relativos ao imposto e multas pela Taxa Selic, verifica-se que o art. 127 da Lei nº 6.763/75 c/c § 3º, art. 5º da Lei Federal nº 9.430/96 prevê tal imposição, *in verbis*:

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.

Lei nº 9.430/96

Art. 5º - O imposto de renda devido, apurado na forma do artigo 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

(...)

§ 3º - As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A disciplina da cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários em Minas Gerais encontra-se estabelecida nos termos do disposto na Resolução SEF nº 2.880/97. Veja-se:

RESOLUÇÃO N° 2.880, DE 13 DE OUTUBRO DE 1997  
(MG de 14/10/1997)

Disciplina a cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários do Estado, e dá outras providências.

O SECRETÁRIO DE ESTADO DA FAZENDA DE MINAS GERAIS, no uso de suas atribuições, e

considerando o disposto nos artigos 127 e 226 da Lei n.º 6.763, de 26 de dezembro de 1975, que estabelecem vinculação dos critérios adotados para cobrança de juros moratórios e de correção dos débitos estaduais decorrentes do não pagamento de tributos e de multas no prazo legal aos mesmos critérios prescritos para os débitos fiscais federais;

considerando o disposto no § 3º do artigo 5º e no artigo 75 da Lei Federal nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, RESOLVE:

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.

“§ 1º Em nenhuma hipótese a taxa de juros de mora prevista no caput poderá ser inferior a 1% (um por cento) ao mês.”

§ 2º O percentual dos juros de mora, relativamente ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado, será de 1% (um por cento), observado o disposto no artigo 2º.

§ 3º A taxa SELIC será divulgada, mensalmente, mediante Comunicado da Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais, relativamente ao mês anterior, no Diário Oficial de Minas Gerais.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

Art. 3º Os juros de mora, ressalvada a hipótese do artigo 5º, serão calculados no momento do pagamento do crédito tributário.

"Parágrafo único - Os juros de mora não deverão ser especificados no Termo de Ocorrência (TO), Termo de Apreensão, Depósito e Ocorrência (TADO) ou Auto de Infração (AI), devendo constar nestes documentos a observação de que sobre os valores neles lançados incidirão juros moratórios até o dia do pagamento, nos termos do artigo 2º."

Art. 4º Os créditos tributários não pagos nos prazos previstos em legislação específica, cujos vencimentos ocorrerem até 31 de dezembro de 1997, serão apurados até essa data conforme o disposto na Resolução n.º 2.554, de 17 de agosto de 1994.

Parágrafo único - O valor encontrado, expresso em quantidade de Unidade Fiscal de Referência (UFIR), será convertido em reais, mediante sua multiplicação por R\$ 0,9108 (nove mil, cento e oito décimos de milésimos de reais), sem prejuízo da incidência de juros de mora e multa.

Do exposto, conclui-se que, mais uma vez, não assiste razão a Impugnante, encontrando-se o lançamento em conformidade com as normas pertinentes à matéria, não se entendendo haver ilegalidade ou indícios de inconstitucionalidade que mereça maiores considerações.

Ressalte-se que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em julgamento que negou provimento ao Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial (Ag Int no AREsp nº 908.237/SP – 2016/0105143-6), publicado em 24/10/16, pacificou a legitimidade da aplicação, pela Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais, da Taxa Selic na atualização dos débitos tributários pagos em atraso, diante da existência de lei estadual que determina a adoção dos mesmos critérios definidos na correção dos débitos fiscais federais.

**EMENTA TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TAXA SELIC. APLICABILIDADE AOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS EM ATRASO. RECURSO REPETITIVO. MULTA.**

1. "A TAXA SELIC É LEGÍTIMA COMO ÍNDICE DE CORREÇÃO MONETÁRIA E DE JUROS DE MORA, NA ATUALIZAÇÃO DOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS PAGOS EM ATRASO, EX VI DO DISPOSTO NO ARTIGO 13 DA LEI 9.065/95" (RESP 1.073.846/SP, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJE 18/12/2009, JULGADO SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/73).

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do

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

julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor) e Marco Túlio da Silva.

**Sala das Sessões, 05 de abril de 2018.**

**Sauro Henrique de Almeida  
Presidente**

**Geraldo da Silva Datas  
Relator**

*D*

CC/AMG