

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.012/19/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001126358-80
Impugnação: 40.010146655-73
Impugnante: Águas Prata Ltda.
IE: 004970084.00-69
Proc. S. Passivo: Luis Henrique Soares da Silva/Outro(s)
Origem: DFT/Uberaba

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN) o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO - ÁGUA MINERAL. 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 água mineral, em decorrência da adoção de base de cálculo do imposto em desacordo com o estabelecido no art. 112 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências referentes à diferença de ICMS/ST apurada, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I do citado artigo e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Decadência não reconhecida. Decisão unânime.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de janeiro de 2013 a março de 2018, relativo a operações internas com mercadorias relacionadas no Capítulo 3 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (“cervejas, chopes, refrigerantes, águas e outras bebidas”), tendo em vista que a base de cálculo consignada nos respectivos documentos fiscais foi apurada com fundamento no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 1 (Preço Médio Ponderado a Consumidor Final - PMPF), quando o correto seria aquela prevista no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 (Margem de Valor Agregado - MVA), nos termos estabelecidos no art. 112, todos do citado Anexo XV do RICMS/02, uma vez que o valor da operação própria praticado pela Autuada era superior a 75% (setenta e cinco por cento) do PMPF estabelecido para a mercadoria.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 13/41, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 91/125.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre a retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de janeiro de 2013 a março de 2018, relativo a operações com água mineral remetidas a destinatários mineiros.

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”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Cumprido destacar que a Autuada responde pelo crédito tributário em razão de ter requerido junto à SEF/MG regime especial para lhe atribuir a responsabilidade, na condição de substituta tributária, pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes com a água mineral por ela remetida a contribuintes deste estado.

Assim, desde fevereiro de 2008, possui em vigência o RET nº 45.000002632-57, que lhe confere a responsabilidade como substituto tributário, nos termos do previsto no § 1º do art. 2º do Anexo XV do RICMS/02:

Art. 2º A substituição tributária, além das hipóteses previstas neste Anexo, poderá ser atribuída a outro contribuinte ou a categoria de contribuintes, inclusive entidade representativa de produtores rurais, mediante regime especial definido neste Regulamento ou concedido pelo Superintendente de Tributação.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, na hipótese de contribuinte situado em outra unidade da Federação.

(...)

Em sua defesa, inicialmente, a Impugnante pleiteia que seja considerado decaído o direito de lançar, relativamente aos fatos geradores ocorridos entre janeiro de 2013 a setembro de 2013, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN).

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, ele será de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No entanto, constitui regra geral que, ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de 05 (cinco) anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN, como se segue:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

Sobre o tema, decidiu o Superior Tribunal de Justiça - STJ, no julgamento do Agravo em Recurso Especial nº 76977 RS 2011/0191109-3, de 12/04/12:

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES.

(...)

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCÔNFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME (GRIFOU-SE)

Mais recentemente, assim pronunciou-se o STJ, no Agravo Regimental nos Embargos de Declaração - EDcl no Recurso Especial - REsp 1264479/SP, em acórdão de relatoria do Ministro Gurgel de Faria, publicado em 10/08/16:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. ART. 173, I, DO CTN. VÍCIO NA NOTIFICAÇÃO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO, POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU O ENTENDIMENTO DE QUE A DECADÊNCIA PARA A CONSTITUIÇÃO DE TRIBUTOS SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO DEVE SER CONTADA NA FORMA DO ART. 173, I, DO CTN, PARA OS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO OU QUANDO, EXISTINDO TAL PREVISÃO LEGAL, O RECOLHIMENTO NÃO É REALIZADO.

2. A ALEGAÇÃO DE QUE A NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO NÃO OCORREU DENTRO DO PRAZO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DECADENCIAL NÃO FOI ENFRENTADA PELO ACÓRDÃO RECORRIDO, RAZÃO PELA QUAL INCIDE, NO PONTO, O ENTENDIMENTO CONTIDO NA SÚMULA 282 DO STF.

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

E também no Agravo Regimental - AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 533.405 –RS (2014/0144927-8):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. ARTIGO 173, I, DO CTN. ENTENDIMENTO FIRMADO NO RESP 973.733/SC, SOB O RITO DO ARTIGO 543-C DO CPC.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO DESTA CORTE, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU A COMPREENSÃO DE QUE NOS CASOS DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO NÃO HÁ O PAGAMENTO ANTECIPADO – CASO DOS AUTOS –, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É AQUELE ESTABELECIDO NO ART. 173, I, DO CTN.

2. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao período questionado somente expirou em 31/12/18, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 02/10/18, conforme se verifica das fls. 12.

Quanto à irregularidade apontada no Auto de Infração, constata a Fiscalização o descumprimento das disposições contidas no art. 112 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, para fins de apuração da base de cálculo do imposto devido a este estado, uma vez que a base de cálculo da operação própria praticada pela Autuada foi superior a 75% (setenta e cinco por cento) da base de cálculo/ST, tomando-se como referência o PMPF, divulgado em portaria da Superintendência de Tributação - SUTRI.

Assim, entende a Fiscalização, que 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 pelo Contribuinte, acrescida do percentual de Margem de Valor Agregado (MVA) estabelecida para a mercadoria, constante da Parte 2 do mesmo Anexo XV.

Por sua vez, a Autuada sustenta que a MVA Ajustada exigida é excessiva e desproporcional ao valor do PMPF, o que configura verdadeiro confisco.

Aduz que não auferiu qualquer proveito econômico nas operações e que, desta forma, a exigência de Multa de Revalidação de 100% (cem por cento) configura uma segunda sanção com efeito confiscatório, representando verdadeiro “bis in idem” e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ofendendo o princípio da capacidade contributiva previsto no art. 145, § 1º da Constituição da República/88.

Alega que a Multa Isolada não se aplica ao caso em tela, pois não houve omissão de informação de base de cálculo do tributo e que, em outras oportunidades, como no caso em tela, o Conselho de Contribuintes/MG a excluiu das exigências fiscais. Cita a decisão proferida no Acórdão nº 22.560/17/3ª onde se excluiu a referida multa na hipótese de falta de retenção de recolhimento do ICMS/ST.

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 operações com água mineral.

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

A Fiscalização argumenta que a apuração da base de cálculo é regida pelo disposto no art. 112 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, uma vez que o valor da operação própria é superior a 75% (setenta e cinco por cento) do valor do PMPF.

Nesse contexto, cabe trazer a legislação de regência da matéria e que disciplina as regras aplicáveis a apuração da base de cálculo do ICMS/ST. Veja-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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 nº 6.763/75 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 retrocitado 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.

Ressalte-se que a regra prevista no § 2º do mesmo art. 8º da LC nº 87/96 se refere a preços fixados, determinados pelo poder público, o que não é o caso de 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 inciso I do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, prescreve:

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 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;

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015:

(...)

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

Efeitos de 12/08/2011 a 31/12/2015:

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;

Efeitos de 1º/01/2016 a 31/12/2018:

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 água mineral, que não possui preço sugerido pelos fabricantes, a legislação permite a utilização de duas sistemáticas para apurar a base de cálculo do ICMS/ST: o PMPF ou a MVA.

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, e o seu emprego pela Impugnante na apuração da base de cálculo do ICMS/ST estaria em sintonia com a legislação aplicável se não houvesse a exceção à sua utilização explicitada pelo art. 112 do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

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

ou cobrados do destinatário, seja superior a 75% (setenta e cinco por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF), divulgado em portaria da Superintendência de Tributação, o imposto devido por substituição tributária será calculado utilizando-se da base de cálculo estabelecida no art. 19, I, "b", 3, desta Parte.

Efeitos de 1º/03/2011 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, II, ambos do Dec. nº 45.557, de 28/02/2011:

Art. 112. Na hipótese de operação com mercadoria de que trata o item 41 da Parte 2 deste Anexo em que o valor da operação própria praticado pelo remetente, compreendidos os valores correspondentes a frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, seja superior a 75% (setenta e cinco por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF), divulgado em portaria da Superintendência de Tributação, o imposto devido por substituição tributária será calculado utilizando-se da base de cálculo estabelecida no art. 19, I, "b", 3, desta Parte.

No caso em exame, uma vez que a operação própria é superior a 75% (setenta e cinco por cento) do PMPF, conforme detalhado no Anexo 4 do Auto de Infração, a 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 de aplicação da MVA.

O dispositivo legal acima transcrito veio para coibir as distorções na apuração do ICMS/ST, quando o valor da operação própria se aproxima em demasia do valor do PMPF (fato que acarreta a diminuição do valor do ICMS/ST calculado para o substituído e recolhido pelo substituto), e está em consonância com o 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, o MVA ou o PMPF, como já observado.

Como bem destacado pela Fiscalização em sua manifestação fiscal, observando-se o Anexo 4 do Auto de Infração, pode-se identificar nas planilhas que informam as operações praticadas pela Impugnante, que há uma coluna que mostra o número da Portaria SUTRI, outra que mostra o valor da operação própria por ela praticado, outra que mostra o valor do PMPF usado, uma outra que mostra o valor do PMPF publicado pela respectiva Portaria SUTRI e, finalmente, a relação entre os valores da operação própria praticada e o PMPF usado, de modo a constatar, de forma direta e lógica, os casos em que a Impugnante não observava o disposto no art. 112 do Anexo XV do RICMS/02.

A título de esclarecimento, a Fiscalização, na manifestação fiscal, reproduz parcialmente parte das planilhas constantes no Anexo 4, conforme apresentado a seguir:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NÚMERO PORTARIA SUTRI	VR OP. PRÓPRIA	VR PMPF USADO PELO CONTRIBUINTE	VR PMPF PORTARIA SUTRI	RELAÇÃO VR OP. PRÓPRIA E VR PMPF (%)
	(VR UNIT. /QTD CX OU PCT)	(BCST) / (QTDCOM X QTD CX OU PCT)		(VR OP. PRÓPRIA/PMPF USADO) X 100
228	5,53	7,08	7,08	78,11
228	3,28	2,37	2,37	138,40
228	5,53	7,08	7,08	78,11
228	5,53	7,08	7,08	78,11
228	3,28	2,37	2,37	138,40
228	5,53	7,08	7,08	78,11
228	5,53	7,08	7,08	78,11
228	5,53	7,08	7,08	78,11
228	3,28	2,37	2,37	138,40

Conforme demonstrado, nos termos do disposto no art. 112 do Anexo XV do RICMS/02, no caso em tela, uma vez que a operação própria é superior a 75% (setenta e cinco por cento) do PMPF, a Autuada deveria ter apurado a base de cálculo do ICMS/ST com a observância do item 3 da alínea “b” do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, ou seja, por meio de aplicação da MVA.

Outra contestação da Impugnante refere-se à aplicação da MVA ajustada.

Uma vez detectada a necessidade de aplicação do art. 112 (uso da MVA ao invés do PMPF), faz-se necessário saber se a MVA a ser utilizada deverá ser a original ou a ajustada.

A MVA ajustada tem sua aplicabilidade definida no § 5º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, abaixo transcrito:

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 =

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

$\{[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1\} \times 100$ ", 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;

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 subseqüentes com a mercadoria; ou

b) o percentual de carga tributária efetiva, assim considerado o valor do coeficiente obtido pela multiplicação do valor da base de cálculo tributável pelo percentual correspondente à alíquota da mercadoria na operação e pela subseqüente razão pelo valor da operação, caso a operação própria do contribuinte industrial a que se refere à alínea "a" esteja sujeita à redução de base de cálculo.

(Grifou-se).

Os valores das MVA, seja a original ou a ajustada, constam do Anexo 3 do Auto de Infração e, pertinente esclarecer, o critério de ajuste da base de cálculo adotado encontra-se previsto na legislação do estado de Minas Gerais desde 01/01/09, aplicado em relação às diversas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

Destaca-se que a adoção da MVA Ajustada na apuração da base de cálculo do ICMS/ST, relativamente às operações interestaduais, de acordo com o já citado § 5º do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, visa equalizar o montante do imposto e, conseqüentemente, o preço final da mercadoria adquirida internamente com o preço de fornecedores de outros estados.

O ajuste na MVA não se faz necessário quando observada a equivalência entre a alíquota interestadual e a alíquota interna, situação que não ocorre no caso em questão, já que a alíquota aplicável à operação interestadual foi de 12% (doze por cento) enquanto a alíquota interna nas operações com água mineral é de 18% (dezoito por cento).

Cumprе mencionar que esta matéria já foi objeto de análise por este Egrégio Conselho de Contribuintes em outras oportunidades, nas quais se decidiu pela correção dos trabalhos fiscais, cita-se as decisões consubstanciadas nos Acórdãos nºs 21.549/17/2ª, 21.550/17/2ª, 21.551/17/2ª, 21.460/17/2ª, 21.461/17/2ª, 21.462/17/2ª e 21.684/17/2ª.

Em relação à alegação da Impugnante de que a exigência de Multa de Revalidação no percentual de 100% (cem por cento) configura uma segunda sanção, ocorrendo então um verdadeiro “*bis in idem*”, cumpre ressaltar que ela está prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75, e refere-se ao descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS/ST efetuado pela Autuada, *ipsis litteris*:

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência - UFIR -, prevista no artigo 224 desta Lei, vigente na data em que tenha ocorrido a infração e, quando for o caso, o valor do imposto não declarado;

II - o valor das operações ou das prestações realizadas ou da base de cálculo estabelecida pela legislação;

III - **o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.**

(...)

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 as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

(Destacou-se).

(...)

Veja-se que, quando a exigência decorrer de ação fiscal, caso dos autos, os parâmetros para aplicação da Multa de Revalidação estão dispostos no inciso II do caput do art. 56 e no seu § 2º, inciso I, sendo aplicada em conformidade com os casos previstos no inciso III do art. 53 acima transcrito, isto é, tendo como referência o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte pelo contribuinte.

No caso, a majoração é aplicada, não em razão de não haver o recolhimento total do tributo, mas pela falta do seu recolhimento, parcial ou total, em razão da natureza deste ser ICMS/ST, em relação ao qual se presume que o contribuinte, substituto tributário, ao realizar a operação de saída da mercadoria, já tenha recebido do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contribuinte substituído o valor do imposto devido por este, tendo por obrigação de repassá-lo ao Sujeito Ativo titular da competência para exigí-lo, importando o não repasse em sua apropriação indébita.

Cumpra ainda destacar que essa foi a vontade expressa do legislador ao acrescentar tal dispositivo ao art. 56 da Lei nº 6.763/75.

O § 2º e seus incisos I e II foram acrescentados ao art. 56 da Lei nº 6.763/75 pelo art. 29 da Lei nº 14.699/03 (Efeitos a partir de 1º/11/03), e no encaminhamento do projeto de lei, PL 721/03, à Assembleia Legislativa de Minas Gerais, assim se manifestou o Poder Executivo em relação à proposição em tela, mediante Mensagem nº 61/03, de 14/05/03:

“4 - art. 56, § 2.º: ampliação das hipóteses (incisos II e III do parágrafo) em que a penalidade (multa de revalidação) será aplicada em dobro, em caso de não-pagamento do imposto, quando a operação envolver mercadoria sujeita à substituição tributária;”

Vê-se com clareza que a intenção do legislador foi a de agravar a penalidade quando em operações, sujeitas à substituição tributária, não ocorrer o pagamento do imposto. Infere-se que o agravamento tem por pressuposto a falta de pagamento do imposto, no todo ou em parte, relacionado, reitera-se, a operação com mercadoria sujeita à ST, não procedendo, então, o alegado “*bis in idem*” a que se refere a Impugnante.

Não merece prosperar, também, a alegação de que é indevida a Multa Isolada, uma vez que a penalidade aplicada pela Fiscalização se amolda perfeitamente à irregularidade praticada pela Autuada. Está claro nos autos o descumprimento de obrigação acessória, qual seja, consignar em documento fiscal valor da base de cálculo menor que a prevista na legislação. Verifica-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;

(...)

Quanto à decisão proferida no Acórdão nº 22.560/17/3ª, da qual a Impugnante transcreveu parte da ementa na tentativa de embasar o seu entendimento, pertinente se faz a transcrição completa da referida decisão, onde se observa que a

exclusão da Multa Isolada, naquela oportunidade, se deu em relação à falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST, irregularidade para a qual realmente se mostrou indevida a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75. Todavia, para a irregularidade que se apresenta idêntica à praticada pela Autuada no presente Auto de Infração em apreço, **RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST**, a Multa Isolada foi mantida, sendo apenas excluída a majoração por reincidência, conforme se verifica pelo **texto completo** da decisão:

ACÓRDÃO: 22.560/17/3ª

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - NÃO RECONHECIMENTO. NOS TERMOS DO ART. 173, INCISO I DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, O PRAZO DECADENCIAL APLICÁVEL AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO É DE 5 (CINCO) ANOS CONTADOS A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA SER EFETUADO. NO CASO DOS AUTOS, NÃO SE ENCONTRA DECAÍDO O DIREITO DA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL DE FORMALIZAR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST. CONSTATOU-SE QUE A AUTUADA (REMETENTE DAS MERCADORIAS), SEDIADA NO ESTADO DE PERNAMBUCO, CONTRIBUINTE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO, POR FORÇA DE REGIME ESPECIAL CONCEDIDO PELO ESTADO DE MINAS GERAIS, EFETUOU A RETENÇÃO E O RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST DEVIDO A ESTE ESTADO, NAS OPERAÇÕES DESTINADAS A CONTRIBUINTES MINEIROS COM MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA CONSTANTES DO ITEM 30 DA PARTE 2 DO ANEXO XV DO RICMS/02 (ARTEFATOS DE USO DOMÉSTICO), EM RAZÃO DE FORMAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO EM DESACORDO COM O ESTABELECIDO NO ART. 19, PARTE 1, ANEXO XV DO RICMS/02 E DE DEDUÇÃO INDEVIDA DE PARCELA DO ICMS DA OPERAÇÃO PRÓPRIA, NÃO COBRADA E NÃO PAGA AO ESTADO DE ORIGEM, EM VIRTUDE DE INCENTIVO FISCAL CONCEDIDO SEM ANUÊNCIA DO CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ, CONTRARIANDO AS DISPOSIÇÕES DA LEI COMPLEMENTAR Nº 24/75, DA LEI Nº 6.763/75, DO RICMS/02 E DA RESOLUÇÃO Nº 3.166/01. EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO (EM DOBRO) PREVISTA NO ART. 56, INCISO II C/C O § 2º, INCISO I DA LEI Nº 6.763/75 E, **SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST DESTACADA A MENOR PELA AUTUADA, A MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO VII DA CITADA LEI, REDUZIDA A 20% (VINTE POR CENTO), NOS TERMOS DO ART. 55, INCISO VII, ALÍNEA “C” DA MESMA LEI, EM RAZÃO DA RETROATIVIDADE BENIGNA PREVISTA NO ART. 106, INCISO II, ALÍNEA “C” DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN), A QUAL FOI MAJORADA EM 50% (CINQUENTA POR CENTO), EM RELAÇÃO AOS FATOS GERADORES OCORRIDOS A PARTIR DE 28/10/09, TENDO EM VISTA A CONSTATAÇÃO DE REINCIDÊNCIA, DE**

ACORDO COM O DISPOSTO NO ART. 53, § § 6º E 7º DA LEI Nº 6.763/75. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELO FISCO, PARA CORRIGIR O CÁLCULO DA MULTA ISOLADA, E CORRESPONDENTE REINCIDÊNCIA. **INFRAÇÃO CARACTERIZADA. ENTRETANTO, EXCLUI-SE A MAJORAÇÃO DA MULTA ISOLADA POR REINCIDÊNCIA EM RAZÃO DESSA PRECEITUAÇÃO TER SIDO EXCLUÍDA DA LEI Nº 6.763/75 PELA LEI Nº 22.549/17.**

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST. CONSTATOU-SE QUE A AUTUADA (REMETENTE DAS MERCADORIAS), SEDIADA NO ESTADO DE PERNAMBUCO, CONTRIBUINTE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO, POR FORÇA DE REGIME ESPECIAL CONCEDIDO PELO ESTADO DE MINAS GERAIS, DEIXOU DE DESTACAR A BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST, BEM COMO O ICMS/ST DEVIDO A ESTE ESTADO, EM VÁRIAS NOTAS FISCAIS OBJETO DESTE LANÇAMENTO, RELATIVAS A REMESSAS A DESTINATÁRIOS MINEIROS DE MERCADORIAS LISTADAS NO ITEM 30 DA PARTE 2 DO ANEXO XV DO RICMS/02 (ARTEFATOS DE USO DOMÉSTICO). EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO (EM DOBRO) PREVISTA NO ART. 56, INCISO II C/C O § 2º, INCISO I DA LEI Nº 6.763/75 E, SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST NÃO DESTACADA PELA AUTUADA, A MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO VII DA CITADA LEI, REDUZIDA A 20% (VINTE POR CENTO), NOS TERMOS DO ART. 55, INCISO VII, ALÍNEA "C" DA MESMA LEI, EM RAZÃO DA RETROATIVIDADE BENIGNA PREVISTA NO ART. 106, INCISO II, ALÍNEA "C" DO CTN, A QUAL FOI MAJORADA EM 50% (CINQUENTA POR CENTO), EM RELAÇÃO AOS FATOS GERADORES OCORRIDOS A PARTIR DE 28/10/09, TENDO EM VISTA A CONSTATAÇÃO DE REINCIDÊNCIA, DE ACORDO COM O DISPOSTO NO ART. 53, § § 6º E 7º DA LEI Nº 6.763/75. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELO FISCO. **INFRAÇÃO CARACTERIZADA. CONTUDO, EXCLUI-SE A PENALIDADE ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO VII DA LEI Nº 6.763/75, TENDO EM VISTA SER ELA INADEQUADA À IRREGULARIDADE EM EXAME, BEM COMO A SUA MAJORAÇÃO EM RAZÃO DA PRECEITUAÇÃO RELATIVA À REINCIDÊNCIA TER SIDO EXCLUÍDA DA LEI Nº 6.763/75 PELA LEI Nº 22.549/17.**

DECADÊNCIA NÃO RECONHECIDA. DECISÃO UNÂNIME.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.

Ressalte-se, ainda, que as penalidades aplicadas decorrem de infrações distintas, pelo que não se confundem. Enquanto a Multa de Revalidação constitui sanção pelo descumprimento de obrigação principal (pagamento a menor do imposto), a Multa Isolada tem como pressuposto o descumprimento de obrigação acessória (consignar em documento fiscal valor da base de cálculo menor que a prevista na legislação).

A aplicação cumulativa da Multa de Revalidação com a Multa Isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 – COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Quanto ao pedido de cancelamento integral da Multa Isolada ou sua redução, com fundamento no § 5º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, há que se destacar que o referido art. 53, em seu § 5º, item 3, condiciona a aplicação do benefício às hipóteses em que a infração não tenha sido praticada com dolo ou que sua prática não tenha resultado em falta de pagamento de tributo. Veja-se:

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 3º A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

(...)

§ 5º O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

(...)

3. em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo. (Grifou-se).

Por fim, saliente-se, também, que não há que se falar que as multas aplicadas possuem caráter confiscatório e desproporcional e ferem o princípio da capacidade contributiva, pois estão previstas na legislação estadual, tendo sido efetivadas nos exatos termos da Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da mencionada lei (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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros André Barros de Moura e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 07 de fevereiro de 2019.

**Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente / Revisor**

**Luiz Geraldo de Oliveira
Relator**

CC/MG