

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

Acórdão: 20.756/12/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000174266-67  
Impugnação: 40.010132347-73  
Impugnante: Belo Horizonte Refrigerantes Ltda  
IE: 546716020.00-46  
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – BEBIDAS – BASE DE CÁLCULO.** Constatado que a Autuada fez a retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária ao Estado de Minas Gerais, incidente nas operações internas com bebidas (refrigerantes), em decorrência de a apuração da base de cálculo do imposto estar em desacordo com o estabelecido art. 47-B do Anexo XV do RICMS/02. Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro nos termos do 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. Lançamento procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A presente autuação versa sobre a constatação de que a Autuada promoveu a venda de mercadorias sujeitas à substituição tributária, acobertadas por nota fiscal eletrônica, consignando valores a menor no campo da base de cálculo do ICMS/ST, com conseqüente destaque a menor do ICMS/ST devido na operação, no período de novembro de 2011 a abril de 2012.

A apuração da base de cálculo do ICMS/ST foi feita em desacordo com o determinado pelo art. 47-B da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, uma vez que o valor da operação própria é superior a 86% (oitenta e seis por cento) do valor do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) estabelecido para a mercadoria.

Exigem-se o ICMS/ST, a Multa de Revalidação em dobro nos termos do art. 56, inciso II, § 2º, inciso I, e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 80/88, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 108/114.

A Assessoria do CC/MG vem aos autos, às fls. 118/128, para opinar, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência do lançamento.

**DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo alterações.

**Da Preliminar**

**Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração**

A preliminar arguida de nulidade do Auto de Infração em razão da falta dos elementos essenciais à formalização da exigência do crédito tributário, qual seja, a descrição clara e precisa do fato que motivou a lavratura e as circunstâncias em que foi praticado, em razão do Auditor Fiscal não ter apontado individualmente, nota a nota, a efetiva ocorrência de tal circunstância, conforme prevê o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), não merece prosperar.

Cabe ressaltar que para a constituição do crédito tributário deve-se observar o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

Determina o citado artigo:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Nos presentes autos verifica-se que o lançamento atende a todos os requisitos impostos pela legislação tributária mineira, contendo a descrição clara e precisa da irregularidade apurada e indicação expressa dos dispositivos legais infringidos, revelando a acusação fiscal e a penalidade correspondente.

Neste ponto deve ser ressaltado que a forma a ser cumprida pelo lançamento, que, efetivamente, é um ato administrativo adstrito à lei, encontra-se determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim determina:

SEÇÃO III

DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Art. 85. A exigência de crédito tributário será formalizada mediante:

(...)

II - Auto de Infração (AI), nas hipóteses de lançamentos relativos ao ICMS, ao ITCD, às taxas, e respectivos acréscimos legais, inclusive de penalidades por descumprimento de obrigação acessória;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso.

O lançamento pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário, a apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade cabível.

Depreende-se da análise dos autos que o Auto de Infração, por meio de seu Relatório Fiscal e anexos, deixa claros a conduta infracional da Impugnante, o adequado embasamento legal da peça lavrada, bem como as penalidades aplicáveis à ocorrência, não tendo, por consequência, ocorrido qualquer cerceamento ao amplo direito de defesa da Impugnante.

Ressalte-se que às fls. 03 dos autos contém recibo da Autuada quanto ao recebimento da segunda via do Auto de Infração e de 04 (quatro) anexos. Entre estes, encontra-se CD contendo o Anexo 4 (cópia às fls. 77), onde foram inseridas as planilhas da apuração da diferença do ICMS a cobrar, estando listadas em tais planilhas todas as notas fiscais, item a item, bem como as diferenças cobradas.

O Anexo 4 é, de fato, um arquivo contendo as seguintes planilhas: Apuração, Fórmulas, Crédito, Parcelamento, Notas, Itens, Produtos, Regras, Contribuintes, Destinatários e Resumo.

Acresça-se que no Anexo 3, às fls. 22/75, foram colecionados DANFES (Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica), impressos por amostragem, referentes

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a cada mês auditado, com as respectivas páginas da planilha “Apuração” e cópia do livro Registro de Saídas do Contribuinte, sendo demonstrado em cada DANFE, como foi apurada a diferença do ICMS/ST cobrado.

Deste modo, rejeita-se a preliminar de nulidade do lançamento por falta de descrição clara e precisa do fato que motivou a lavratura e as suas circunstâncias, visto que os mesmos foram demonstrados nos autos, sendo inaplicável ao caso em tela o disposto no art. 112 do CTN.

### Da Prova Pericial Requerida

A Autuada requer a produção de prova pericial técnico contábil a fim de provar que o valor da operação própria não supera o valor de 86% (oitenta e seis por cento) do PMPF vigente.

Entretanto, tal pleito não merece ser acatado, visto que o referido exame pericial mostra-se absolutamente desnecessário, na medida em que, como já mencionado, os documentos acostados aos autos às fls. 22/75, bem como as planilhas constantes do CD (fls. 77) contém todas as informações necessárias para a elucidação da controvérsia.

Sendo assim, indefere-se a prova pericial requerida, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do RPTA.

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas.

### Do Mérito

Trata a presente autuação da constatação de que a Autuada promoveu a venda de mercadorias sujeitas à substituição tributária, acobertadas por nota fiscal eletrônica, consignando valores a menor no campo da base de cálculo do ICMS/ST, com conseqüente destaque a menor do ICMS/ST devido na operação.

A apuração da base de cálculo do ICMS/ST se deu em desacordo com o determinado pelo art. 47-B da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, uma vez que o valor da operação própria é superior a 86% (oitenta e seis por cento) do valor do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) estabelecido para a mercadoria.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Instrui o processo tributário administrativo (PTA) o Auto de Infração (fls. 02/03), Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF nº 10.000002225.91(fl. 07), Relatório Fiscal (fls. 08/10), Anexo 1- Demonstrativo do ICMS/ST Devido e Apuração da Base de Cálculo da Multa Isolada (fls. 11/12), Anexo 2 - Impressão das páginas finais por período fiscalizado do Relatório de Apuração do ICMS/ST Devido (fls. 13/20), Anexo 3- Impressão de DANFE por amostragem e respectivas páginas do livro Registro de Saídas (EFD) e Relatório de Apuração do ICMS/ST devido (fls.22/75), e Anexo 4 - CD contendo a apuração do ICMS/ST a menor (fls. 76/77).

De pronto, cabe contextualizar a discussão dos autos.

A Impugnante, empresa estabelecida no Estado de Minas Gerais, tem por atividade principal a fabricação de refrigerantes e, portanto, é responsável pela retenção e recolhimento do ICMS/ST em relação às mercadorias constantes do item 1 da Parte 2 do Anexo XV. Sua responsabilidade decorre do disposto no art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

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.

A Autuada, ao compor a base de cálculo do ICMS/ST na venda de refrigerantes em operações internas, utilizou-se do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF), desconsiderando o dispositivo contido no art. 47-B do Anexo XV, uma vez que o valor da operação própria é superior a 86% (oitenta e seis por cento) do valor do PMPF.

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

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

(...)

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

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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

c) a margem de valor agregado, nela incluída a parcela referente ao lucro e o montante do próprio imposto, relativa a operação ou prestação subsequentes, que será estabelecida em regulamento, com base em preço usualmente praticado no mercado considerado, obtido por levantamento, ainda que por amostragem, ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidade representativa do respectivo setor, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

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

§ 21 Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos, poderá o regulamento estabelecer como base de cálculo esse preço.

(...)

§ 29 - Em substituição ao disposto no item 2 do § 19 deste artigo, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou a sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas na alínea "c" do mesmo item.

Conforme se observa, o item 2 do § 19 dispõe que a base de cálculo do ICMS/ST será o valor da operação, nele incluídos os demais valores cobrados do destinatário e acrescido de margem de valor agregado (MVA).

Como alternativa a essa forma de apuração, o § 29 possibilita a utilização do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF), na forma estabelecida em regulamento.

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

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

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2 - o preço final a consumidor sugerido ou divulgado pelo industrial, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos aprovado em portaria da Superintendência de Tributação; ou

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

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

O PMPF é aplicado como regra geral uma vez que, pela ordem, é o primeiro critério. No entanto, existe uma exceção à sua utilização prevista no art. 47-A e 47-B do RICMS/02, que assim dispõe:

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

(...)

Art. 47-B. Na hipótese de operação interna com mercadoria de que trata o item 1 da Parte 2 deste Anexo em que o valor da operação própria praticado pelo remetente seja superior a 86% (oitenta e seis por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) estabelecido para a mercadoria, o imposto devido por substituição tributária será calculado utilizando-se da base de cálculo estabelecida no art. 19, I, "b", 3, desta Parte. (Grifou-se)

Os supracitados artigos vieram para coibir distorções na apuração do ICMS/ST, quando o valor da operação própria se aproxima em demasia do valor do PMPF.

A Autuada alega que a majoração da base de cálculo, em razão da utilização da sistemática da MVA (Margem de Valor Agregado) em lugar do PMPF, vulnera, a um só tempo, os princípios da progressividade tributária e da capacidade contributiva, pois não ocorre por força de uma situação pessoal do contribuinte substituído, sobre

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

quem cai o encargo financeiro da majoração, mas por uma situação pessoal do contribuinte substituto.

Outra alegação da Autuada é que o motivo da edição da norma que prevê duas sistemáticas de apuração de base de cálculo tem por fim evitar a desproporção entre o valor recolhido em operação própria e o valor a ser recolhido a título de substituição tributária, não se justificando a sua aplicação às operações internas.

Independentemente do que motivou a distorção, o art. 47-B condiciona a utilização do PMPF somente às operações em que a operação própria seja ao menos 24% (vinte e quatro por cento) inferior ao valor do PMPF.

No caso em tela, uma vez que a operação própria é superior a 86% (oitenta e seis por cento) do PMPF, a Autuada deveria ter apurado a base de cálculo do ICMS/ST com a observância do item 3 da alínea “b” do inciso I do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, ou seja, por meio da aplicação da MVA.

Cabe destacar que a atividade fiscal é vinculada e obrigatória, conforme previsto no art. 142 do CTN, sendo dever de ofício da Autoridade Administrativa a aplicação estrita da legislação tributária.

Assim procedeu o Fisco, cobrando o imposto devido em relação à diferença da base de cálculo do ICMS/ST em razão da não utilização do valor estabelecido no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, do Anexo XV do RICMS/02.

Saliente-se que não cabe razão à Impugnante quando alega que o Auto de Infração foi constituído com base em presunção, tornando a exigência fiscal nula, em razão de o Fisco não ter demonstrado nota a nota a ocorrência da superação do patamar de 86% (oitenta e seis por cento) do PMPF pelo valor das operações próprias.

O Fisco corretamente apurou a exigência fiscal através do arquivo denominado Anexo 4 (fls. 77) entregue à Impugnante juntamente com o Auto de Infração, onde consta detalhadamente a apuração da diferença do valor do ICMS/ST a ser recolhido, usando como base de cálculo a MVA, apresentando inclusive as fórmulas utilizadas na apuração, bem como a relação de todas as notas fiscais objeto da cobrança, itens e regras por produto.

Para facilitar o entendimento com respeito à cobrança, o Fiscal apresentou por amostragem cópias dos DANFEs referentes a cada mês auditado, com as respectivas páginas da planilha “Apuração”, cópias do livro Registro de Saídas do Contribuinte, sendo demonstrada em cada DANFE, a ocorrência da superação do patamar de 86% (oitenta e seis por cento) do PMPF pelo valor das operações próprias.

Cabe informar que a Autuada não recolhe ICMS sobre operações próprias desde junho de 2011, apresentando saldo credor sucessivo em sua conta corrente fiscal, sendo que tais créditos têm origem em notas fiscais inidôneas/ideologicamente falsas, além de lançamentos na escrita fiscal de créditos sem comprovação de origem, conforme Acórdãos n<sup>o</sup>s 19.127/11/2<sup>a</sup>, 19.192/11/2<sup>a</sup>, 20.657/12/3<sup>a</sup> e PTA n<sup>o</sup> 01.000168836-49, parcelado.

A Multa de Revalidação, prevista no inciso II do art. 56 da Lei n<sup>o</sup> 6.763/75, apena o descumprimento da obrigação principal de recolher o imposto devido, e esta é

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mais gravosa por se tratar de operação sujeita a substituição tributária, nos termos do art. 56, § 2º, inciso I da mesma lei. Veja-se:

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

(...)

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

(...)

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

Já a Multa Isolada prevista na alínea "c" do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 é devida pelo descumprimento da obrigação acessória de informar corretamente a base de cálculo do ICMS/ST na nota fiscal.

Assim, dispõe o inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

a) importância diversa do efetivo valor da operação ou da prestação - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

b) valor da base de cálculo da substituição tributária menor do que a prevista na legislação, em decorrência de aposição, no documento fiscal, de importância diversa do efetivo valor da prestação ou da operação própria - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

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; (grifou-se).

Nas operações em exame, a Autuada consignou base de cálculo menor do que a prevista na legislação tributária, por ter adotado base de cálculo menor do que a prevista no art. 47-B do Anexo XV do RICMS/02, uma vez que o valor da operação própria era superior a 86% (oitenta e seis por cento) do valor do Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desta forma, corretas as exigências formalizadas no Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Também em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Orias Batista Freitas (Revisor) e Luiz Geraldo de Oliveira.

**Sala das Sessões, 18 de dezembro de 2012.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Presidente**

**Alexandre Périssé de Abreu**  
**Relator**

NF