

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.001/18/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000757643-16  
Impugnação: 40.010144844-98  
Impugnante: Indústria de Refrigerantes Pequetito Ltda  
IE: 432460735.00-21  
Proc. S. Passivo: Renato Aurélio Fonseca/Outro(s)  
Origem: DFT/Poços de Caldas

### **EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO.** Constatado que a Autuada efetuou a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, incidente nas operações com refrigerantes, em decorrência da apuração da base de cálculo do imposto estar em desacordo com o estabelecido no art. 47-B do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências do ICMS/ST e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75. Todavia, a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XLVI, da Lei nº 6.763/75, aplicada em substituição ao art. 55, inciso VII, alínea “c” da referida lei, em função do art. 106, inciso II do CTN, deve ser excluída, por ser inadequada ao caso dos autos.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de que a Autuada reteve e recolheu a menor, o ICMS/substituição tributária, incidente nas operações de venda de refrigerantes, no período de 01/01/12 a 31/12/16, em decorrência da apuração da base de cálculo do imposto estar em desacordo com o estabelecido no art. 47-B do Anexo XV do RICMS/02, ou seja, não foi observada a proporcionalidade entre a base de cálculo do ICMS operação própria e o Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF) estabelecido para a mercadoria.

Exige-se o ICMS e as Multas de Revalidação e Isolada, previstas no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e art. 55, inciso XLVI, ambos da Lei Estadual nº 6.763/75, devendo ser ressaltado que, essa última, foi aplicada em conformidade com o art. 106, inciso II do Código Tributário Nacional - CTN, em substituição ao art. 55, inciso VII, alínea “c” da referida lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 337/345, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 448/456.

### **DECISÃO**

23.001/18/3ª

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A fiscalização apurou que a Autuada - indústria de refrigerantes, descumpriu a legislação pertinente, no período de 01/01/12 a 31/12/16, no que se refere à retenção e recolhimento a menor do ICMS/Substituição Tributária, em decorrência da apuração da base de cálculo do imposto estar em desacordo com o estabelecido no art. 47-B, do Anexo XV, do RICMS/02, que prevê, conforme legislação vigente a época dos fatos:

### RICMS/02 - Anexo XV

Art. 47-B. Na hipótese de operação interna com mercadoria submetida ao regime de substituição tributária com âmbito de aplicação 3.1 de que trata o capítulo 3 da Parte 2 deste Anexo em que o valor da operação própria praticado pelo remetente seja superior a 86% (oitenta e seis por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) estabelecido para a mercadoria, o imposto devido por substituição tributária será calculado utilizando-se da base de cálculo estabelecida no art. 19, I, "b", 3, desta Parte.

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

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.

Por sua vez, o art. 19, inciso I, alínea "b", item 3, prevê:

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:

**Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:**

"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,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquias 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; (grifos nossos)

**Efeitos de 12/08/2011 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 5º, III, ambos do Dec. nº 45.688, de 11/08/2011:**

“3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquias 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;

**E, consta da Parte 2, do RICMS/02:**

<b>3. CERVEJAS, CHOPES, REFRIGERANTES, ÁGUAS E OUTRAS BEBIDAS</b>						
<i>Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária:</i>						
<i>3.1 Interno e nas seguintes unidades da Federação: Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe e Tocantins (Protocolo ICMS 11/91).</i>						
<b>Efeitos de 1º/01/2016 a 31/12/2017 - Redação dada pelo art. 15 e vigência estabelecida pelo art. 19, III, ambos do Dec. nº 46.931, de 30/12/2015:</b>						
ITEM	CEST	NBM/SH	DESCRIÇÃO	ÂMBITO DE APLICAÇÃO	MVA (%)	
					Indústria	Atacadista /Distribuidor
10.0	03.010.00	2202	Refrigerante em garrafa com capacidade igual ou superior a 600 ml	3.1	140	40
11.0	03.011.00	2202	Demais refrigerantes	3.1	140	70”

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

*Efeitos de 27/12/2007 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 1º, II, e vigência estabelecida pelo art. 2º, II, ambos do Dec. nº 44.698, de 03/01/2008:*

*"1. CERVEJA, CHOPE, E REFRIGERANTE"*

*Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:*

*"Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária*

*Interno e nas seguintes unidades da Federação: Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, Santa Catarina\*, São Paulo, Sergipe e Tocantins (Protocolo ICMS 11/91)*

*\* exceto nas operações com água mineral e potável.*

<i>Subitem</i>	<i>Código NBM/SH</i>	<i>Descrição</i>	<i>MVA (%)</i>	
			<i>Indústria</i>	<i>Atacadista/ Distribuidor</i>
<i>1.1</i>	<i>2201 a 2203</i>	<i>Refrigerante em garrafa com capacidade igual ou superior a 600 ml</i>	<i>140</i>	<i>40</i>
<i>1.3</i>	<i>22.02</i>	<i>Refrigerante pré-mix ou post-mix, em embalagem plástica com capacidade de até 500 ml</i>	<i>140</i>	<i>100"</i>

De fato, conforme evidenciam os documentos fiscais de saída emitidos pela Autuada, constantes dos autos, a empresa não observou as disposições previstas no citado art. 47-B do Anexo XV do RICMS/02, nas operações internas, objeto deste Auto de Infração, relativamente à substituição tributária.

De acordo com a referida norma, estando o valor da operação própria acima do percentual de 86% (oitenta e dois por cento) do PMPF (Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final), a retenção do ICMS/ST se dá com a utilização da base de cálculo apurada mediante aplicação de percentual de Margem de Valor Agregado (MVA), estabelecido, na legislação, para a mercadoria em questão.

O Anexo I do AI (fls. 15/18) demonstra, na coluna "relação BC OP/ BC ST (%)", que o valor da operação própria da Autuada, se manteve acima de 86% (oitenta e seis por cento) da base de cálculo utilizada para cálculo da substituição tributária, mediante aplicação do PMPF.

Assim, foi apurado o valor do ICMS/ST por meio da utilização do percentual de MVA de 140% (cento e quarenta por cento), nos termos do art. 19, inciso I, alínea "b", item 3 do RICMS/02, respeitados os valores que a Autuada reteve e

recolheu, relativamente ao ICMS da operação própria e considerados, também, os valores de substituição tributária retidos e recolhidos.

Portanto, esta é a forma prevista nas normas regulamentares para a correta tributação das mercadorias sujeitas a substituição tributária, mostrando ser desarrazoado o entendimento trazido pela Defesa, no sentido de que não foi considerado o “*efetivo preço final de venda real dos produtos produzidos pela empresa recorrente*”.

Cumprе salientar que a responsabilidade atribuída à Autuada, pelo recolhimento do ICMS das operações subsequentes, na condição de substituta tributária, está prevista no art. 22, inciso II da Lei nº 6.763/75 e no art. 12, do Anexo XV do RICMS/02, conforme capitulado no Auto de Infração:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

RICMS/02 - 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 submetidas ao regime de substituição tributária 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.

Relativamente às multas aplicadas, reputa-se correta a aplicação da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75, diante do descumprimento da obrigação principal, isto é, em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada.

Todavia, com relação à aplicação da multa isolada, merece reparo o trabalho fiscal, uma vez que a penalidade aplicada não amolda-se perfeitamente à irregularidade praticada pela Autuada.

Pelo descumprimento de obrigação acessória, a Fiscalização aplicou, no caso em análise, em substituição ao art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, a multa prevista no art. 55, inciso XLVI do mesmo diploma legal, dispositivo este com vigência dada pela Lei nº 22.549/17, a partir de 01/07/17, invocando, para tanto, o art. 106, inciso II do CTN, conforme consta no relatório fiscal (fls. 11).

O art. 55, inciso XLVI da Lei nº 6.763/75, assim dispõe:

Lei nº 6.763/75

Art. 55 - (...)

(...)

XLVI - por reduzir o valor do imposto devido a título de substituição tributária pelas operações subsequentes, mediante dedução de valor superior ao permitido a título de imposto relativo à operação própria do contribuinte remetente - 50% (cinquenta por cento) do valor da parcela indevidamente deduzida.

E o art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, refere-se à retroatividade benigna, prescrevendo da seguinte forma:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - (...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

De fato, a penalidade utilizada pelo Fisco é mais benéfica do que a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, porém, a acusação fiscal, isto é, a conduta irregular praticada pelo Contribuinte, no presente lançamento, **não se refere** a “*dedução de valor superior ao permitido a título de imposto relativo à operação própria*”.

O valor das operações próprias da Autuada e, por consequência, do ICMS referente a essas operações, não é superior ao permitido, pois não existe qualquer dispositivo legal que impeça, na presente situação, a utilização do valor real, acordado entre as partes, pela operação de venda para o comprador (no que se refere a esta operação). Tanto é assim que foram preservados, pelo Fisco, os valores utilizados, pela Autuada, como base de cálculo da operação própria e o respectivo imposto (ICMS da operação própria), para efeito de exigência do ICMS/ST devido.

Na verdade, o que a norma tributária prevê, conforme acima externado, é que ao ser utilizado valor superior ao determinado, como operação própria, é acionado o gatilho para a utilização de forma diferenciada de cálculo do ICMS/Substituição Tributária, ou seja, com observância de MVA específica para a mercadoria.

Por outro lado, está claro nos autos o descumprimento de obrigação acessória por parte da Autuada, qual seja, consignar em documento fiscal, valor da base de cálculo menor que a prevista na legislação.

Entretanto, o dispositivo legal que traduz a conduta praticada pela Autuada é o art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, que preceitua:

## CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

Logo, não se configurando a subsunção do fato à norma sancionadora, a penalidade deve ser extirpada dos autos.

Por fim, não há que se falar em violação ao princípio do não confisco, no que concerne à exigência da multa de revalidação, visto se tratar de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada 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 em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi 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

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

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.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir a multa isolada por inadequada à espécie. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Lilian Cláudia de Souza (Revisora) e Erick de Paula Carmo.

**Sala das Sessões, 04 de julho de 2018.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente**

**Cindy Andrade Moraes**  
**Relatora**