

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.022/19/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001127008-86  
Impugnação: 40.010146720-90  
Impugnante: Ambev S.A.  
IE: 002196371.10-68  
Proc. S. Passivo: Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

### **EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST- BEBIDAS – BASE DE CÁLCULO.** Constatado que a Autuada, substituta tributária do estado de Minas Gerais, efetuou a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, incidente nas operações com bebidas destinadas a contribuintes mineiros, em decorrência da adoção de base de cálculo do imposto em desacordo com o estabelecido no art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02. **Infração caracterizada. Corretas as exigências referentes à diferença de ICMS/ST apurada, acrescida das Multas de Revalidação e Isolada capituladas respectivamente nos arts. 56, § 2º, inciso I e 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de que a Autuada, substituta tributária sediada no estado de São Paulo, realizou operações de saídas de produtos relacionados no capítulo 3 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (“cervejas, chopes, refrigerantes, águas e outras bebidas”), com destino a contribuintes mineiros, no período de 01/01/14 a 31/01/17, com retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária a este estado.

A infração decorre do fato de que a base de cálculo consignada nos respectivos documentos fiscais foi apurada com fundamento no art. 19, inciso I, subalínea “b1” (Preço Médio Ponderado a Consumidor Final - PMPF), quando o correto seria aquela prevista no art. 19, inciso I, subalínea “b3” (Margem de Valor Agregado - MVA), nos termos estabelecidos no art. 47-A, todos do mesmo Anexo XV do RICMS/02, uma vez que o valor da operação própria praticado pela Autuada era superior a 80% (oitenta por cento) do PMPF estabelecido para as mercadorias.

Exige-se a diferença do ICMS/ST apurada, acrescida das Multas de Revalidação e Isolada capituladas no art. 56, § 2º, inciso I e 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 24/68, sustentando seus argumentos com

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a juntada de documentos de fls. 69/233, em especial pareceres de especialistas técnico e jurídicos.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 236/246 e pede a manutenção do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 252/268, opina 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 essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo alterações de estilo.

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre a constatação de que a Autuada, substituta tributária, realizou operações de saídas de produtos relacionados no capítulo 3 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (“cervejas, chopes, refrigerantes, águas e outras bebidas”), com destino a contribuintes mineiros, com retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária a este estado.

A infração decorre do fato de que a base de cálculo consignada nos respectivos documentos fiscais foi apurada com fundamento no art. 19, inciso I, subalínea “b1” (Preço Médio Ponderado a Consumidor Final - PMPF), quando o correto seria aquela prevista no art. 19, inciso I, subalínea “b3” (Margem de Valor Agregado - MVA) do Anexo XV do RICMS/02.

Tal previsão encontra-se estabelecida no art. 47-A, do mesmo Anexo XV do RICMS/02, uma vez que o valor da operação própria praticado pela Autuada era superior a 80% (oitenta por cento) do PMPF estabelecido para as mercadorias. Confira-se a redação do dispositivo:

#### **RICMS/02 - Anexo XV**

Efeitos a partir de 01/01/16

Art. 47-A. Na hipótese de operação interestadual com mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada no capítulo 3, com âmbito de aplicação 3.1, na 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.** (Grifou-se)

(...)

As exigências referem-se à diferença do ICMS/ST apurada, acrescida das Multas de Revalidação e Isolada capituladas no art. 56, § 2º, inciso I e 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Impugnante salienta, inicialmente, que “*no Estado de Minas Gerais, no caso de bebidas que não possuem preço sugerido pelos fabricantes, o RICMS/MG permite a utilização de dois sistemas distintos para fins de apuração da base de cálculo do ICMS-ST: o PMPF e a MVA*”.

Acrescenta que, “*em observância ao disposto na LC nº 87/96 e na Lei Estadual nº 6.73/75, o Decreto nº 43.080/02 (RICMS/MG) regula a forma de apuração da base de cálculo do ICMS-ST, que deverá obedecer a seguinte ordem*”:

- (i) o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF);
- (ii) 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
- (iii) o preço praticado pelo remetente, acrescidos os encargos adicionais à parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA).

Logo, a seu ver, “*o PMPF deve ser aplicado como regra geral, uma vez que a legislação o colocou em posição de preferência na ordem dos critérios possíveis de utilização para calcular-se o ICMS-ST*”, o que foi por ela feito.

Salienta que, para o Fisco mineiro, ela teria indevidamente se utilizado do critério do PMPF, para supostamente reduzir a carga tributária por ela suportada, quando, no entendimento fiscal, deveria ser utilizado a Margem de Valor Agregado (MVA), nos termos da regra insculpida no art. 47-A da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Afirma, porém, que essa hipótese não se sustenta, “*a partir da inteligência do próprio art. 47-A, § 1º, da Parte I do Anexo XV do RICMS/MG*”, utilizado como fundamento da presente autuação.

Art. 47-A. Na hipótese de operação interestadual com mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada no capítulo 3, com âmbito de aplicação 3.1, na 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.

§ 1º Mediante regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação, o sujeito passivo poderá adotar o PMPF em todas as operações com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária com âmbito de aplicação 3.1 de que trata o capítulo 3 da Parte 2 deste Anexo ocorridas no período de apuração do imposto,

quando, consideradas as operações de vendas no estabelecimento ocorridas até o décimo terceiro período anterior ao período da operação, excluídas as operações do período imediatamente anterior, o somatório dos valores das operações próprias for igual ou inferior a 80% (oitenta por cento) do somatório das bases de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária, calculadas com base no PMPF.

§ 2º Até a decisão do pedido de regime especial a que se refere o § 1º, o diretor da Diretoria de Gestão de Projetos da Superintendência de Fiscalização poderá autorizar que o sujeito passivo calcule o imposto devido a título de substituição tributária na forma do referido parágrafo.

De acordo com a Impugnante, *“do caput do dispositivo supra, vislumbra-se a instituição de um critério híbrido de apuração da base de cálculo do ICMS-ST inovador, o qual alterna a metodologia de cálculo, por meio de um mecanismo de ‘gatilho’, entre a aplicação do PMPF e da MVA. No entanto, tal inovação no ordenamento, como será demonstrado a seguir, não poderia ter sido feita pelo Estado de Minas Gerais mediante Decreto, tendo assim o feito a despeito da legalidade”*.

Salienta, porém, que, *“ainda que se considere válido o disposto no caput do referido artigo, diferentemente do alegado pelo Fisco na fundamentação do auto de infração em epígrafe, não haveria espaço no presente caso para aplicação do ‘gatilho’, isto é, não se está diante da hipótese de incidência da própria norma invocada pela autuação”*.

Destaca, nesse sentido, que *“a leitura atenta do artigo supracitado permite ao intérprete visualizar o permissivo para utilização exclusiva do critério do PMPF para apurar a base de cálculo do ICMS-ST de todas as operações, entre substituto e substituído, sempre que o somatório dos valores das operações próprias for igual ou inferior a 80% do somatório das bases de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária, calculadas com base no PMPF, como no presente caso”*.

A seu ver, diante dessa norma extraível mediante a interpretação sistemático-teleológica do § 1º do art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02, a sua prática *“não atrai a incidência do caput do artigo, mas, sim, da autorização para aplicar unicamente o critério do PMPF na apuração da base de cálculo do ICMS-ST de todas as suas operações, contida no referido § 1º do dispositivo”*.

Aduz, nesse sentido, que *“tomada a finalidade da norma contida no referido dispositivo do RICMS/MG como parâmetro de sua interpretação e aplicação – como não poderia ser diferente -, percebe-se que o valor do volume total de vendas em Minas Gerais pela Impugnante está, em verdade, consideravelmente abaixo de 80% do valor do PMPF, o que afasta a aplicação do caput do art. 47-A do RICMS/02, permitindo-se o cálculo por meio da regra do § 1º do aludido dispositivo”*.

Sustenta que, *“diante do volume de vendas de bebidas em Minas Gerais, considerando-se que o valor da operação própria da Impugnante não supera 80% do*

*PMPF (pauto fiscal), mas na média fica consideravelmente abaixo disso, a única consequência normativa possível é a permissão para que ela se utilize do PMPF como critério adequado para apurar o ICMS por ela devido na qualidade de substituta tributária”, salientando que, em todo o período autuado – 01/01/14 a 31/01/17 – o valor total de suas operações próprias da Impugnante no estado de Minas Gerais, calculado pela sistemática do art. 47-A, § 1º foi inferior ao percentual de 80% (oitenta por cento) do PMPF estipulado para as mercadorias por ela comercializadas, o que equivaleria dizer que agiu de forma correta, em aplicar o PMPF para cálculo do ICMS/ST devido nas operações interestaduais.*

*Ressalta que “embora a Impugnante de fato não tenha adotado formalmente o procedimento constante do § 1º do art. 47-A da Parte I do Anexo XV do RICMS/02, não há dúvida de que o racional na norma foi materialmente concretizado por sua atuação no mercado mineiro, onde o valor total das operações próprias da Impugnante no Estado de Minas Gerais não supera o percentual de 80% (oitenta por cento) do PMPF”.*

*Noutro enfoque e após um longo arrazoado, a Impugnante afirma que “a pretensão do Poder Executivo no sentido de criar, mediante decreto, um novo critério híbrido para apuração da base de cálculo do ICMS-ST, visando ao aumento da arrecadação, viola não só a LC nº 87/96, a Lei nº 6.763/75 e o Protocolo ICMS nº 11/91, mas também a própria CF/88. Não há qualquer possibilidade de os critérios estabelecidos serem alterados ou de novos critérios serem criados pelos Estados, seja por meio do Poder Legislativo, seja por meio do Poder Executivo”.*

*Conclui, nesses termos, que, “diante da ilegalidade do art. 47-A da Parte I do Anexo XV do RICMS/02, o auto de infração em epígrafe carece de qualquer fundamento, devendo, pois, ser prontamente anulado por este e. Conselho de Contribuintes”.*

*Por fim, a Impugnante destaca que, “no que se refere à base de cálculo do imposto e os descontos incondicionais, deve-se repisar que os descontos incondicionais são excluídos da base de cálculo do ICMS, inclusive nos casos de substituição tributária, já que o valor real da operação substituída não influencia na determinação da base de cálculo do ICMS-ST, que deve observância, única e exclusivamente, ao art. 8º da Lei Complementar nº 87/96”.*

*Vê-se, pois, que o cerne da controvérsia instaurada no presente Auto de Infração encontra-se relacionado à forma de apuração da base de cálculo do ICMS/ST, relativo às operações com bebidas.*

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

*A Fiscalização por sua vez, argumenta que a apuração da base de cálculo é regida pelo disposto no art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02, uma vez que o valor da operação própria é superior a 80% (oitenta por cento) do valor do PMPF.*

*Nesse contexto, cabe trazer à colação a legislação de regência da matéria, que disciplina as regras aplicáveis à apuração da base de cálculo do ICMS/ST, a começar pelo art. 13 da Lei nº 6.763/75, verbis:*

**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 subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou da prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente ou ao tomador de serviço;

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

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

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

(...)

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

Conforme se observa, o item 2 do § 19 do art. 13 da Lei mineira 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como alternativa a essa forma de apuração, o § 29 do mesmo 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.

### Lei Complementar nº 87/96

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, 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 subseqüentes.

(...)

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

(...)

§ 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.

(...)

§ 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.

Ressalte-se que a regra prevista no § 2º do mesmo art. 8º se refere a preços fixados, determinados pelo poder público, o que não é o caso das 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 art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, determina:

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

I - em relação às operações subseqüentes:

(...)

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;

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 a partir de 1º/01/2016*

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 submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º;

(...)

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

O PMPF é aplicado como regra geral uma vez que, pela ordem, é o primeiro critério, conforme art. 19, inciso I, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. No entanto, quanto aos produtos cerveja, chope, refrigerante, água e outras bebidas, há norma específica que estabelece uma exceção à sua utilização, consoante art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02.

Assim, não obstante os argumentos apresentados pela Impugnante, verifica-se que em tal dispositivo regulamentar consta expressamente que, nas operações interestaduais com as mercadorias em questão, se o valor da operação própria do remetente for superior a 80% (oitenta por cento) do PMPF divulgado pela SEF/MG, a



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

base de cálculo do ICMS/ST a ser adotada será a estabelecida no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 do referido Anexo XV (margem de valor agregado – MVA) e não o PMPF:

Art. 47-A. Na hipótese de operação interestadual com mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada no capítulo 3, com âmbito de aplicação 3.1, na 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. (Grifou-se)**

O dispositivo legal supratranscrito veio para coibir distorções na apuração do ICMS/ST, quando o valor da operação própria se aproxima em demasia do valor do PMPF, e está em consonância com o disposto no 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, a MVA ou o PMPF.

O mencionado art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02 admite a utilização do PMPF, em operações interestaduais, somente nos casos em que o valor da operação própria praticado pelo remetente seja inferior a 80% (oitenta por cento) do valor do PMPF.

No caso em tela, uma vez que a operação própria é superior a 80% (oitenta por cento) do PMPF, a empresa autuada deveria ter apurado a base de cálculo do ICMS/ST com a observância do item 3, alínea “b” do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, ou seja, por meio da aplicação da MVA.

A Fiscalização corretamente apurou as exigências fiscais, conforme planilhas constantes do DVD-R de fl. 14, 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.

Constata-se, da análise das planilhas, que nas operações autuadas a base de cálculo do “ICMS operação própria” efetivamente foi superior a 80% (oitenta por cento) do valor do PMPF, consoante demonstrado na coluna “AF”. Portanto, todos os valores da referida coluna extrapolam os limites definidos na legislação tributária, retrotranscritos. Para estes casos a Fiscalização calcula o ICMS/ST pela MVA, tomando o valor da base de cálculo do ICMS das operações próprias acrescido das demais parcelas cobradas do adquirente e, a este montante, agrega a MVA.

Registra-se que, conforme afirma a Fiscalização, os dados expressos nas planilhas que constam do DVD\_R de fl. 14 dos autos refletem os itens de mercadorias originalmente contidos nas NF-e emitidas pela Contribuinte e não foram alterados. A Fiscalização detalha, ainda, todos os campos e fórmulas que foram inseridas nas planilhas a fim de se apurar o crédito tributário ora autuado.

Lado outro, *mister* se faz destacar que a Impugnante se equivoca ao afirmar que o seu procedimento não atrai a incidência do *caput* do art. 47-A do Anexo XV do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02, mas, sim, da autorização para aplicar unicamente o critério do PMPF na apuração da base de cálculo do ICMS-ST de todas as suas operações, contida no § 1º do referido dispositivo.

Tal conclusão se deve ao fato de a Impugnante não ser detentora, à época da ocorrência dos fatos geradores, de regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação, condição *sine qua non* para utilização do critério previsto no § 1º do art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02 (utilização do PMPF).

Art. 47-A. Na hipótese de operação interestadual com mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada no capítulo 3, com âmbito de aplicação 3.1, na 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.

§ 1º Mediante regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação, o sujeito passivo poderá adotar o PMPF em todas as operações com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária com âmbito de aplicação 3.1 de que trata o capítulo 3 da Parte 2 deste Anexo ocorridas no período de apuração do imposto, quando, consideradas as operações de vendas no estabelecimento ocorridas até o décimo terceiro período anterior ao período da operação, excluídas as operações do período imediatamente anterior, o somatório dos valores das operações próprias for igual ou inferior a 80% (oitenta por cento) do somatório das bases de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária, calculadas com base no PMPF.

§ 2º Até a decisão do pedido de regime especial a que se refere o § 1º, o diretor da Diretoria de Gestão de Projetos da Superintendência de Fiscalização poderá autorizar que o sujeito passivo calcule o imposto devido a título de substituição tributária na forma do referido parágrafo.

Em momento algum a Impugnante comprova que cumpriu o requisito exigido pela legislação ou que tivesse requerido, à época dos fatos, o regime especial previsto no dispositivo acima, muito pelo contrário, pois em sua peça de defesa (fl. 36), a Impugnante afirma literalmente que não adotou formalmente o procedimento constante do § 1º do art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02, devendo-se destacar que é imprópria qualquer tipo de alegação de que o racional da norma foi materialmente concretizado, como defende a Impugnante.

Por oportuno, seguem abaixo excertos do Acórdão nº 22.455/17/1ª, que analisou a mesma matéria, envolvendo o mesmo Sujeito Passivo, comprovando que

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

este conhecia as regras do referido art. 47-A e, mesmo assim, por opção exclusivamente sua, utilizou o PMPF para apurar o ICMS/ST devido nas suas operações, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 22.455/17/1ª

PTA/AI: 01.000612545-31

IMPUGNANTE: AMBEV S/A

IE: 002196371.02-31

“... IMPORTANTE SALIENTAR QUE A IMPUGNANTE CONHECIA AS REGRAS DO REFERIDO ART. 47-A E, MESMO ASSIM, POR OPÇÃO EXCLUSIVAMENTE SUA, UTILIZOU O PMPF PARA APURAR O ICMS-ST DEVIDO NAS SUAS OPERAÇÕES. É O QUE DEPREENDE-SE DA ANÁLISE DO “COMUNICADO DA AMBEV S/A, ADMINISTRAÇÃO CENTRAL, DIRETORIA JURÍDICA” ENDEREÇADO AOS CLIENTES E DISTRIBUIDORES DOS PRODUTOS DE SEU PORTFÓLIO, CONFORME ANEXO 4, FLS. 83. CONFIRA-SE TRECHOS DO COMUNICADO DA EMPRESA, IN VERBIS:

(...)

CONTUDO, OS ART. 47-A E 47-B DO ANEXO XV PREVEEM QUE, NA HIPÓTESE EM QUE O VALOR DA OPERAÇÃO PRÓPRIA PRATICADO PELO REMETENTE SEJA SUPERIOR A 80% (OITENTA POR CENTO) – NA OPERAÇÃO INTERESTADUAL – OU 86% (OITENTA E SEIS POR CENTO) – NA OPERAÇÃO INTERNA – DO PREÇO MÉDIO PONDERADO A CONSUMIDOR FINAL ESTABELECIDO EM PORTARIA, O IMPOSTO DEVIDO A TÍTULO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DEVERÁ SER CALCULADO PELA APLICAÇÃO DE MARGEM DE VALOR AGREGADO (MVA).

(...)

INFORMAMOS QUE UTILIZAMOS TÃO SOMENTE O PREÇO MÉDIO DE VENDA FIXADO PELA SECRETARIA DA FAZENDA PARA APURAR O ICMS-ST DEVIDO NAS NOSSAS OPERAÇÕES, INDEPENDENTEMENTE DO VALOR PRATICADO.

POR FIM, DESTACAMOS QUE QUALQUER RESPONSABILIDADE DECORRENTE DESSA DISCUSSÃO RECAIRÁ TÃO SOMENTE SOBRE A AMBEV, QUE, COM BASE NA LEGISLAÇÃO EM VIGOR, É A SUBSTITUTA TRIBUTÁRIA NAS OPERAÇÕES COM CHOPE, CERVEJA E REFRIGERANTE.

ESTAMOS À DISPOSIÇÃO PARA QUAISQUER ESCLARECIMENTOS NECESSÁRIOS.” (GRIFOU-SE)

A Impugnante alega, ainda, que não poderiam ter sido considerados, tal como fez a Fiscalização, os valores referentes aos descontos incondicionais na apuração da base de cálculo do ICMS relativo à substituição tributária.

Não obstante os argumentos apresentados, é incontroverso o entendimento de que os descontos que independem de condição não integram a base de cálculo do ICMS nas operações próprias, conforme prescrevem o art. 13, § 1º, inciso II, alínea “a” da Lei Complementar nº 87/96 e art. 13, § 2º, inciso 1, alínea “b”, da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contudo, há que se destacar que, em matéria de formação da base de cálculo do ICMS/ST, estão em questão operações futuras, em relação às quais inexistente a garantia de que o desconto será automaticamente transferido, nos mesmos moldes, até o consumidor final.

Em 11/08/11 foi publicado o Decreto nº 45.688, que alterou a redação do item 3, alínea “b”, inciso I do art. 19, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02, evidenciando, de forma expressa, que os “descontos concedidos, inclusive o incondicional”, integram a base de cálculo da substituição tributária. Confira-se:

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 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;

(...)

(Grifou-se).

Tal disposição respalda-se no art. 8º da LC nº 87/96, *in verbis*:

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.

(...)

Saliente-se que a Lei nº 6.763/75 traz redação idêntica.

A Fiscalização salienta que essa alteração na legislação teve por escopo corrigir distorções verificadas na base de cálculo do imposto devido por substituição tributária, provocadas pela utilização indevida dos descontos incondicionais, como artifício para reduzir o valor do ICMS/ST a pagar. Descontos, aliás, travestidos de vantagens econômicas que posteriormente não serão repassadas ao consumidor final.

Assim, com respaldo em decisão do Superior Tribunal de Justiça (Recurso Especial nº 1.027.786-MG), segundo a qual os descontos incondicionais devem compor a base de cálculo da chamada “substituição tributária para frente”, promoveu-se a alteração supracitada no Anexo XV do RICMS/02.

Sobre o tema, discorre Hugo de Brito Machado, no artigo “A Bonificação e a Base de Cálculo do ICMS na Substituição Tributária”, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 186 (disponível no seguinte endereço eletrônico: <http://abat.adv.br/biblioteca/files/artp/000098.pdf>):

É a denominada substituição tributária para frente, que mais exatamente se poderia chamar de cobrança antecipada do imposto, quer dizer, cobrança do imposto antes que o mesmo se faça devido.

Realmente, se o imposto diz respeito a um “fato gerador que deva ocorrer posteriormente”, esse imposto ainda não é devido, porque é precisamente a ocorrência do fato gerador do imposto que o torna devido. Mas esta é outra questão, cujo desenvolvimento aqui não seria oportuno. Basta, aqui, deixarmos claro que, nesse tipo de substituição tributária, ao substituto é atribuída a responsabilidade pelo pagamento de tributo que ainda não existe no plano concreto. É coisa do futuro.

(...)

Quando uma empresa vende mercadorias a outra que as vai revender, se concede bonificação ou desconto, o valor da bonificação ou do desconto não deve ser somado ao preço da venda porque este constitui o valor da operação, valor que se define considerando tanto a bonificação como o desconto.

Em outras palavras, a bonificação oferecida ou o desconto incondicional concedido participam da definição do preço efetivamente praticado, vale dizer, do valor da operação que é a base de cálculo do ICMS. Essa bonificação, ou esse desconto incondicional, todavia, dizem respeito apenas à operação realizada entre o contribuinte substituto e o contribuinte substituído, ficando o primeiro com a obrigação de recolher o ICMS relativo a essa operação, na condição de contribuinte mesmo.

A empresa que deu a bonificação ou o desconto incondicional é também obrigada a recolher, na condição de substituto tributário, o ICMS relativo a operações futuras, que ainda devem ocorrer, mas ela não é parte nessas operações e as bonificações ou descontos que concedeu não se projetam necessariamente a elas.

(...)

No Superior Tribunal de Justiça firmou-se o entendimento segundo o qual o valor das bonificações e dos descontos incondicionais não integra a base de cálculo do ICMS. E esse entendimento tem sido invocado pelos que pretendem ver adotado o mesmo critério no que diz respeito à base de cálculo do ICMS referente às operações futuras, vale dizer, às operações realizadas pelos substituídos.

Entretanto, o Superior Tribunal de Justiça tem decidido que inexistindo a garantia de que a bonificação concedida pelo substituto tributário ao substituído vai ser transferida ao consumidor final, o recolhimento do ICMS sobre o regime de substituição tributária deve ser realizado integralmente.

(Grifou-se)

Saliente-se que a presente matéria já foi objeto de análise pelo Conselho de Contribuintes de Minas Gerais – CC/MG, oportunidade em que foi considerada correta a inclusão do desconto incondicional na base de cálculo do ICMS/ST, conforme se verifica dos Acórdãos nºs 21.081/13/1ª, 21.458/14/1ª, 21.619/15/3ª, 21.694/15/3ª, 4.099/15/CE, 4386/15/CE e 4398/15/CE, dentre outros.

O Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJ/MG) vem corroborando esse entendimento, o que pode ser observado através da decisão abaixo reproduzida:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS/ST PARA FRENTE - BASE DE CÁLCULO - VENDA DE CERVEJA E REFRIGERANTE - ART. 47-A DO RICMS/MG - RECOLHIMENTO A MENOR - MULTAS - CABIMENTO - JUROS DE MORA - INCIDÊNCIA - HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS - MANUTENÇÃO - RECURSO NÃO PROVIDO 1. A BASE DE CÁLCULO DO ICMS-

ST, NOS CASOS EM QUE O VALOR DA OPERAÇÃO PRÓPRIA SUPERA 80% (OITENTA POR CENTO) DO PMPF, É "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)..." E NÃO " O PREÇO MÉDIO PONDERADO A CONSUMIDOR FINAL (PMPF) DIVULGADO EM PORTARIA DA SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO.

2. NÃO HÁ QUE SE FALAR EM INAPLICABILIDADE DO ART. 47-A POR SUPOSTA VIOLAÇÃO A LEI COMPLEMENTAR Nº. 87/96, AO PROTOCOLO ICMS Nº11/91 E A DECISÃO PROFERIDA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NOS AUTOS DA ADI 1.851/AL, TENDO EM VISTA O ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL PACÍFICO DESTA EG. TRIBUNAL, NO SENTIDO DE QUE SE TRATA DE IMPORTANTE RÉGRA DE ELISÃO FISCAL.

3. TAMBÉM NÃO SE VERIFICA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA, POIS O VALOR DEVIDO É CONHECIDO PREVIAMENTE PELO RESPONSÁVEL. O MESMO SE DIGA QUANTO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA, HAJA VISTA QUE A INOBSERVÂNCIA DO ART. 47-A COLOCARIA O CONTRIBUINTE EM POSIÇÃO DE VANTAGEM EM RELAÇÃO ÀS DEMAIS EMPRESAS DO RAMO, O QUE REDUNDARIA, AÍ SIM, EM INFRINGÊNCIA AO PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA.

(...)

(APELAÇÃO CÍVEL 1.0024.13.022901-6/002, RELATOR(A): DES.(A) TERESA CRISTINA DA CUNHA PEIXOTO, 8ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 22/05/2014, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 02/06/2014) (GRIFOS ACRESCIDOS)

Diante disso, conclui-se que, em se tratando da operação própria realizada pelo remetente da mercadoria, o valor do desconto incondicional por ele concedido não compõe a base de cálculo do ICMS, o mesmo não se aplicando em relação às operações por substituição tributária, quando o valor do desconto incondicional deverá ser somado ao preço praticado pelo remetente para fins de formação da base de cálculo do ICMS/ST, uma vez que não há garantia do repasse de tal desconto até o consumidor final.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, a Multa de Revalidação refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso VII, alínea "c", da Lei nº 6.763/75 (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

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

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da Multa de Revalidação com a Multa Isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - 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. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)(GRIFOU-SE)

Quanto à multa isolada aplicada, a despeito das colocações da Impugnante, constata-se que esta amolda-se perfeitamente à irregularidade praticada pela Autuada.

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;

(...)

Dessa forma, como restou demonstrado que a Autuada descumpriu a obrigação acessória em questão, ou seja, consignou nas notas fiscais base de cálculo do



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ICMS/ST menor que a prevista na legislação, correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75.

Cumpre destacar, ainda, que não há que se falar em eventual caráter confiscatório e desproporcional em se tratando de multa regularmente prevista na legislação estadual, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da mencionada Lei, *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;

(...)

Corretas, portanto, as exigências fiscais, constituídas pela diferença do ICMS/ST apurada, acrescida das Multas de Revalidação e Isolada capituladas no art. 56, § 2º, inciso I e 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Cíntia Tavares Ferreira e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros André Barros de Moura (Revisor) e Luiz Geraldo de Oliveira.

**Sala das Sessões, 14 de fevereiro de 2019.**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Presidente**

**Ivana Maria de Almeida**  
**Relatora**

D