

Acórdão: 23.347/19/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001232958-64
Impugnação: 40.010148346-18
Impugnante: CRBS S/A
IE: 001878557.05-67
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 efetuou a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, incidente nas operações internas com bebidas, em decorrência da adoção de base de cálculo do imposto em desacordo com o estabelecido no art. 47-B, do Anexo XV, do RICMS/02. Corretas as exigências referentes ao ICMS/ST apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada capituladas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no exercício de 2016, 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. 47-B, todos do mesmo Anexo XV do RICMS/02, uma vez que o valor da operação própria praticado pela Autuada era superior a 86% (oitenta e seis por cento) do PMPF estabelecido para a mercadoria.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 24/81, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 118/133.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 139/156, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

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

Do Mérito

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no exercício de 2016, 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. 47-B, todos do mesmo Anexo XV do RICMS/02, uma vez que o valor da operação própria praticado pela Autuada era superior a 86% (oitenta e seis por cento) do PMPF estabelecido para a mercadoria. Examine-se:

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.**

(Destacou-se) .

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

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Impugnante salienta, inicialmente, que “*no Estado de Minas Gerais, no caso das 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, divulgado em Portaria da Superintendência de Tributação, para supostamente reduzir a carga tributária por ela suportada, quando, no entendimento fiscal, deveria ser utilizado o da Margem de Valor Agregado (MVA), nos termos da regra insculpida no art. 47-B 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-B, § 1º, inciso I da Parte I do Anexo XV do RICMS/MG”, utilizado como fundamento da presente autuação.

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.

§ 1º Para a apuração do imposto devido a título de substituição tributária nas 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, o sujeito passivo poderá optar pelo seguinte tratamento relativamente à base de cálculo:

I - utilizar 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 86% (oitenta e seis por cento) do somatório das bases de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária, calculadas com base no PMPF;

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 a 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 86% 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 e por meio de uma interpretação sistemático-teleológica do § 1º, inciso I, do art. 47-B do Anexo XV do RICMS/02, pode se concluir que a sua prática no Estado “**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 86%** do valor do PMPF, o que afasta a aplicação do caput do art. 47-B do RICMS/02, permitindo-se o cálculo por meio da regra do § 1º, inciso I do aludido dispositivo”.

Sustenta que, “diante do volume total de venda de bebidas em Minas Gerais, considerando-se que o valor de operação própria da Impugnante não supera 86% do PMPF (pauto fiscal), sim, 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 – janeiro a dezembro de 2016 – o valor total de suas operações próprias no estado de Minas Gerais, calculado pela sistemática do referido art. 47-B, § 1º, inciso I, foi inferior ao percentual de 86% (oitenta e seis por cento) do PMPF estipulado para as mercadorias por ela comercializadas.

Dessa forma, no seu entender, “ao contrário do que pretende o Fisco, não há que se falar em aplicação da MVA em detrimento do PMPF, pois sobre as operações realizadas não deve incidir o caput do art. 47-B do Anexo XV do

RICMS/MG, uma vez que o valor do ICMS próprio não ultrapassou os 86% 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-B 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-B 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 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.

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:

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 subseqüentes:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 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-B 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 internas com as mercadorias em questão, se o valor da operação própria do remetente for superior a 86% (oitenta e seis por cento) do PMPF divulgado pela SEF/MG, a 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-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**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

calculado utilizando-se da base de cálculo estabelecida no art. 19, I, "b", 3, desta Parte.

(Destacou-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.

A alegação da Impugnante de que o Estado de Minas Gerais já dispõe de ferramenta própria para obter a complementação do ICMS/ST (arts. 31-A e 31-B do Anexo XV do RICMS/02), nos casos em que o contribuinte substituído promover operação interna de venda a consumidor final em valor superior à base de cálculo presumida, não tem nenhuma repercussão sobre o feito fiscal, pois o art. 47-B do mesmo Anexo XV é taxativo ao determinar a utilização do critério da MVA nas operações, objeto da presente autuação.

O mencionado art. 47-B, do Anexo XV, do RICMS/02, admite a utilização do PMPF, em operações internas, somente nos casos em que o valor da operação própria praticado pelo remetente seja inferior a 86% (oitenta e seis por cento) do 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 empresa 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.

A Fiscalização corretamente apurou as exigências fiscais, conforme planilhas constantes do CD-RW de fl. 20, 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 86% (oitenta e seis por cento) do valor do PMPF, consoante informação contida na coluna "AA". 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 CD-RW de fl. 20 dos autos, refletem os itens de mercadorias originalmente contidos nas Notas Fiscais Eletrônica (NF-es) 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 (fls. 15/17).

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-B, do Anexo XV, do

RICMS/02, visto que a prescrição, contida na referida norma, é 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, da seguinte forma:

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.

§ 1º Para a apuração do imposto devido a título de substituição tributária nas 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, o sujeito passivo poderá optar pelo seguinte tratamento relativamente à base de cálculo:

I - utilizar 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 86% (oitenta e seis por cento) do somatório das bases de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária, calculadas com base no PMPF;

Com efeito, para a fruição do permissivo contido no inciso I, do parágrafo primeiro, do art. 47-B, do Anexo XV, do RICMS/02 (utilização do PMPF), a Impugnante deveria observar todas as condições estabelecidas no § 2º do mesmo dispositivo legal, a saber:

§ 2º Na hipótese no § 1º, será observado o seguinte:

I - o sujeito passivo efetuará a opção mediante termo lavrado no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termo de Ocorrências (RUDFTO) e comunicação ao Fisco, protocolizada na Administração Fazendária a que estiver circunscrito o estabelecimento;

II - a opção produzirá efeitos a partir do período de apuração subsequente à protocolização da comunicação ao Fisco;

III - o sujeito passivo entregará ao Fisco demonstrativo trimestral, em meio eletrônico,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contendo a memória de cálculo dos percentuais de cada período de apuração a que se refere o parágrafo primeiro, mediante protocolo na Administração Fazendária a que estiver circunscrito o estabelecimento, até o dia:

a) 20 de abril, relativamente aos períodos de apuração de janeiro, fevereiro e março do mesmo exercício;

b) 20 de julho, relativamente aos períodos de apuração de abril, maio e junho do mesmo exercício;

c) 20 de outubro, relativamente aos períodos de apuração de julho, agosto e setembro do mesmo exercício;

d) 20 de janeiro, relativamente aos períodos de outubro, novembro e dezembro do exercício anterior;

IV - na hipótese de não entrega do demonstrativo até a data estabelecida no inciso III deste parágrafo, aplicar-se-á o disposto no caput a partir do período de apuração subsequente e, se verificada a reincidência no mesmo exercício financeiro, a opção será automaticamente cancelada, a partir do primeiro dia do período subsequente;

V - deverá constar no campo Informações Complementares da nota fiscal de saída, o número e data do protocolo da comunicação de opção e a informação de que o ICMS devido por substituição tributária foi apurado nos termos do inciso I ou II do § 1º deste artigo;

VI - no caso de desistência da opção prevista no § 1º:

a) o sujeito passivo observará os mesmos procedimentos estabelecidos no inciso I deste parágrafo;

b) o ato produzirá efeitos a partir do período de apuração subsequente à protocolização da comunicação ao Fisco;

c) o sujeito passivo não poderá efetuar nova opção nos 12 (doze) períodos de apuração subsequentes;

VII - em se tratando de estabelecimento em início de atividade, nos dois primeiros períodos de apuração, o imposto devido a título de substituição tributária será apurado utilizando o PMPF.

Observa-se que nenhum dos procedimentos supratranscritos foram cumpridos pela Autuada, para que pudesse utilizar o PMPF e, ainda, em momento algum comprova que cumpriu os requisitos exigidos pela legislação, condição *sine qua*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

non, como já afirmado, para a fruição do permissivo contido no inciso I, do parágrafo primeiro, do art. 47-B, do Anexo XV, do RICMS/02.

A correção do feito fiscal é ratificada por diversas decisões deste E. Conselho, conforme relação constante no CD-RW acostado às fls. 20, alguns deles envolvendo estabelecimentos da mesma empresa, podendo ser citado, a título de exemplo, o Acórdão nº 22.605/17/1ª, que foi assim ementado:

ACÓRDÃO Nº 22.605/17/1ª

PTA/AI: 01.000449008-11

IMPUGNAÇÃO: 40.010140777-52

IMPUGNANTE: CRBS S/A

IE: 001878557.06-48

EMENTA:

“SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR ICMS/ST – BEBIDAS – 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 BEBIDAS, 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. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DO 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.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.”

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 imposto.

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. 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 da alínea “b” do inciso I do art. 19 da Parte 1 do 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

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

(...)

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

(...)

(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, valê 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, 21694/15/3ª, 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, que envolve caso análogo ao do presente processo:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 DESTE EG. TRIBUNAL, NO SENTIDO DE QUE SE TRATA DE IMPORTANTE REGRA 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.

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 6763/75

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 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.

Cumprido 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 pelo ICMS/ST apurado, acrescido 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 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencido o Conselheiro Erick de Paula Carmo, que o julgava parcialmente procedente para excluir a majoração da Multa de Revalidação. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Cíntia Tavares Ferreira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, a Conselheira Alexandra Codo Ferreira de Azevedo (Revisora).

Sala das Sessões, 27 de agosto de 2019.

**Cindy Andrade Moraes
Relatora**

**Eduardo de Souza Assis
Presidente**

Acórdão: 23.347/19/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001232958-64
Impugnação: 40.010148346-18
Impugnante: CRBS S/A
IE: 001878557.05-67
Proc. S. Passivo: Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

Voto proferido pelo Conselheiro Erick de Paula Carmo, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

No tocante à majoração da Multa de Revalidação para 100% do valor do ICMS-ST devido, sua capitulação legal se encontra no § 2º, inciso I do art. 56 da Lei nº 6.763/75, cuja redação está transcrita abaixo, com a finalidade de se evidenciar os argumentos desfavoráveis à sua aplicação *in casu, in litteris*:

Lei nº 6.763/75:

Art. 56. (...)

§ 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; (Grifo nosso).

Segundo o que se pode inferir da redação textual do preceito normativo, o legislador ordinário utilizou a seguinte expressão “**por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido**”, logo, em uma interpretação gramatical restritiva, isso significa que a condição tipificada da causa de majoração da multa tributária, como ilícito tributário, é apenas de que haja a não retenção ou a falta de pagamento do ICMS-ST pelo contribuinte substituto ou pelo responsável tributário.

Ainda que seja razoável a interpretação dada pelo Fisco mineiro à hipótese prevista no § 2º, inciso I do art. 56 da Lei nº 6.763/75, no sentido de se compreender a inclusão da hipótese de pagamento parcial do ICMS-ST, como causa de majoração da Multa de Revalidação sob análise, é inquestionável que configura interpretação ampliativa da causa de majoração da penalidade fiscal, visto que, ante o enfoque da Fiscalização Fazendária, a lei diz menos do que deveria dizer, quando ao se contemplar a expressão “falta de pagamento do imposto retido”, queria significar “falta de pagamento **integral** do imposto retido”.

Sem embargo, como a conduta do contribuinte ou responsável tributário *in casu* foi a de recolher ou reter o ICMS-ST em valor inferior ao que se exige no Auto de Infração, devido à utilização de base de cálculo incorreta, isto é, utilizou o critério objetivo para a composição da base de cálculo do ICMS-ST do PMPF (Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final), ao revés do uso do critério da MVA (Margem de Valor Agregado), conforme previsto no art. 47-B c/c o art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 do mesmo Anexo XV do RICMS/02.

Em preito ao princípio da segurança jurídica e do princípio da tipicidade cerrada, toda a interpretação sobre o amoldamento da conduta do contribuinte à hipótese prevista no preceito normativo da penalidade fiscal deve ser restritiva, sob pena de se ampliar a subjetividade de análise do operador do direito, quando se impõe sanção tributária ao contribuinte.

Acaso se permitisse a utilização demasiada de conceitos indeterminados pelo criador da norma, que facultassem uma generalização das hipóteses de ilícito tributário, ou ainda se permitisse a interpretação extensiva pela incidência de hipóteses assemelhadas, porém não coincidentes com a letra da lei, pelo operador da norma, o resultado seria o mesmo, qual seja a insegurança jurídica ao contribuinte, que poderia ou não ser penalizado pela legislação tributária, ao alvitre das oscilações de entendimentos dos julgadores ao longo do tempo.

Por um lado, se é certo que o art. 136 do CTN prevê que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente, ou seja, que haja a consideração puramente objetiva (teoria da responsabilidade objetiva) do ilícito tributário, à semelhança o mesmo tipo de tratamento deveria ser dado pelo operador do direito à descrição objetiva das condutas deflagrações de multas pecuniárias punitivas ou indenizatórias, no bojo dos tipos regulados pelo Direito Tributário Penal. Este tipo de aceção das infrações tributárias privilegia o princípio implícito da tipicidade cerrada das formas, como limitação ao poder de tributar do Estado.

Em um cotejo comparativo, quando o legislador quis regular explicitamente a hipótese de pagamento a menor do imposto, além daquela referente à falta de pagamento, fez enumeração de todas essas hipóteses na redação textual do dispositivo legal, sem economizar palavras, conforme se pode perceber do próprio inciso I do art. 56 da Lei nº 6.763/75, *in litteris*:

Art. 56. (...)

I - havendo espontaneidade no recolhimento do principal e dos acessórios antes da inscrição em dívida ativa, nos casos de falta de pagamento, pagamento a menor ou intempestivo do imposto, observado o disposto no § 1º deste artigo, a multa de mora será de:

(...) (Sem destaques no original).

Ainda que no proêmio do art. 56 da Lei nº 6.763/75 não exista a previsão de pagamento parcial ou integral do ICMS-ST, *data venia*, aos entendimentos em contrário, a regra de capitulação da penalidade fiscal da Multa de Revalidação é a

previsão de que incida no percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto cobrado no Auto de Infração, logo, se existe uma hipótese de majoração desta Multa de Revalidação ao elevado patamar de 100% (cem por cento) sobre o valor do imposto incidente na operação ou prestação, o mínimo que se exige é a observância de seu preceito normativo autorizador do aumento do imposto. E esse preceito normativo pode, sim, restringir sua aplicação, unicamente, à hipótese de falta de pagamento integral ou de retenção integral do ICMS-ST.

Caso contrário, *concessa venia*, arrisca-se uma vulgarização na utilização da causa de majoração da Multa de Revalidação, a ponto de constituir a regra principal de cobrança, enquanto a hipótese exceptiva, paulatinamente, passaria a ser a incidência do percentual de 50% (cinquenta por cento) do *caput* do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Explica-se melhor. A hipótese do *caput* do art. 56 da Lei nº 6.763/75 é a de admoestar o contribuinte inadimplente a recolher, voluntariamente, para o erário mineiro o imposto devido a cada competência fiscal, dentro do prazo de vencimento da obrigação tributária. Destarte, nesta hipótese, pouco importaria se houvesse o recolhimento parcial ou integral do ICMS, porque, de todo modo, implicaria na necessidade de se acionar a máquina burocrática estatal, dentro dos parâmetros legais, para exigir o que é devido ao Estado de Minas Gerais.

Lado outro, na hipótese do § 2º, inciso I do art. 56 da Lei nº 6.763/75, a não retenção ou falta de pagamento do ICMS-ST implica na ausência de escrituração contábil-fiscal pelo estabelecimento alienante da mercadoria, que deu entrada no estabelecimento adquirente, e também na falta de preenchimento adequado do documento fiscal que acoberta essa operação mercantil. Assim sendo, a não retenção ou falta de pagamento do ICMS-ST dificulta, em demasia, o trabalho da Fiscalização Fazendária Estadual, consistindo, pois, em conduta infratora mais gravosa, àquela prevista no *caput* do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Nada obstante, já a conduta do contribuinte de reter a menor o valor do ICMS-ST ou de realizar pagamento em montante inferior ao declarado ao Fisco mineiro, não é tão grave, quanto à conduta descrita anteriormente, desde que se anteveja o caráter pedagógico à Multa de Revalidação, visto que na hipótese do inciso I do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, o contribuinte teria envidado esforços para cumprir suas obrigações acessórias e, ainda que irregulares, sob a ótica fiscal, denunciam a existência da operação mercantil, com informações a ela referentes, o que não causa tamanha dificuldade no trabalho de Fiscalização Fazendária.

Por um lado, o regime de substituição tributária facilita o trabalho de arrecadação fiscal, quando permite a concentração de todo o trabalho dos agentes fiscais em uma única etapa de circulação econômica do bem, resultando em um índice menor de evasão fiscal dos contribuintes, naqueles segmentos econômicos, em que haja uma predominância de certos fabricantes (substitutos) e uma pulverização dos comerciantes (substituídos), dentro do Estado de Minas Gerais, como, por exemplo, no ramo de cigarros, veículos, bebidas, etc.

Sem embargo, no outro lado da moeda, existe uma concentração das obrigações acessórias do contribuinte substituído do ICMS-ST para o contribuinte

substituto, além da dificuldade de se precisar com exatidão a base de cálculo de uma obrigação tributária futura, o que engendra sérias divergências de interpretação na legislação tributária vigente entre o contribuinte substituto e o Estado arrecadador do imposto devido.

Por consequência lógica, no regime de substituição tributária, a conduta infratora de não reter ou recolher o imposto sempre será mais gravosa, e até mesmo por se calcar em uma operação futura, dependerá de cálculos mais complexos para se apurar o *quantum* devido do ICMS-ST, quando haja a omissão na declaração de informações pelo contribuinte substituto, como, v.g., o cálculo reverso para a apuração de omissão de receita de ICMS-ST, o que significa, necessariamente, mais horas de trabalho do agente fiscal. Pior ainda seria, sob este enfoque, a cobrança de ICMS-ST incidente sobre as operações interestaduais, quando não ocorra a declaração de informações ao Estado destinatário da mercadoria.

Salvo melhor juízo, é essa a razão pela qual se pode considerar como imprecisão técnica a interpretação ampliativa da hipótese de “*não-retenção ou falta de pagamento do imposto devido*”, para se abarcar a conduta de retenção ou pagamento parcial do imposto devido pelo contribuinte substituto ou pelo responsável tributário.

Deveras, quando se acolhe a vertente interpretativa majoritária neste Conselho, significa dizer que o não recolhimento ou o recolhimento a menor de ICMS-ST, enquanto “atraso de pagamento”, seria conduta mais gravosa que o não recolhimento ou o recolhimento a menor de ICMS-OP, enquanto “atraso de pagamento”.

Ora, pouco importa trata-se de ICMS-ST ou de ICMS-OP, pois a obrigação principal de recolhimento do imposto estadual para os cofres públicos é a mesma, logo, criar um *distinguishing* onde não há, implica tratar os iguais desigualmente, o que viola, patentemente, o princípio da isonomia tributária, que está estampada no art. 150, inciso II da CF/88.

Portanto, isso representaria manter uma interpretação do inciso I do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, em desacordo com a Constituição Federal, o que demandaria por parte do Poder Judiciário uma redução da Multa de Revalidação ao patamar originário de 50% para todas as hipóteses de “falta de recolhimento ou de recolhimento a menor” do ICMS, como meio de se corrigir uma discriminação negativa entre contribuintes inadimplentes, que estão em situação equivalente.

Por essas razões jurídicas, julgo pela procedência parcial do lançamento, apenas para se excluir a majoração da Multa de Revalidação, em dobro, prevista no inciso I do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, em face de sua inespecificidade.

Sala das Sessões, 27 de agosto de 2019.

Erick de Paula Carmo
Conselheiro