

Acórdão: 23.684/21/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001546154-37  
Impugnação: 40.010150298-91  
Impugnante: Bebidas Artemis Ltda.  
IE: 480788840.00-64  
Proc. S. Passivo: Luis Filipe Borges Vieira  
Origem: DF/Patos de Minas

**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. Infração caracterizada. Corretas as exigências referentes à diferença de ICMS/ST apurada, 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.

**RELATÓRIO**

A autuação versa obre retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de maio a dezembro de 2015, 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, 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-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, 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.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por procurador regularmente constituído, impugnação às fls. 39/40.

Alega que o disposto no art. 47-B da Parte 1 do Anexo XV do Regulamento do ICMS não se aplica às operações por ela praticadas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Afirma que os valores das operações praticadas não excederam a 86% do PMPF estabelecido para a mercadoria, não se aplicando, portanto, o disposto no art. 19, I, "b", 3, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Conclui, requerendo ao Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, que seja julgado insubsistente o Auto de Infração.

A Fiscalização se manifesta às fls. 50/52 e refuta as alegações da Defesa.

### **DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação versa sobre retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de maio a dezembro de 2015, 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, 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-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.

#### 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.

(...)

Grifou-se)

As exigências referem-se à diferença do ICMS/ST apurada, 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.

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Impugnante alega que o disposto no art. 47-B da Parte 1 do Anexo XV do Regulamento do ICMS não se aplica às operações por ela praticadas, pois os valores das operações praticadas não excederam a 86% do PMPF estabelecido para a mercadoria, mas não prova o alegado.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização aponta 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:

(...)

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 subsequentes 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, disciplina:

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

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

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

1 - o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) divulgado em portaria da Superintendência de Tributação;

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 objeto do lançamento, há norma específica que estabelece uma exceção à sua utilização, consoante art. 47-B do Anexo XV do RICMS/02.

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 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-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, conforme demonstrado e comprovado pela Fiscalização, 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, 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 dos autos, 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. 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. 13 dos autos refletem os itens de mercadorias originalmente contidos nas Notas Fiscais Eletrônicas (NF-es) emitidas pela própria Contribuinte.

A correção do feito fiscal é ratificada por diversas decisões deste E. Conselho, podendo ser citado, a título de exemplo, o Acórdão nº 23.481/19/1ª.

Relativamente às multas aplicadas, cabe pontuar que 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.

Ressalte-se que quanto à multa isolada aplicada, verifica-se que esta se amolda 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.

Corretas, portanto, as exigências fiscais, constituídas pela diferença do ICMS/ST apurada, acrescida das Multas de Revalidação e Isolada capituladas no art.

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

56 inciso II c/c § 2º, inciso I e 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Por fim, considerando que o lançamento observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena validade, verifica-se que os argumentos trazidos pela Impugnante não se revelam capazes de elidir a exigência fiscal.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Nayara Atayde Gonçalves Machado (Revisora) e Marcelo Nogueira de Moraes.

**Sala das Sessões, 04 de fevereiro de 2021.**

**Marco Túlio da Silva  
Relator**

**Geraldo da Silva Datas  
Presidente**