

<b>CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS</b>
------------------------------------------------------------

---

Acórdão:	22.581/21/2 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001446529-76	
Impugnação:	40.010149807-11	
Impugnante:	CRBS S/A	
	IE: 001878557.24-70	
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.** Constatada a retenção e o recolhimento a menor de ICMS/ST, devido pela Autuada, estabelecida em São Paulo, que por força do Protocolo ICMS nº 11/91 está obrigada a reter e recolher o ICMS/ST na saída de cervejas, chopes, refrigerantes, águas e outras bebidas para contribuintes deste estado, na condição de substituta tributária, nos termos dos arts. 13; 19, inciso I, alínea “b”; 46, inciso III, alínea “a” e 47-A, *caput*, todos Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, além dos valores dos PMPFs estipulados em portaria da SEF/MG. **Infração caracterizada. Crédito tributário com reconhecimento e quitação parciais pela Autuada e, posteriormente, reformulado pela Fiscalização. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre retenção e recolhimento a menor de ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST), em períodos compreendidos entre maio de 2016 e abril de 2018, de responsabilidade da Autuada, estabelecida em São Paulo, relativo a operações de saída, com destino a contribuintes mineiros, de cervejas, chopes, refrigerantes, águas e outras bebidas, produtos incluídos no Protocolo ICMS nº 11/91, do qual são signatários os estados de São Paulo e Minas Gerais.

A Autuada não observou as prescrições dos arts. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 e 47-A, ambos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, relativas às hipóteses de utilização de Margem de Valor Agregado (MVA) em substituição ao Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF) na formação da base de cálculo da substituição tributária a ser consignada no documento fiscal, o que resultou em retenção e recolhimento e menor do ICMS/ST.

Além disso, em algumas situações nas quais a base de cálculo do ICMS/ST a ser adotada era o PMPF, houve utilização de valores inferiores àqueles previstos nas

portarias publicadas pela Superintendência de Tributação (SUTRI) da Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais (SEF/MG), o que também resultou em retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST.

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

Instruem os autos, os seguintes documentos: Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fls. 02); Intimação do AIAF por Edital e pelos Correios (fls. 03/04); Auto de Infração (fls. 05/08); Relatório Fiscal (fls. 09/17); Documento denominado “Passo a Passo para Entender as Planilhas” (fls. 18/22); Documento denominado “Anexo IV – GRUPO AMBEV – Informe aos Clientes sobre a não utilização do Gatilho nas suas operações” (fls. 23/24); CD – Mídia Digital – contendo planilha com todos os critérios utilizados e cálculos realizados pela Fiscalização, inclusive Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 25); Aviso de Recebimento (fls. 26/27); Documento denominado “Ações de Cobrança” (fls. 28).

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 29/83, acompanhada dos documentos de fls. 84/326.

Afirma, em síntese, o que segue.

- preliminarmente, alega nulidade do Auto de Infração por incorreção no *quantum debeat*, em razão de não ter sido considerado no cálculo um conjunto de recolhimentos complementares de ICMS/ST realizado em julho de 2019 (doc. 08 – fls. 118/157), referentes a operações do período de julho de 2017 a abril de 2018, decorrentes do espontâneo reconhecimento de divergências no PMPF utilizado na emissão dos documentos fiscais;

- quita parcela do lançamento que reconhece como devida, conforme Termo de Reconhecimento Parcial de Débito (doc. 06 – fls. 109/112) e Tabela inserida às fls. 38 dos autos. Aduz que realmente aplicou PMPF incorreto para o produto “COLORADO VIXNU OW 600ML C 12 ARTE” no período de 01/05/16 a 31/05/16, recolhendo ICMS/ST a menor no total de R\$ 28.884,60 (vinte e oito mil, oitocentos e oitenta e quatro reais e sessenta centavos). Acrescenta que o valor do ICMS/ST reconhecido, acrescido de multas e juros, observadas as reduções legais, foi pago por meio do Documento de Arrecadação Estadual (DAE) de fls. 112, com valor total de R\$ 65.105,18 (sessenta e cinco mil cento e cinco reais e dezoito centavos);

- o valor do volume total das vendas realizadas em Minas Gerais pela Impugnante é inferior a 80% (oitenta por cento) da soma dos PMPFs estabelecidos na legislação para as mercadorias (tabela de fls. 42), o que afasta a aplicação do *caput* do art. 47-A da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 (MVA), permitindo o cálculo de acordo com a regra do § 1º do mesmo dispositivo legal (PMPF);

- é ilegal que, a pretexto de regulamentar a lei, o estado de Minas Gerais adote, por meio de um decreto, uma norma de duplo mecanismo com um critério híbrido que determina a adoção da sistemática que tributa mais pesadamente os

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contribuintes, a depender do valor da operação própria do remetente, acionando uma espécie de “gatilho” toda vez que esse valor da operação própria ultrapassar 80% (oitenta por cento) do PMPF estabelecido como base de cálculo do ICMS/ST;

- não se pode lhe negar a aplicação da regra do art. 19, inciso I, alínea “b”, item 1, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 (PMPF), substituindo-a pela do art. 47-A, *caput*, do mesmo diploma legal (MVA), pois apenas aquele primeiro dispositivo está efetivamente regulamentando a Lei Complementar nº 87/96, a qual deve prevalecer sobre demais atos normativos, em razão da hierarquia das normas;

- a utilização de “gatilho fiscal” para escolher entre dois critérios de apuração da base de cálculo do ICMS/ST viola o art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, que exige edição de lei estadual para versar sobre nova forma de apuração do ICMS, além de contrariar dispositivos e princípios constitucionais relacionados ao Sistema Tributário Nacional;

- a revogação do Convênio ICMS nº 52/17 pelo Convênio ICMS nº 142/18, que equivocadamente passou a referendar a utilização do “gatilho fiscal” no § 4º da sua Cláusula Décima Primeira, reforça a ilegalidade da utilização deste critério híbrido para apuração do ICMS/ST;

- as alterações do RICMS/02 responsáveis por criar uma ferramenta para cobrança de complementação do ICMS/ST decorrente da não definitividade da base de cálculo presumida, em especial os arts. 31-A e 31-B, da Parte 1 do Anexo XV, reforçam ainda mais a ilegalidade do critério híbrido adotado, corroborando toda a tese de defesa e demonstrando a inconsistência da regra contida no art. 47-A, *caput*, do mesmo diploma regulamentar;

- há diversos precedentes sobre a ilegalidade do “gatilho fiscal” espalhados por tribunais de todo o país, os quais estão exemplificados às fls. 62/66, o que também reforça a ilegalidade desse instrumento e a violação ao art. 8º da Lei Complementar nº 87/96;

- na hipótese de se entender válida a adoção do “gatilho fiscal”, com utilização da sistemática da MVA, devem ser excluídos da base de cálculo do ICMS/ST os valores dos descontos incondicionais, já que o ponto de partida para apuração da base de cálculo do ICMS/ST é a operação própria, a qual, sabidamente, não inclui estes valores. Cita o Enunciado de Súmula nº 457 do Superior Tribunal de Justiça (STJ);

- não é cabível a aplicação da Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, já que o suposto equívoco nas notas fiscais autuadas decorreu de divergência interpretativa quanto à legislação estadual no que tange ao critério adequado para a apuração da base de cálculo do ICMS/ST, afetando apenas as obrigações principais;

- a aplicação concomitante de multa isolada e de revalidação representa dupla penalização pelos mesmos fatos jurídicos (*bis in idem*), devendo a multa isolada ser cancelada;

- caso sejam mantidas as multas impostas, diante de seu manifesto caráter confiscatório, elas devem ser reduzidas aos níveis considerados adequados pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), de até 30% (trinta por cento) do valor do tributo devido;

Anexa à impugnação pareceres fiscais do Professor Humberto Ávila, sobre “gatilho fiscal” (doc. 09 – fls. 158/192v.) e “descontos incondicionais na margem de cálculo da ST” (doc. 13 – fls. 294/326); e do Professor Roque Antônio Carrazza, sobre “critérios para fixação de base de cálculo do ICMS/ST” (doc. 11 – fls. 198/252), além de precedentes judiciais e administrativos relacionados à alegação de ilegalidade na utilização do “gatilho fiscal” (doc. 12 – fls. 253/293).

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

### **Da Reformulação do Crédito Tributário e do Aditamento à Impugnação**

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, conforme Termo de Reformulação do Lançamento de fls. 350/351 e Demonstrativo de Reformulação do Crédito Tributário de fls. 353/354, excluindo as exigências relativas aos recolhimentos complementares de ICMS/ST realizados espontaneamente em julho de 2019 (doc. 08 – fls. 118/157), quando eles se referem a notas fiscais incluídas na autuação, com redução total no crédito tributário, entre ICMS/ST e multas, de R\$ 459.209,07 (quatrocentos e cinquenta e nove mil, duzentos e nove reais e sete centavos).

Além disso, também foram excluídas as exigências relativas ao reconhecimento e quitação parciais do crédito tributário (doc. 06 – fls. 109/112), com redução no valor original do crédito tributário de R\$ 80.876,89 (oitenta mil oitocentos e setenta e seis reais e oitenta e nove centavos).

Ainda no âmbito da reformulação, o crédito tributário também foi majorado em razão da adoção da técnica da Margem de Valor Agregado “Ajustada” (MVA-Ajustada), nos termos do art. 19, § 5º, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, com acréscimo de R\$ 1.035.031,64 (um milhão, trinta e cinco mil, trinta e um reais e sessenta e quatro centavos) ao valor original das exigências.

A planilha com os novos cálculos do crédito tributário após a 1ª reformulação foi incluída na mídia digital de fls. 349.

Regularmente cientificada sobre a retificação, a Autuada adita sua Impugnação às fls. 358/371, com inclusão dos documentos de fls. 372/384, reiterando os termos da impugnação inicial e acrescentando que:

- os valores correspondentes a “outras despesas acessórias” já estão inseridos na base de cálculo do ICMS/OP, razão pela qual sua reinclusão na base de cálculo do ICMS/ST, como procedeu a Fiscalização, representa duplicidade indevida desses valores. Exemplifica a situação com a Nota Fiscal nº 105.912 (Itens 6 a 8 – fls. 360/361 e “doc. 02” – fls. 377/378);

- várias notas fiscais em relação às quais houve recolhimento complementar de ICMS/ST (DAEs de fls. 118/157), listadas na planilha do “doc. 03” do aditamento (fls. 380), foram novamente incluídas no cálculo da Fiscalização, a pretexto de apurar a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MVA-Ajustada. Demonstra que o cálculo desses recolhimentos complementares de ICMS/ST já contemplou os valores ora exigidos e que seus efeitos foram escriturados na rubrica “outros débitos” do SPED Fiscal, devendo estes valores serem abatidos do presente Auto de Infração;

- o crédito tributário vinculado à Nota Fiscal nº 79.131, relativo ao produto “COLORADO VIXNU OW 600ML CX C12 ARTE”, já foi objeto de pagamento quando do reconhecimento parcial da infração pela Impugnante (doc. 06 – fls. 109/112), razão pela qual deve ser excluído do lançamento, o que não foi observado;

- houve indevida aplicação do PMPF de “Outras Marcas – Cerveja Especial” aos produtos das Notas Fiscais nºs 185.486 e 185.487 (fls. 367). Aduz que, por não haver PMPF específico para o item e nem preço sugerido pelo industrial ou importador, impõe-se o terceiro critério de definição da base de cálculo da ST, qual seja, a MVA, nos termos do art. 19, inciso I, alínea “b”, item 2, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, exatamente como ela procedeu. Conclui que a Consulta de Contribuintes nº 161/18 (doc. 04 – fls. 381/384) coaduna com este entendimento;

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização promove uma segunda retificação do crédito tributário, conforme Termo de Reformulação do Lançamento de fls. 386/387 e Demonstrativo de Reformulação do Crédito Tributário de fls. 389/390, excluindo os valores relativos à inclusão em duplicidade das “despesas acessórias” (na BC do ICMS/OP e no cálculo da MVA da BC do ICMS/ST), resultando em uma redução de R\$ 67.354,83 (sessenta e sete mil trezentos e cinquenta e quatro reais e oitenta e três centavos) no valor do crédito tributário.

A planilha com os novos cálculos do crédito tributário após a 1ª reformulação foi incluída na mídia digital de fls. 405.

Regularmente cientificada sobre a nova reformulação do crédito tributário, a Autuada adita sua impugnação pela segunda vez às fls. 408/413, incluindo os documentos de fls. 414/418.

Ratifica os termos da impugnação original e do primeiro aditamento à impugnação naquilo em que não foram acatados pela Fiscalização, pedindo, ao final, a improcedência do lançamento remanescente.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 421/438, refuta as alegações da Defesa.

Argumenta, também em síntese, o que segue.

- as reformulações do crédito tributário incluíram os efeitos do pagamento relativo ao reconhecimento parcial do lançamento (fls. 109/112) e dos recolhimentos complementares de ICMS/ST realizados em julho de 2017 (fls. 118/157), nesse último caso, quando eles se referiam a notas fiscais incluídas na autuação, nos exatos termos solicitados pela Impugnante, como pode ser visto nos documentos de fls. 350, 353, 386 e 389 e nas mídias digitais de fls. 349 e 405;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a utilização da MVA em substituição ao PMPF está em consonância com a Lei Complementar nº 87/96, com a Lei nº 6.763/75 e com o RICMS/02, já tendo sido reconhecida como correta pelo CCMG, por exemplo, no Acórdão nº 22.506/17/1ª e por ampla jurisprudência do TJMG;

- o art. 47-A, *caput*, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 cuida de norma específica antielisiva, voltada a coibir a conduta do substituto tributário que, situado em outro estado, aumenta artificialmente o valor da operação própria, aproximando-a do PMPF previsto em Minas Gerais para a mercadoria, de forma a reduzir indevidamente o ICMS/ST devido a esse estado. Conclui que o dispositivo foi inserido na legislação exatamente para coibir esta distorção, não havendo qualquer irregularidade na sua utilização;

- a norma antielisiva em comento existe desde 2011 e era de conhecimento prévio da Impugnante, que dispunha, na própria nota fiscal emitida, de todas as informações necessárias para aferir a necessidade de sua aplicação em cada operação, o que afasta a alegação de ofensa à segurança jurídica;

- o art. 47-A, *caput*, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 é norma específica para as operações com cervejas, chopes, refrigerantes, águas e outras bebidas (Capítulo 3 da Parte 2 do mesmo Anexo XV), razão pela qual prevalece sobre a norma geral do art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, da Parte 1, ao contrário do que afirma a Impugnante;

- nas operações em análise, a aferição do percentual de 80% (oitenta por cento) do valor da operação própria, que determina a utilização da MVA em detrimento do PMPF é feita de forma individual, por mercadoria e a cada operação, e não pelo valor do período fechado anual, como procedido pela Impugnante;

- o § 1º do art. 47-A da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 não é aplicável à Impugnante, na medida em que não houve apresentação de pedido de Regime Especial para o seu estabelecimento, como se depreende da relação incluída na “Autorização Provisória DGP/SUFIS nº 002/2017” (doc. 07 – fls. 115/116);

- os fatos geradores em análise ocorreram sob a vigência do Convênio ICMS nº 52/17, em momento anterior à própria publicação do Convênio ICMS nº 142/18, o que reforça a inexistência da ilegalidade apontada pela Impugnante, decorrente da revogação daquele convênio por este último;

- as alterações trazidas pelos arts. 31-A e 31-B da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, relativas à não definitividade da base de cálculo presumida do ICMS/ST, afetam o contribuinte que realiza a operação de saída das mercadorias com destino ao consumidor final, o que não é o caso das operações praticadas pela Impugnante, as quais se destinam a outros contribuintes do imposto;

- os descontos incondicionais integram a base de cálculo do ICMS/ST por força de disposição expressa da legislação e da necessidade de manter a isonomia entre os contribuintes. Acrescenta que o fundamento da sua inclusão é a inexistência de qualquer garantia ou indicativo de que o desconto incondicional concedido pelo substituto será repassado pelo(s) substituído(s), chegando ao consumidor final da mercadoria;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a doutrina, a jurisprudência administrativa (CCMG) e judicial (TJMG e STJ) já referendaram o entendimento de que os descontos incondicionais compõem a base de cálculo do ICMS/ST, a despeito de não integrarem a base de cálculo da operação própria. Acrescenta que o citado Enunciado de Súmula nº 457 do STJ trata de operação própria, sendo inaplicável à situação em comento;

- a Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75 decorre de descumprimento objetivo de obrigação acessória (consignar base de cálculo da ST menor do que a prevista na legislação), não podendo ser afastada por alegação de “divergência interpretativa”, como se pretende;

- a aplicação cumulativa das multas de revalidação e isolada está respaldada na lei, decorrendo a primeira de descumprimento da obrigação principal e a segunda, de inobservância de obrigação acessória, inexistindo dupla penalização do mesmo fato, como alegado;

- a Impugnante não compreendeu adequadamente o conteúdo das reformulações realizadas, pois o pagamento referente à Nota Fiscal nº 79.131 está demonstrado na coluna “D” da aba “DCMM 2016a2018 Louvei ICMSST-MR” da planilha Excel contida na mídia digital de fls. 349, como abatimento de diferenças apuradas. Acrescenta que a coluna “E” da mesma planilha contém também os recolhimentos complementares de ICMS/ST realizados pela Impugnante em julho de 2019 (“doc. 08” – fls. 118/157), que foram corretamente abatidos do crédito tributário.

Requer, portanto, a procedência parcial do lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário de fls. 340/354 e 386/405.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 450/482, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário às fls. 340/354 e 386/405.

---

### **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.

Como já visto, a autuação versa sobre retenção e recolhimento a menor de ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST), em períodos compreendidos entre maio de 2016 e abril de 2018, de responsabilidade da Autuada, estabelecida em São Paulo, relativo a operações de saída, com destino a contribuintes mineiros, de cervejas, chopes, refrigerantes, águas e outras bebidas, produtos incluídos no Protocolo ICMS nº 11/91, do qual são signatários os estados de São Paulo e Minas Gerais.

A Autuada não observou as prescrições dos arts. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 e 47-A, ambos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, relativas às hipóteses de utilização de Margem de Valor Agregado (MVA) em substituição ao Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF) na formação da base de cálculo da substituição tributária a ser consignada no documento fiscal, o que resultou em retenção e recolhimento e menor do ICMS/ST.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Além disso, em algumas situações nas quais a base de cálculo do ICMS/ST a ser adotada era o PMPF, houve utilização de valores inferiores àqueles previstos nas portarias publicadas pela Superintendência de Tributação (SUTRI) da Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais (SEF/MG), o que também resultou em retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST.

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

Inicialmente, importante esclarecer que a suposta preliminar de nulidade por incorreção no valor cobrado (*quantum debeat*) do Auto de Infração, fundada na descon sideração, pela Fiscalização, dos recolhimentos complementares de ICMS/ST realizados em julho de 2019 (doc. 08 – fls. 118/157), nitidamente não é uma discussão a respeito dos requisitos formais de validade do Auto de Infração (preliminar), mas sim uma discussão a respeito da exatidão do elemento quantitativo do lançamento, com conteúdo tipicamente material (de mérito).

Por essa razão, de fato, inexistente preliminar na Impugnação apresentada pelo Contribuinte, razão pela qual todos os questionamentos postos serão analisados nas discussões de mérito.

As infrações constatadas pela Fiscalização decorrem da conduta da Autuada, de consignar base de cálculo do ICMS/ST inferior à prevista na legislação nos documentos fiscais que destinaram a contribuintes mineiros mercadorias sujeitas à substituição tributária.

As infrações ocorreram tanto pela indevida utilização de PMPF em situações nas quais a legislação exigia uso da MVA (item “a” do Relatório Fiscal – fls. 09/11 e aba “CONFE MVA 2016a2018 Louveira” da planilha contida na mídia digital de fls. 25), quanto pela não observância do PMPF previsto em portarias da SEF/MG, quando era esse o critério a ser utilizado como base de cálculo do ICMS/ST (item “b” do Relatório Fiscal – fls. 11/12 e aba “CONFE PMPF 2016a2018 Louveira” da planilha contida na mídia digital de fls. 25).

A Impugnante é um centro de distribuição situado no estado de São Paulo, inscrito no cadastro de contribuintes de Minas Gerais, que remeta a este estado mercadorias sujeitas à substituição tributária por força do Protocolo ICMS nº 11/91 (cervejas, chopes, refrigerantes, águas e outras bebidas). Nessa condição, é responsável pela retenção e recolhimento do ICMS/ST devido nessas operações, nos termos dos arts. 12, § 1º; 13 e 46, inciso III, alínea “a”, todos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02:

Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, **nas remessas das mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por**

**substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes.**

§ 1º As unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, por mercadoria ou grupo de mercadorias, são as identificadas nos seguintes capítulos da Parte 2 deste Anexo:

(...)

III - Capítulo 3: Cervejas, Chopes, Refrigerantes, Águas e outras Bebidas;

(...)

Art. 13. A responsabilidade prevista no artigo anterior aplica-se também ao **remetente não-industrial** situado em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha **celebrado protocolo** ou convênio para a instituição de substituição tributária, **que realizar operação interestadual para destinatário situado neste Estado**, ainda que o imposto tenha sido retido anteriormente para outra unidade da Federação.

(...)

Art. 46. O recolhimento do imposto devido a título de substituição tributária será efetuado até:

(...)

III - o dia 9 (nove) do mês subsequente ao da saída da mercadoria, nas hipóteses:

a) dos **arts. 12 e 13** desta Parte, em se tratando de sujeito passivo por substituição inscrito no Cadastro de Contribuinte do ICMS deste Estado;

(Destacou-se)

No que tange à base de cálculo da substituição tributária, o art. 19, inciso I, alínea “b”, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 estabelece uma ordem sucessiva de regras a serem observadas na sua apuração, na qual a existência de uma regra anterior exclui as posteriores: A) Preço Fixado por Órgão Público; B) PMPF; C) Preço Final a Consumidor e D) MVA.

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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 ou pelo importador; ou
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, 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;

(Destacou-se)

Como bebidas não possuem um preço tabelado por órgão público (Regra A), o ICMS/ST incidente sobre tais mercadorias será calculado, via de regra, pelo PMPF (Regra B).

Entretanto, diante da realidade empiricamente observada no mercado de bebidas e buscando combater a conduta do substituto tributário situado em outro estado que aumenta artificialmente o valor da operação própria para majorar indevidamente o ICMS/OP devido ao estado de origem e, concomitantemente, reduzir o ICMS/ST devido a Minas Gerais (já que o PMPF é um valor fixo), foi incluído na legislação o art. 47-A, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02:

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.

(Destacou-se)

Assim, o dispositivo determina que, quando o valor da operação própria do remetente for superior a 80% (oitenta por cento) do PMPF estabelecido para a mercadoria, o ICMS/ST será calculado utilizando-se a regra da MVA (Regra D), prevista no art. 19, inciso I, alínea "b", item 3, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, já transcrito, o que não foi observado nas operações autuadas.

A norma do art. 47-A, *caput*, busca garantir a isonomia entre todos os substitutos tributários, pois o aumento artificial da operação própria do remetente, com conseqüente aumento artificial do ICMS/OP devido ao estado de origem, costuma estar associado a conhecidos mecanismos de não pagamento integral deste valor pelo

remetente, em afronta às sistemáticas constitucionais da não-cumulatividade do imposto e da necessidade de aprovação colegiada de eventuais benefícios fiscais (art. 155, § 2º, incisos I e XII, alínea “g”, da CF/88), prejudicando os contribuintes que recolhem corretamente o imposto incidente em operações semelhantes.

O PMPF publicado nas portarias da SEF/MG é baseado no preço real de venda da mercadoria a consumidor final no mercado mineiro, pesquisado no mercado ou informado por entidades de representação do setor econômico, o que torna o seu valor uma aproximação fidedigna do valor real de venda da mercadoria a consumidor final.

Com isso, operações próprias situadas em momento “intermediário” da cadeia de circulação, mas que possuam valores tendentes ao PMPF, sugerem a existência de distorções em seu valor, já que ainda acontecerão outras etapas de circulação/agregação de valor com esta mercadoria antes que ela chegue ao consumidor final.

No caso dos autos é de tal magnitude essa distorção no valor da operação própria do remetente, que seu valor não só supera 80% (oitenta por cento) do PMPF estipulado para a mercadoria, como chega a ultrapassar 100% (cem por cento) desse valor em algumas situações.

É o que aconteceu, por exemplo, com a Nota Fiscal nº 80.777, de 14/06/16, relativa a 176 (cento e setenta e seis) caixas de 12 (doze) unidades do produto “BOHEMIA 14 WEISS OW 300ML” (linhas 2 e 3 da aba “CONFE MVA 2016a2018 Louveira” da planilha contida na mídia digital de fls. 25).

A operação própria do remetente (coluna “BC ICMS”) totalizou R\$ 7.237,87 (sete mil duzentos e trinta e sete reais e oitenta e sete centavos). O PMPF desta mercadoria era de R\$ 3,32 (três reais e trinta e dois centavos) por garrafa, o que resultou em uma base de cálculo do ICMS/ST (coluna “BC ST”) de R\$ 7.011,84 (sete mil e onze reais e oitenta e quatro centavos).

Em outras palavras, a operação própria da distribuidora superou o preço de venda a consumidor final esperado para a venda do varejista em R\$ 226,03 (duzentos e vinte e seis reais e três centavos), resultando em uma operação própria de mais de 103% (cento e três por cento) do PMPF.

Nessa situação, a Autuada, uma distribuidora de bebidas, teria cobrado de seu cliente um valor superior ao preço final de venda a consumidor final esperado para a mercadoria, o que se mostra incoerente com a lógica de mercado, já que o destinatário também agregará seus custos operacionais e sua margem de lucro ao preço de aquisição da mercadoria para fins de revenda.

Tais situações demonstram e justificam a razão de existir de normas antielisivas como a que se discute no presente lançamento (“gatilhos fiscais”) e o amparo que tais tem recebido tanto no Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJMG), quanto no Superior Tribunal de Justiça (STJ), como se verá mais adiante.

#### Análise das Reformulações de Questionamentos Relacionados

No que se refere aos recolhimentos complementares de ICMS/ST realizados espontaneamente em julho de 2019 (momento anterior à ação fiscal), referentes a divergências (erro para menor) nos PMPFs utilizados para calcular o ICMS/ST devido no período de julho de 2017 a abril de 2018, os valores recolhidos e seus reflexos em multas de revalidação e isolada foram devidamente excluídos do crédito tributário pela Fiscalização, ao contrário das alegações da Impugnante.

Tais recolhimentos foram feitos por meio de Guias Nacionais de Recolhimento Estadual (GNREs) e DAEs (fls. 118/157), sendo que do valor pago, R\$ 196.166,39 (cento e noventa e seis mil, cento e sessenta e seis reais e trinta e nove centavos) o foram a título de ICMS/ST.

Entretanto, os pagamentos complementares realizados referem-se tanto a notas fiscais incluídas na autuação, quanto a notas fiscais que não fazem parte do lançamento. Assim, para identificar qual parcela do ICMS/ST recolhido pela Impugnante deveria ser abatida da autuação, a Fiscalização incluiu na planilha de apuração do crédito tributário a aba “Doc. - 08 Impugnação” (mídia digital – fls. 349), onde realiza esta separação, nota a nota.

Analisando o demonstrativo, verifica-se que dos R\$ 196.166,39 (cento e noventa e seis mil cento e sessenta e seis reais e trinta e nove centavos) recolhidos a título de ICMS/ST, somente R\$ 164.003,28 (cento e sessenta e quatro mil, três reais e vinte e oito centavos) referem-se a notas fiscais envolvidas na autuação, sendo esta a parcela a ser abatida do crédito tributário, com os devidos reflexos nas multas de revalidação e isolada relacionadas, nos seguintes termos:

- **ICMS/ST: R\$ 164.003,28** (vide coluna “AL” da aba “Doc. – 08 Impugnação” da planilha de apuração do crédito tributário – mídia digital de fls. 349);

- **MR: R\$ 164.003,28** (100% do ICMS/ST – vide coluna “E” da aba “DCMM 2016a2018 Louveira\_ICMSST\_MR” da planilha de apuração do crédito tributário – mídia digital de fls. 349);

- **MI: R\$ 131.202,62** (20% da BC do ICMS/ST reduzida – vide coluna “F” da aba “DCMM 2016a2018 Louveira\_MI” da planilha de apuração do crédito tributário – mídia digital de fls. 349);

**- EXCLUSÃO TOTAL: R\$ 459.209,18.**

Analisando o Termo de Reformulação do Crédito Tributário de fls. 350/351 e o Demonstrativo de Reformulação do Crédito Tributário de fls. 353/354, observa-se que a parcela do ICMS/ST em comento foi devidamente abatida do lançamento pela Fiscalização, como se infere da coluna “Crédito Tributário a Excluir”, no total de R\$ 459.209,07 (quatrocentos e cinquenta e nove mil, duzentos e nove reais e sete centavos), observados eventuais arredondamentos de centavos.

Quando a Impugnante afirma, em seu Primeiro Aditamento à Impugnação de fls. 358/371, que várias notas fiscais em relação às quais houve recolhimento complementar de ICMS/ST, listadas na planilha de fls. 380, foram novamente incluídas no cálculo pela Fiscalização, a pretexto de apurar a MVA-Ajustada, de fato, ela demonstra não ter compreendido adequadamente a sistemática do cálculo realizado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As notas fiscais relacionadas aos pagamentos complementares não foram excluídas da autuação, pois não há certeza de que os recolhimentos complementares representam a totalidade do ICMS/ST recolhido a menor em relação a elas.

Entretanto, como se demonstrou anteriormente com base na planilha de apuração da Fiscalização (mídia digital – fls. 349) e no Demonstrativo de Reformulação do Crédito Tributário (fls. 353/354), os reflexos financeiros dos recolhimentos realizados sobre tais documentos fiscais foram integralmente abatidos do crédito tributário, nos respectivos meses de ocorrência dos fatos geradores.

Dessa forma, se o recolhimento complementar tiver alcançado toda a diferença a menor de ICMS/ST, ele neutralizará os efeitos financeiros da inclusão da nota fiscal correspondente no cálculo, mesmo ela tendo sido mantida nas planilhas. Lado outro, se o valor do recolhimento complementar relativo a algum documento fiscal for inferior ao valor do ICMS/ST a menor apurado para o mesmo documento fiscal, a diferença continuará integrando o lançamento, justamente porque se refere a um valor não pago, um raciocínio que se mostra absolutamente correto, não assistindo razão à Impugnante em seu questionamento.

No que tange à parcela do crédito tributário reconhecida e quitada pela Impugnante, relativa a diferenças a menor no PMPF do produto, registra-se que os pagamentos também foram devidamente abatidos do crédito tributário pela Fiscalização, ao contrário do alegado.

O pagamento da parcela do crédito tributário reconhecida foi realizado por meio do DAE de fls. 112, no valor total de R\$ 65.105,18 (sessenta e cinco mil cento e cinco reais e dezoito centavos), sendo o valor distribuído da seguinte forma:

- **ICMS/ST: R\$ 28.884,60;**
- **MR: R\$ 12.998,07;**
- **MI: R\$ 10.398,46;**
- **JUROS: R\$ 12.824,05 (incidente sobre os valores quitados no DAE);**
- **TOTAL PAGO: R\$ 65.105,18.**

As multas de revalidação e isolada estão reduzidas a 45% (quarenta e cinco por cento) do seu valor original, por terem sido quitadas mais de 30 (trinta) dias após a notificação do lançamento e antes da inscrição em dívida ativa, nos termos do art. 53, § 9º, incisos III e IV, da Lei nº 6.763/75:

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 9º As multas previstas nos incisos I, II e IV do caput deste artigo poderão ser pagas com as **seguintes reduções**, observado o disposto no § 10 deste artigo:

(...)

III - a 35% (trinta e cinco por cento) do valor da multa, quando o pagamento ocorrer após o prazo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

previsto no inciso II e até trinta dias contados do recebimento do Auto de Infração;

IV - a **45% (quarenta e cinco por cento) do valor da multa**, quando o pagamento ocorrer após o prazo previsto no inciso III e antes de sua inscrição em dívida ativa.

(Destacou-se)

Assim, os valores a serem abatidos do crédito tribunal original em decorrência da quitação parcial são:

- **ICMS/ST: R\$ 28.884,60;**
- **MR: R\$ 28.884,60** (12.998,07 / 0,45);
- **MI: R\$ 23.107,69** (10.398,46 / 0,45);
- **REDUÇÃO CRÉD. TRIB. ORIGINAL (Sem JUROS): R\$ 80.876,89;**
- **JUROS: R\$ 17.328,46** (*incidente sobre os valores excluídos – calculado automaticamente pelo sistema eletrônico da SEF/MG*).

Analisando o Termo de Reformulação do Crédito Tributário de fls. 350/351 e o Demonstrativo de Reformulação do Crédito Tributário de fls. 353/354, observa-se que estes são exatamente os valores excluídos pela Fiscalização (vide coluna “Pagamento Parcial – Doc 05” – fls. 353).

Assim, sem razão a Impugnante quando alega que o pagamento parcial não foi devidamente observado nas reformulações do crédito tributário.

Além das duas exclusões detalhadas anteriormente (reconhecimento parcial do crédito tributário e recolhimento complementar espontâneo anterior à ação fiscal), ao realizar a Primeira Reformulação do Crédito Tributário (fls. 340/355), a Fiscalização também alterou o crédito tributário para incluir os valores de ICMS/ST, MR e MI decorrentes da observância à regra do “ajuste” da MVA para as operações interestaduais sujeitas à substituição tributária, quando há diferença entre as alíquotas interna e interestadual, conforme previsão do art. 19, § 5º, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02:

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

(...)

§ 5º Nas operações interestaduais com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste Anexo, quando o coeficiente a que se refere o inciso IV deste parágrafo for maior que o coeficiente correspondente à alíquota interestadual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de **margem de valor agregado (MVA)**, esta será **ajustada à alíquota interestadual aplicável**, observada a fórmula “**MVA ajustada =  $\{[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1\} \times 100$** ”, onde:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - MVA ajustada é o percentual, com duas casas decimais, correspondente à margem de valor agregado a ser utilizada para apuração da base de cálculo relativa à substituição tributária na operação interestadual;

II - MVA-ST original é o coeficiente, com quatro casas decimais, correspondente à margem de valor agregado prevista na Parte 2 deste Anexo;

III - ALQ inter é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;

IV - ALQ intra é:

a) o coeficiente correspondente à alíquota interna estabelecida para a operação própria de contribuinte industrial ou importador substituto tributário relativamente ao ICMS devido nas operações subsequentes com a mercadoria; ou

b) o percentual de carga tributária efetiva, assim considerado o valor do coeficiente obtido pela multiplicação do valor da base de cálculo tributável pelo percentual correspondente à alíquota da mercadoria na operação e pela subsequente razão pelo valor da operação, caso a operação própria do contribuinte industrial a que se refere à alínea "a" esteja sujeita à redução de base de cálculo.

Efeitos de 08/12/2011 a 31/12/2017 - Acrescido pelo art. 5º e vigência estabelecida pelo art. 8º, ambos do Dec. nº 45.801, de 07/12/2011:

"b) caso a operação própria do contribuinte industrial a que se refere à alínea "a" esteja sujeita à redução de base de cálculo, o valor do multiplicador estabelecido na Parte 1 do Anexo IV."

(Destacou-se)

A alteração resultou numa majoração nos valores originais do crédito tributário de R\$ 1.035.031,64 (um milhão, trinta e cinco mil, trinta e um reais e sessenta e quatro centavos). Esse valor está detalhado por rubrica (ICMS/ST, MR e MI) no Termo de Reformulação do Lançamento de fls. 350/351 e pode ser visualizado, separado por competência, na coluna "Crédito Tributário Incluído" do Demonstrativo de Reformulação do Crédito Tributário de fls. 353/354, estando assim distribuído:

- **ICMS/ST: R\$ 369.592,60** (vide diferença entre a coluna "B" da aba "DCMM 2016a2018 Louvej\_ICMSST\_MR" da planilha original do crédito tributário – mídia digital de fls. 25 – e a coluna "B" da mesma aba na planilha do crédito tributário reformulado – mídia digital de fls. 349 – R\$ 605.784,82 X R\$ 975.377,42);

- **MR: R\$ 369.592,60** (100% do ICMS/ST);

- **MI: R\$ 295.846,44** (20% da diferença de BC ICMS/ST apurada - vide diferença entre a soma das células "D4, D5 e D6" da aba "DCMM 2016a2018 Louveira\_MI" da planilha original do crédito tributário – mídia digital de fls. 25 – e a soma das células "D4, D5 e D6" da mesma aba na planilha do crédito tributário reformulado – mídia digital de fls. 349) – (R\$ 8.965.598,68 - R\$ 7.486.364,75)\*0,2.

Por todo o exposto, corretas as reformulações realizadas pela Fiscalização.

Análise do Crédito Tributário Remanescente e de seus Questionamentos

Ao contrário do alegado pela Impugnante, a regra específica do art. 47-A, *caput*, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 prevalece sobre a regra geral do art. 19, inciso I, alínea “b”, do mesmo diploma legal, não representando a situação qualquer afronta à hierarquia das normas ou ao art. 8º da Lei Complementar nº 87/96.

Quando há na aplicação da legislação um conflito aparente de normas de mesmo nível hierárquico, o princípio da Especialidade, amplamente difundido e aceito no ordenamento jurídico brasileiro, determina que a norma especial prevaleça sobre a norma geral, sem necessidade de se declarar a revogação ou a invalidade desta última – “*lex specialis derogat legi generali*”.

Assim, constatando-se no caso concreto a situação descrita no art. 47-A, *caput*, (valor da operação própria superior a 80% do PMPF estabelecido para a mercadoria), será utilizado a MVA para se calcular o ICMS/ST, com automático afastamento da regra geral do art. 19, inciso I, alínea “b”, item 1 (PMPF), que continuará aplicável às demais operações que não se enquadrem na norma específica.

Assim, não há amparo para a pretensão da Impugnante, de afastar a aplicabilidade da MVA a todas as suas operações, sob o argumento de que o valor total das operações praticadas em cada competência mensal é inferior à soma dos PMPFs de todas essas operações, o que autorizaria a utilização da exceção do § 1º do mesmo dispositivo legal, qual seja, o PMPF. O texto do art. 47-A, *caput*, deixa claro que a verificação do percentual de 80% (oitenta por cento) se dá por operação, em relação a cada mercadoria. Observe-se:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

imposto devido a título de substituição tributária, calculadas com base no PMPF.

(Destacou-se)

As expressões e palavras singulares do texto do *caput* não deixam dúvidas de que a intenção do legislador foi regular operação e mercadoria de forma individualizada, como de fato se dá na prática, cotidianamente, nas retenções e recolhimentos realizados por outros contribuintes, relativos a operações alcançadas por tal regra.

Além disso, a regra excepcional do § 1º, que permite o cálculo do ICMS/ST de todas as operações por meio de um critério específico de PMPF, que toma como base as saídas ocorridas no estabelecimento até o décimo terceiro período mensal anterior ao atual, depende de concessão de regime especial pelo Superintendente de Tributação da SEF/MG, o que inexistia na situação em análise.

Destaque-se o que o Estabelecimento Autuado não está incluído na listagem da “Autorização Provisória DGP/SUFIS nº 002/2017” (doc. 07 – fls. 115/116), o que demonstra que ela nem mesmo chegou a solicitar tal regime especial.

Assim, sem razão a Impugnante em suas alegações, restando correta a aplicação da MVA às operações autuadas, por se enquadrarem na regra do art. 47-A, *caput*, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Ao contrário das afirmações da Peça de Defesa, a norma em comento não é ilegal, tratando-se de uma norma geral antielisiva que, sem negar validade ao negócio jurídico de compra e venda praticado pela Impugnante, atua no campo da eficácia tributária da norma, moldando apenas os efeitos jurídicos específicos que decorrerão desse negócio no que tange ao ICMS/ST.

A norma em comento vem tendo sua validade referendada por todas as Câmaras de Julgamento do CCMG, à unanimidade no que tange a esse ponto, como se deu, por exemplo, nos Acórdãos nºs 23.249/19/1ª, 22.022/19/2ª, 23.423/19/3ª e 5.256/19/CE.

O TJMG também já reconheceu a legalidade da norma antielisiva em comento no Processo nº 2758372-06.2010.8.13.0024, ao negar provimento a apelação cível do contribuinte contra sentença de primeira instância que já havia confirmado a validade do art. 47-A, *caput*, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Observe-se:

**RELATOR(A):** DES.(A) RAIMUNDO MESSIAS JÚNIOR

**DATA DE JULGAMENTO:** 03/12/2019

**DATA DA PUBLICAÇÃO DA SÚMULA:** 10/12/2019

**EMENTA:**

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE - ART. 150, § 7º, DA CR/88 - **BASE DE CÁLCULO - ART. 19, I, "B", RICMS, C/C ART. 47-A DO DECRETO Nº 43.080/2002** - MULTAS DEVIDAS - CONFISCO NÃO CARACTERIZADO - INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE AS MULTAS - POSSIBILIDADE - TAXA SELIC - ADEQUAÇÃO -

SENTENÇA MANTIDA - RECURSO NÃO PROVIDO. 1. **TRATANDO-SE DE MERCADORIAS COMPREENDIDAS NO ITEM 1 DA PARTE 2 DO ANEXO XV, DO RICMS, O IMPOSTO DEVE SER CALCULADO CONFORME O ESTABELECE O ART. 19, I, 'B', 3, DO RICMS, APLICÁVEL POR FORÇA DO ART. 47-A DO DECRETO Nº 43.080/2002.** 2. NÃO SÃO CONFISCATÓRIAS AS MULTAS QUE NÃO ULTRAPASSAM 100% DO VALOR DO TRIBUTOS DEVIDO, CONFORME ENTENDIMENTO PACIFICADO PELO STF. 3. ADEQUADA A INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A INTEGRALIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, QUE INCLUI A PENALIDADE PECUNIÁRIA APLICADA (ART. 113, I, C/C ART. 161, CAPUT, DO CTN). 4. SEGUNDO A TESE FIXADA PELO STJ NO RESP 879.844/MG, SUBMETIDO AO JULGAMENTO SOB A SISTEMÁTICA DOS RECURSOS REPETITIVOS, É LEGÍTIMA A UTILIZAÇÃO DA TAXA SELIC COMO ÍNDICE DE CORREÇÃO MONETÁRIA E DE JUROS DE MORA, NA ATUALIZAÇÃO DOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS PAGOS EM ATRASO, DIANTE DA EXISTÊNCIA DE LEI ESTADUAL QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS. **5. SENTENÇA MANTIDA. 6. RECURSO NÃO PROVIDO.**

(DESTACOU-SE)

Noutra decisão, o TJMG inclusive reconhece que a norma antielisiva em questão visa apenas corrigir distorções da cobrança do imposto, não representando afronta ao princípio da isonomia:

DADO QUE A FORMA DE CÁLCULO DO ICMS-ST PREVISTA NO ART. 47 DO RICMS VISA APENAS **CORRIGIR DISTORÇÕES DA COBRANÇA IGUAL PARA CONTRIBUINTES EM SITUAÇÕES DESIGUAIS, NÃO SE VERIFICA AFRONTA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA.** (TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0024.10.204656-2/002 - RELATOR: DES. MARCELO RODRIGUES - 2ª CÂMARA CÍVEL - J. 10/11/2015).

(DESTACOU-SE)

Ainda sobre o tema, não há qualquer fundamento na alegação da Impugnante de que a revogação do Convênio ICMS nº 52/17 pelo Convênio ICMS nº 142/18, que passou a referendar a utilização do “gatilho fiscal” no § 4º da Cláusula Décima Primeira, reforça a ilegalidade da utilização deste critério para apuração do ICMS/ST.

As operações autuadas ocorreram entre maio de 2016 e abril de 2018, sob a vigência dos Convênios ICMS nº 81/93 e 52/17. O fato de o Convênio ICMS nº 142/18, firmado por todos os estados para tratar de regras gerais sobre substituição tributária, ter passado a prever expressamente a utilização da norma antielisiva específica denominada popularmente como “gatilho fiscal”, não induz a conclusão de que uma norma já existente na legislação interna sobre a matéria fosse ilegal, mas ao contrário, reforça a instrumentalidade prática e a validade do instrumento até então utilizado.

Destaque-se também que, ao contrário do que afirma a Impugnante, os arts. 31-A e 31-B da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, que entraram em vigor em 1º/03/19 para regulamentar os cálculos relativos à complementação ou restituição do ICMS/ST em razão da não definitividade da base de cálculo presumida, também não referendam ou reforçam a acusação de ilegalidade do “gatilho fiscal”.

Em matéria de substituição tributária, quando o remetente (no caso, a Autuada) realiza operações de venda de mercadorias na condição de substituto tributário, o valor retido no documento fiscal a título de ICMS/ST, seja ele qual for, será integralmente repassado ao destinatário das mercadorias, mediante acréscimo no campo “Valor Total da Nota Fiscal”.

Isso ocorre porque o ICMS/ST representa um tributo incidente sobre os fatos geradores presumidos, que ainda acontecerão, quando se realizarem as operações subsequentes da cadeia de circulação da mercadoria. Não se trata aqui de imposto próprio incidente sobre a operação da remetente.

Neste contexto, quem suporta o ônus financeiro imediato do ICMS/ST é o destinatário das mercadorias e não o remetente/responsável, pois aquele ressarcе financeiramente este, pela integralidade do valor retido/recolhido, quando do pagamento pelas mercadorias adquiridas. Esta é a essência lógica da substituição tributária “para frente”, que é, antes de tudo, uma antecipação de imposto relativo a fatos geradores que, presumidamente, ocorrerão no futuro.

Por essa razão, caberá ao destinatário, caso realize a venda que encerra a cadeia de circulação da mercadoria (venda a consumidor final), valer-se dos citados arts. 31-A e 31-B para solicitar a restituição dos valores eventualmente pagos a maior (venda por valor inferior à BC do ICMS/ST) ou promover o pagamento do imposto complementar (venda por valor superior à BC do ICMS/ST).

Como se vê, os citados dispositivos legais nem mesmo se aplicam à Autuada, que é uma distribuidora voltada à revenda de mercadorias para outros contribuintes e não uma empresa varejista, que realize vendas a consumidores finais mineiros.

Por fim, não cabe ao CCMG negar a aplicação de ato normativo em vigor, por força da limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 110, inciso I, do RPTA:

Lei nº 6.763/75

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;

(...)

RPTA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 110. 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 resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

Assim, por todos os argumentos expostos, sem razão a Impugnante na alegação de ilegalidade do critério contido no art. 47-A, *caput*, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Noutro giro, cumpre destacar que ao emitir a nota fiscal, a Autuada já possui todos os elementos necessários para verificar se a operação deve ou não se sujeitar à norma específica que determina a utilização da MVA em detrimento do PMPF para fins de formação da base de cálculo do ICMS/ST.

A identificação da regra aplicável se dá pelo simples confronto entre o valor unitário do produto na operação própria e o PMPF estabelecido para este mesmo produto na correspondente portaria da SEF/MG. Se o primeiro valor ultrapassar 80% (oitenta por cento) do segundo, aplica-se o art. 47-A c/c art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, ambos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, exatamente como procedeu a Fiscalização para apurar o crédito tributário, o que pode ser visualizado na aba “CONFE MVA 2016a2018 Louveira” da planilha de apuração do crédito tributário (mídia digital – fls. 25).

Este cenário é suficiente para afastar os questionamentos relativos a suposta ofensa ao princípio da segurança jurídica.

A Impugnante alega que, na formação da base de cálculo do ICMS/ST, devem ser excluídos os valores dos descontos incondicionais, já que o ponto de partida para apuração é a operação própria, que não inclui estes valores. Afirma que o Enunciado de Súmula nº 457 do STJ demonstra que o assunto já foi pacificado na jurisprudência.

É incontroverso que na operação própria de circulação de mercadorias promovida por contribuinte do imposto, os descontos incondicionais não integram a base de cálculo do imposto (ICMS/OP), conforme determinam o art. 13, § 1º, inciso II, alínea “a”, da LC 87/96 e o art.13, § 2º, item 1, alínea “b”, da Lei nº 6.763/75.

Contudo, a discussão travada gira em torno da inclusão ou não dos descontos incondicionais na base de cálculo das operações subsequentes presumidas, ou seja, na base de cálculo do ICMS/ST.

Em 11/08/11 foi publicado o Decreto nº 45.688, que alterou a redação do item 3, alínea “b”, inciso I, 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 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).

Cabe mencionar que o entendimento defendido pela Impugnante, quanto à não inclusão do desconto incondicional na base de cálculo do ICMS/ST, encontra óbice para aplicação no âmbito deste Conselho de Contribuintes, nos termos do que dispõem o art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75 e o art. 110, inciso I, do RPTA, já transcritos.

Vale dizer que, no caso da substituição tributária, inegavelmente, não há garantia de que o valor do desconto incondicional concedido na operação própria do remetente será repassado pelo destinatário, automaticamente, para o consumidor final, na operação subsequente.

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 e disponível em <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)

O entendimento de que o desconto incondicional compõe a base de cálculo do ICMS/ST é também adotado por outros Fiscos. Cita-se, por exemplo, as seguintes orientações:

SEFAZ PA

ASSUNTO: ICMS. BASE DE CÁLCULO/ ST E ANTECIPAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS.

(...)

3. Assim, de uma interpretação sistemática, podemos afirmar que nas operações em que o vendedor da

mercadoria concede descontos incondicionados, em que estes são expressos nos documentos fiscais, a base de cálculo do ICMS, da operação própria, será sempre menor que o valor da operação, uma vez que sobre esse valor não incidirá o ICMS. Contudo, este fato em nada influencia a formação da base de cálculo da ST, uma vez que, o preço de partida será sempre o valor da operação, sobre o qual deverão, teoricamente, estar incluídos todos os valores que formam o preço da mercadoria.

4. Ainda neste sentido, o RICMS-PA e o Manual de Orientação do Contribuinte - NF-e ao tratarem dos “campos dos documentos”, prevêm nos quadros “Dados do Produto” e “Dados dos Produtos e Serviços”, respectivamente, campos diferentes para aposição do valor total do produto e das respectivas bases de cálculo, corroborando a assertiva de que nem sempre o valor da operação coincide com a base de cálculo do tributo.

5. No que se refere à base de cálculo para fins de antecipação do ICMS, ocorre a mesma situação. De fato, o art. 109 do Anexo I do RICMS, ao tratar da base de cálculo da antecipação dispõe que o imposto a ser recolhido sob este sistema terá como preço de partida o valor da operação.

(...)

CONCLUSÃO,

Por todo o exposto, informamos que o preço de partida para a formação da base de cálculo das operações sujeitas à substituição tributária e antecipação do ICMS será sempre o valor da operação própria realizada pelo remetente, dela fazendo parte os valores correspondentes a qualquer os descontos, seja condicionados seja incondicionados. SMJ

Belém (PA), 24 de maio de 2013.

UZELINDA MARTINS MOREIRA, Coordenadora CCOT/DTR;

ROSELI DE ASSUNÇÃO NAVES, Diretora de Tributação.

(Grifos acrescidos).

SEFAZ PI

ESTADO DO PIAUÍ SECRETARIA DA FAZENDA  
UNIDADE DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA -  
UNATRI PARECER UNATRI/SEFAZ Nº 1.107/2005 1

Assunto: Tributário ICMS Substituição Tributária –  
Base de Cálculo

(...)

Note-se que, no tocante à composição da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, o valor inicial é o da operação própria realizada. Em momento algum a legislação tributária estadual determina ou refere-se a qualquer dedução relacionada com descontos concedidos pelos fornecedores aos adquirentes dos produtos sujeitos à substituição tributária, até porque tal dedução implicaria redução do valor do imposto retido a recolher, relacionado às operações subseqüentes.

Com efeito, os dispositivos transcritos dispõem de forma clara e inequívoca sobre quais parcelas constituirão o valor da base de cálculo para exigência do imposto por substituição tributária.

Desse modo, a luz da legislação tributária estadual, na determinação da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária não deverá haver qualquer dedução, mesmo decorrente de descontos concedidos incondicionalmente pelo fornecedor, exceto nos casos previstos nos respectivos convênios ou protocolos instituidores da sistemática de substituição tributária.

É o parecer. À consideração superior.

UNIDADE DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTARIA - UNATRI, em Teresina, 09 de agosto de 2005.

EDIVALDO DE JESUS SOUSA

Agente Fiscal – Mat. 02240-3

De acordo.

Encaminhe-se à Superintendência da Receita para os procedimentos finais.

(Grifos acrescidos).

SEFAZ/RJ

(Manual ST/Secretaria de Estado de Fazenda Estado do Rio de Janeiro)

Base de Cálculo

(...)

Obs.: integram, ainda, a base de cálculo da substituição tributária as bonificações, descontos e quaisquer outras deduções concedidas no valor total ou unitário da mercadoria.

(Grifos acrescidos)

Desse modo, à luz da legislação tributária estadual vigente no período autuado, na determinação da base de cálculo do imposto devido por substituição

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributária não deverá haver qualquer dedução, mesmo decorrente de descontos concedidos incondicionalmente pelo fornecedor.

O TJMG vem corroborando o entendimento de que os descontos incondicionais devem ser computados na base de cálculo do ICMS/ST. Confira-se:

EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO - ICMS - MERCADORIAS EM BONIFICAÇÃO - PROVA DOCUMENTAL - NATUREZA JURÍDICA DE DESCONTO INCONDICIONAL - NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DEVIDO EM RAZÃO DAS OPERAÇÕES PRÓPRIAS DO CONTRIBUINTE - JULGAMENTO PELO STJ, EM RECURSO REPETITIVO, NA FORMA DO ART. 543, DO CPC - OPERAÇÕES TAMBÉM SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE - AUSÊNCIA DE PROVAS DE QUE O BENEFÍCIO É REPASSADO NAS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES - INCIDÊNCIA DO ICMS POR SUBSTITUIÇÃO, NO QUE SE REFERE ÀS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES -- OPERAÇÕES PRÓPRIAS - AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO - AUSÊNCIA DE PROVA DE ATO DA FISCALIZAÇÃO, OU AMEAÇA CONCRETA, DE INCIDÊNCIA NAS OPERAÇÕES DIRETAS - SEGURANÇA DENEGADA - SENTENÇA MANTIDA, POR OUTROS FUNDAMENTOS. - AS MERCADORIAS REMETIDAS A TÍTULO DE BONIFICAÇÃO, NA VENDA DIRETA, REALIZADA PELO FABRICANTE AO SEU CLIENTE ATACADISTA OU VAREJISTA, NÃO INTEGRAM A BASE DE CÁLCULO DO ICMS, UMA VEZ QUE, QUANTO A ELAS, NÃO HÁ OPERAÇÃO MERCANTIL, JÁ QUE NÃO HÁ EFETIVA COBRANÇA DE PREÇO, SENDO MODALIDADE DE DESCONTO INCONDICIONAL. - TODAVIA SENDO AS OPERAÇÕES TAMBÉM SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE, AS MERCADORIAS REMETIDAS PELO FABRICANTE, A TÍTULO DE BONIFICAÇÃO, SOMENTE PODEM SER BENEFICIADAS PELA NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS SUBSTITUTO, SE HOVER PROVA DE QUE O BENEFÍCIO É REPASSADO NAS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES.

- AUSÊNCIA DE PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA, NO CASO DOS AUTOS, DE QUE O BENEFÍCIO SEJA REPASSADO NAS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES, NO CASO DAS OPERAÇÕES ICMS/ST. - NÃO HAVENDO PREVISÃO, NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, DE INCIDÊNCIA DE ICMS NAS OPERAÇÕES PRÓPRIAS COM MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO, É MISTER, PARA O PROVIMENTO MANDAMENTAL PREVENTIVO À EXAÇÃO, QUE HAJA QUALQUER ATO DA FISCALIZAÇÃO, OU MESMO AMEAÇA, DE TRIBUTAÇÃO DAS REFERIDAS OPERAÇÕES DIRETAS. - À MÍNGUA DA DEMONSTRAÇÃO DAS CIRCUNSTÂNCIAS ACIMA REFERIDAS, A CONCESSÃO DA SEGURANÇA PREVENTIVA, NO QUE SE REFERE ÀS OPERAÇÕES PRÓPRIAS COM MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO, REPRESENTARIA DECLARAÇÃO GENÉRICA DE NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO, SEM QUALQUER CONCRETUDE, O QUE NÃO É CABÍVEL. - DESCABIDA A CONCESSÃO DA SEGURANÇA

PREVENTIVA, - RECURSO A QUE SE NEGA PROVIMENTO, POR FUNDAMENTO DIVERSO DA SENTENÇA. (APELAÇÃO CÍVEL 1.0433.10.008800-7/001, RELATOR(A): DES.(A) SANDRA FONSECA, 6ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 19/10/2012, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 23/10/2012). (GRIFOS ACRESCIDOS).

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 ACRÉSCIDO 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 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).

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - AÇÃO REVISIONAL DE PARCELAMENTO - ICMS - RÉGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - BASE DE CÁLCULO - DESCONTOS INCONDICIONAIS - INCIDÊNCIA

- PRECEDENTES DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA - HONORÁRIOS - MANUTENÇÃO DO VALOR ARBITRADO NA SENTENÇA - RECURSOS NÃO PROVIDOS (TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0024.14.233582-7/002, RELATOR(A): DES.(A) AUDEBERT DELAGE , 6ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 14/03/2017, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 24/03/2017)

(...)

O ICMS EM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA É PAGO COM ANTECIPAÇÃO DA QUANTIA DEVIDA PELAS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES, CALCULADO POR MEIO DO VALOR QUE PRESUMIVELMENTE ALCANÇARIA AO PREÇO COBRADO DO CONSUMIDOR FINAL, LEVANDO EM CONSIDERAÇÃO A MARGEM DE VALOR AGREGADO. À VISTA DISSO, NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NÃO HÁ REDUÇÃO AUTOMÁTICA DO VALOR PAGO PELO CONSUMIDOR FINAL EM RAZÃO DA CONCESSÃO DE DESCONTO INCONDICIONADO EM UMA DAS OPERAÇÕES, DEVENDO A BENESSE SER REITERADA EM TODAS AS FASES SEGUINTE. AINDA QUE O PREÇO NÃO SEJA TABELADO, É NECESSÁRIA A DEMONSTRAÇÃO CABAL DE QUE O DESCONTO INCONDICIONAL DO FORNECEDOR TENHA SIDO REPASSADO PELOS DEMAIS NAS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES, ATÉ A ÚLTIMA, AO CONSUMIDOR FINAL, O QUE NÃO FOI COMPROVADO NOS AUTOS, ÔNUS QUE INCUMBIA À PARTE AUTORA (ART. 333, I, DO CPC/73). A MATÉRIA JÁ FOI ENFRENTADA PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, TENDO SIDO FIRMADO ENTENDIMENTO NA PRIMEIRA SEÇÃO DO TRIBUNAL, PACIFICANDO A JURISPRUDÊNCIA NO SENTIDO DE RECONHECER A LEGALIDADE DA INCLUSÃO DOS DESCONTOS INCONDICIONAIS NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS EM REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONFIRA-SE: "EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA - TRIBUTÁRIO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - VENDAS COM BONIFICAÇÃO - RECOLHIMENTO DESTACADO - VALIDADE - AUSÊNCIA DE PRESUNÇÃO DA MANUTENÇÃO DO BENEFÍCIO.

(...)

"TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDAS COM BONIFICAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. 1. A PRIMEIRA SEÇÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA ENTENDE QUE, SOB O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, INTEGRAM A BASE DE CÁLCULO DO ICMS OS VALORES CORRESPONDENTES ÀS MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO, ASSIM COMO OCORRE NO TOCANTE AOS DESCONTOS INCONDICIONAIS (ERESP 715.255/MG, REL. MIN. ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, DJE 23/2/11). 2. AGRADO REGIMENTAL NÃO PROVIDO." (AGRG NO AGRG NO AG 1405559/RS, REL. MINISTRO HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 24/02/2015, DJE 23/03/2015)

(DESTACOU-SE)

Portanto, prevalece no judiciário o entendimento de que o Enunciado de Súmula nº 457 do STJ (“os *descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS*”) cuida apenas da não inclusão dessa parcela na base de cálculo da operação própria do contribuinte, não se referindo à operação de substituição tributária praticada na condição de responsável tributário.

Assim, pelo exposto, sem razão a Impugnante em seu pleito.

A Impugnante afirma que houve indevida aplicação do PMPF de “Outras Marcas – Cerveja Especial” aos produtos das Notas Fiscais nºs 185.486 e 185.487 (fls. 367).

Aduz que, por não haver PMPF específico para o item e nem preço sugerido pelo industrial ou importador, impõe-se o terceiro critério de definição da base de cálculo da ST, qual seja, a MVA, nos termos do art. 19, inciso I, alínea “b”, item 2, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, exatamente como ela procedeu. Conclui que a Consulta de Contribuintes nº 161/18 (doc. 04 – fls. 381/384) coaduna com este entendimento.

Entretanto, razão não lhe assiste.

O questionamento refere-se aos produtos “KONA BIG WAVE GOLDEN ALE OW 355ML SP C 4” e “KONA LONGBOARD LAGER OW 355ML SIXPAC C 4”, dois tipos de cervejas especiais distribuídas pela Impugnante. Os dados completos das notas fiscais emitidas e os cálculos realizados pela Fiscalização podem ser vistos nas linhas “4 e 5” da aba “CONFE PMPF 2016a2018 Louveira” da planilha de apuração da segunda reformulação do crédito tributário (**mídia digital – fls. 405**).

Na data de emissão dos documentos fiscais (04/10/17), em matéria de bebidas, estava vigente a Portaria SUTRI nº 663/17. Apesar de não possuir um PMPF específico para tais mercadorias, a citada portaria possuía um PMPF geral para as cervejas especiais envasadas em embalagens de vidro de 355 ml, qual seja, o Item 407 – “*Vidro Descartável 301 a 375ml/Outras Marcas – Cerveja Especial*”.

Como já dito anteriormente, existindo PMPF específico para a mercadoria, em regra, ele será utilizado no cálculo da substituição tributária, em detrimento da MVA, em razão da ordem prevista no art. 19, inciso I, alínea “b”, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, não havendo amparo jurídico para entendimento diverso.

Por fim, a Consulta de Contribuintes nº 161/18 apenas reproduz a adequada interpretação da sequência de regras para formação da base de cálculo do ICMS/ST, previstas no art. 19, inciso I, alínea “b”, itens 1 a 3, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e já detalhadas anteriormente no presente acórdão:

#### Consulta de Contribuintes nº 161/18

Dessa forma, o preço fixado por órgão público competente prevalece ao preço médio ponderado a consumidor final, que, por sua vez, prevalece ao preço final a consumidor sugerido ou divulgado pelo industrial, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

e aprovado pela SUTRI, vindo, por último, a adoção de margem de valor agregado (MVA).

Entretanto, como já visto, as cervejas especiais não especificadas individualmente na Portaria SUTRI nº 663/17, possuíam um PMPF geral previsto no Item 407 do documento, o que é suficiente para afastar a utilização da MVA, como pretendeu o Contribuinte.

Assim, sem razão a Impugnante em seu questionamento, restando correta a utilização da PMPF previsto na legislação.

No que tange à alegação de que não é cabível a aplicação da Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, já que o suposto equívoco nas notas fiscais autuadas decorreu de mera divergência interpretativa, afetando apenas as obrigações principais, mais uma vez não lhe assiste razão.

Como já demonstrado alhures, a Impugnante consignou nos documentos fiscais que acobertaram as operações autuadas, valor de base de cálculo da substituição tributária menor do que o previsto na legislação, um típico descumprimento de obrigação acessória (instrumental, diversa do recolhimento do imposto).

A conduta praticada se amolda perfeitamente ao antecedente do tipo infracional previsto no inciso VII e na primeira parte da alínea “c”, razão pela qual está correta a exigência do consequente, previsto na segunda parte da alínea “c”, qual seja, a multa isolada de 20% (vinte por cento) do valor da diferença de base de cálculo apurada, exatamente como procedeu a Fiscalização. Observe-se:

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;**

(Destacou-se)

Ademais, o art. 136 do CTN estabelece que a responsabilidade por infrações independente da intenção do agente ou da efetividade, natureza e extensão do ato praticado. Basta que a conduta se amolde ao tipo infracional previsto na legislação, como se deu no presente caso:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Assim, correta a exigência da penalidade isolada em comento, decorrente do descumprimento de obrigação acessória prevista na legislação.

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

Não se vislumbra qualquer afronta às normas tributárias na imposição de duas penalidades exigidas de maneira cumulativa, pois elas possuem naturezas distintas, vinculadas a fatos diversos.

A Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 apena o descumprimento da obrigação principal de recolher o imposto devido, estando agravada pelo fato de se tratar de operação sujeita à substituição tributária:

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

(...)

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

(...)

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

Já a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75 é devida em razão do descumprimento da obrigação acessória de informar corretamente a base de cálculo do ICMS/ST na nota fiscal emitida:

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

(...)

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(Destacou-se) .

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)

Correta, portanto, a aplicação das penalidades, na exata medida prevista na legislação tributária deste estado.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório das multas, cumpre registrar mais uma vez que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e art. 110, inciso I do RPTA, já transcritos.

Ainda assim, importante transcrever parte do voto da Ministra Carmem Lúcia, em decisão do Supremo Tribunal Federal relativa a eventual afronta ao princípio do não confisco, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A

MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUO QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Por todo o exposto, estando caracterizada a infringência à legislação tributária, por se tratar de imposto não retido por substituição tributária, a Fiscalização promoveu a formalização do crédito tributário, em obediência ao art. 142, parágrafo único, do CTN. Não tendo a Impugnante apresentado prova capaz de ilidir o feito fiscal, legítimo se torna o lançamento.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário efetuadas pela Fiscalização às fls. 340/354 e 386/405, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Victor Costa Ferreira e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Joana Faria Salomé. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Revisora) e Alexandre Périssé de Abreu.

**Sala das Sessões, 03 de março de 2021.**

**Gislana da Silva Carlos  
Relatora**

**Carlos Alberto Moreira Alves  
Presidente**

D