

Acórdão: 25.102/24/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.003864323-40
Impugnação: 40.010158223-97
Impugnante: Cervejaria Bamboa Ltda
IE: 003415598.00-96
Proc. S. Passivo: William Robert Nahra Filho
Origem: DF/Uberaba

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO. Constatada a retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST, devido pela Autuada, estabelecida em Mato Grosso do Sul, que por força dos Protocolos ICMS n^os 11/91 e 28/03, está obrigada a reter e recolher o ICMS/ST na saída de bebidas energéticas para contribuintes deste estado, na condição de substituta tributária, nos termos dos arts. 12 e 46, inciso I Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Infração caracterizada nos termos do art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 e art. 47-A, ambos do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, c/c § 2^o, inciso I da Lei n^o 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, observado o limite previsto no § 2^o, inciso I, todos da mencionada lei.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA - FEM. Constatou-se a falta de retenção e de recolhimento do ICMS/ST relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria - FEM (adicional de dois pontos percentuais na alíquota do imposto), nos termos do art. 2^o e art. 3^o, inciso I, alínea “a”, ambos do Decreto n^o 46.927/15. Corretas as exigências do ICMS/ST relativo ao FEM e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2^o, inciso I da Lei n^o 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre retenção e recolhimento à menor de ICMS a título de substituição tributária nas saídas de mercadorias (bebidas energéticas e embalagens diversas), para contribuintes mineiros, conforme estabelecido nos Protocolos ICMS n^os 11/91 e 28/03, no período de novembro de 2019, junho, julho, setembro e outubro de 2021, junho, agosto, setembro e outubro de 2022 e janeiro e março de 2023.

Segundo a Fiscalização, a Autuada realizou venda de mercadorias para destinatários estabelecidos neste estado, utilizando, como base de cálculo do ICMS/ST, o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF), veiculado em portarias editadas

pela Superintendência de Tributação da Secretaria de Fazenda (SUTRI), em desacordo com o disposto no art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02.

Referido dispositivo regulamentar disciplina a adoção do critério da Margem de Valor Agregado (MVA), a que se refere o art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, do citado Anexo XV do RICMS/02, para fins de composição da base de cálculo do ICMS/ST, quando o valor da operação própria praticado pelo remetente for superior a 80% (oitenta por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) estabelecido para a mercadoria.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, adequada nos termos do § 2º, inciso I do referido art. 55 da mencionada lei.

Constatado ainda a falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), no período de novembro de 2019, junho, julho, setembro e outubro de 2021 e junho, agosto, setembro e outubro de 2022.

Exigências do ICMS/ST relativo ao FEM e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 56/80, com os argumentos a seguir, em síntese:

- aduz que a Fiscalização não anexou ao e-PTA qualquer demonstrativo ou planilha que comprove que a base de cálculo própria da Impugnante excedeu a 80% (oitenta por cento) do preço médio ponderado fiscal - PMPF, conforme exige o art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02;

- argui que a ausência deste demonstrativo no Auto de Infração está em desacordo com os requisitos previstos no art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN, portanto, deve ser considerado nulo, uma vez que tal elemento é essencial e indispensável para a autuação fiscal sob pena de restar prejudicada a ampla defesa e o contraditório e, principalmente, a própria prova do cometimento da infração;

- transcreve Acórdão nº 22.328/16/1ª do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais – CCMG, que declarou nulo o Auto de Infração pelo fato de constar apenas planilha do Fisco relacionando operações realizadas por meio de cartão de crédito, mas não o próprio documento de onde foram colhidas estas informações;

- sustenta que o uso da sistemática do gatilho de 80% (oitenta por cento), previsto no art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02 é ilegal, pois está em desacordo com o Protocolo ICMS nº 11/91 e com o art. 9º da Lei Complementar (LC) nº 87/96;

- acrescenta que o estado de Minas Gerais não possui a prerrogativa de modificar unilateralmente o acordo estabelecido pelo Protocolo ICMS nº 11/91 acomodando disposição diversa para as operações interestaduais sob pena de ofensa direta ao art. 9º da Lei Complementar (LC) nº 87/96 e que diante deste vício insanável,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(a utilização do art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02), o Auto de Infração deve ser considerado nulo;

- entende que a aplicação do gatilho gerou uma base de cálculo (BC), do ICMS/ST, artificial, diante da realidade do preço efetivamente praticado no mercado, especialmente pelo fato do PMPF desconsiderado ter sido obtido por profundo estudo da média ponderada dos preços destas mercadorias, refletindo os preços usualmente praticados no mercado;

- acrescenta que não consta no processo nenhum levantamento de que a base de cálculo obtida por meio do gatilho é justa e próxima à realidade do mercado, fato que torna nulo o Auto de infração emitido;

- relata que o preço das mercadorias em questão, energético furioso embalagem Pet 250 ml, energético furioso embalagem lata 473 ml, energético furioso embalagem Pet 1L e energético furioso embalagem Pet 2L, após a aplicação do gatilho, suplanta em muito os preços usualmente praticados no mercado e que a desconsideração do PMPF, pela Fiscalização, mais do que duplicou o preço destes produtos, quando comparados aos preços apresentados nos encartes das redes de varejos, destinatárias destas mercadorias;

- menciona que a base de cálculo (BC) presumida do ICMS/ST, não se concretizou na prática, o que demonstra a ausência de qualquer prova de recolhimento à menor do imposto;

- assevera que a Administração Pública possui banco de dados com todas as notas fiscais e cupons destas mercadorias emitidas ao consumidor final e, portanto, poderia ter facilmente demonstrado que sua base de cálculo correspondia à realidade dos preços finais e como não o fez, deixou de apresentar ônus probatório que os preços utilizados correspondiam à realidade dos preços finais ao consumidor;

- pondera que existe vício na aplicação da multa de revalidação (MR) pois no presente caso, não se tratou de falta de retenção ou recolhimento do ICMS/ST, como exigido no dispositivo legal, mas sim de recolhimento parcial do imposto e, portanto, não pode sofrer a mesma sanção daquele que sequer destacou o ICMS/ST, diferente da Impugnante que declarou e recolheu grande parte do imposto,

- entende que uma vez que o imposto foi retido e pago, mesmo que parcialmente, está descaracterizada a infração tipificada pelo art. 56 c/c § 2º, inciso I da Lei 6.763/75;

- discorda da exigência cumulativa das multas de revalidação (MR) e isolada (MI), uma vez que foram aplicadas sobre o mesmo fato gerador, em evidente “bis in idem” e individualmente foram calculadas com 100% (cem por cento) do valor do imposto, percentual comprovadamente confiscatório;

- reitera que destacou e recolheu grande parte do imposto devido e, portanto, deve ser afastada a Multa de Revalidação capitulada no art. 56 c/c § 2º, inciso I da Lei 6.763/75, ou mesmo reduzida e a multa isolada deverá ser reduzida a 20% (vinte por cento), sob pena de ofensa ao princípio do não confisco nos termos do art. 150, inciso IV da Constituição da República de 1988 – CR/88;

- requer o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração, eis que eivados de vícios, ou subsidiariamente, a realização de perícia, com quesitos arrolados às págs. 80.

Pede a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização manifesta-se às págs. 227/246, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Alegação Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Induvidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

Rejeitam-se, pois, as prefaciais arguidas.

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e assim serão analisadas.

Do Pedido de Perícia

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo.

Para tanto formula os quesitos de págs 80, de modo a identificar os equívocos apontados na autuação, em relação ao distanciamento da base de cálculo (BC) do ICMS/ST, após a aplicação do gatilho de 80% (oitenta por cento), do art. 47-

A, Anexo XV do RICMS/02, em comparação aos “preços praticados no mercador considerado”, devendo lançar mão inclusive de informações de notas fiscais e cupons eletrônicos, presentes na base de dados da Fazenda Pública Estadual de Minas Gerais.

Segundo a doutrina “em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispendo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litúgio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Cabe assinalar que a controvérsia instaurada entre o Fisco e a Impugnante não reside propriamente na descrição dos produtos e, tampouco, diz respeito às suas respectivas utilizações no âmbito da atividade desenvolvida no estabelecimento atuado. A divergência refere-se à interpretação da legislação aplicável à matéria ou, mais especificamente, à subsunção do fato (incontroverso) à norma, haja vista a polêmica em torno dos conceitos legais e regulamentares (apuração da base de cálculo nos termos do art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02).

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.^a APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

(...)

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre retenção e recolhimento à menor de ICMS a título de substituição tributária nas saídas de mercadorias (bebidas energéticas e embalagens diversas), para contribuintes mineiros, conforme estabelecido nos Protocolos ICMS nºs 11/91 e 28/03, no período de novembro de 2019, junho, julho, setembro e outubro de 2021, junho, agosto, setembro e outubro de 2022 e janeiro e março de 2023.

Segundo a Fiscalização, a Autuada realizou venda de mercadorias para destinatários estabelecidos neste estado, utilizando, como base de cálculo do ICMS/ST, o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF), veiculado em portarias editadas pela Superintendência de Tributação da Secretaria de Fazenda (SUTRI), em desacordo com o disposto no art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02.

Referido dispositivo regulamentar disciplina a adoção do critério da Margem de Valor Agregado (MVA), a que se refere o art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, do citado Anexo XV do RICMS/02, para fins de composição da base de cálculo do ICMS/ST, quando o valor da operação própria praticado pelo remetente for superior a 80% (oitenta por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) estabelecido para a mercadoria.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, adequada nos termos do § 2º, inciso I do referido art. 55 da mencionada lei.

Constatada ainda a falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), no período de novembro de 2019, junho, julho, setembro e outubro de 2021 e junho, agosto, setembro e outubro de 2022.

Exigências do ICMS/ST relativo ao FEM e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Ressalta-se, de início, que a Impugnante argui que a Fiscalização não anexou ao e-PTA, qualquer demonstrativo ou planilha que comprove que sua base de cálculo (BC), excedeu a 80% (oitenta por cento) do PMPF e que a ausência desse

demonstrativo/planilha no Auto de Infração, seria causa de nulidade do Auto de Infração por infringência ao art. 142 do CTN.

Todavia, tal entendimento carece de razão.

Verifica-se que a Impugnante foi autuada, por realizar operações com retenção e recolhimento à menor do ICMS/ST, bem como falta de recolhimento do adicional de 2% (dois por cento) referente ao Fundo de Erradicação da Miséria – FEM, por ela devidos, em decorrência da apuração à menor da base de cálculo da substituição tributária (ST), haja vista que não atendeu as disposições contidas no art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02, que disciplina a utilização da Margem de Valor Agregado (MVA) quando o valor da operação própria praticado pelo remetente seja superior a 80% (oitenta por cento) do Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF), divulgado em Portaria da Superintendência de Tributação (SUTRI).

Esclareça-se, por oportuno, que essas operações praticadas pela Autuada, foram devidamente formalizadas por meio da emissão das respectivas notas fiscais eletrônicas que consumaram estas vendas.

Verifica-se que a pág. 08 do Relatório Fiscal Complementar, arquivo integrante do e-PTA, contém a seguinte descrição:

“Os arquivos anexos ao Auto de Infração:

(...)

Anexo 1. (Planilha) NF-e Consideradas e ICMS/ST M.V.A e FEM.”

Foram relacionadas todas as notas fiscais emitidas pela Impugnante nas operações por ela praticadas e que foram consideradas na emissão do respectivo Auto de Infração, objeto desta impugnação, conforme Anexo 1 do e-PTA, pags. 15.

Ademais, não só a relação destas notas fiscais, que compõe o Anexo 1, que é inclusive, composto por 4 (quatro) planilhas:

- 1- “NF-e Produtos Cálculo”;
- 2- “Análise dos Produtos Considerados”;
- 3- “NF-e Produtos Considerados” e;
- 4- “NF-e Consideradas”.

Vale ressaltar que na planilha “NF-e Produtos Cálculo”, estão demonstradas todas as informações de forma detalhada e completa, bem como todos os cálculos que comprovam, de forma inequívoca, que a base de cálculo apurada pela Autuada (por meio do PMPF), está em desacordo à legislação tributária, (art.47-A, Anexo XV, RICMS/ 02).

Basta observar os cálculos demonstrados na planilha “NF-e Produtos Cálculo”, para perceber que a Autuada optou por apurar a base de cálculo do imposto, de forma indevida, pois à menor daquela prevista na legislação vigente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais esta planilha (“NF-e Produtos Cálculo”), demonstra de forma cabal e definitiva, ao contrário do que alega a Autuada, de que a base de cálculo própria da Impugnante excedeu a 80% (oitenta por cento) do PMPF.

Registra-se, por oportuno que a coluna: “RELAÇÃO VR. OPERAÇÃO PRÓPRIA E VALOR PMPF (%)”. (VR. OP. PRÓPRIA/PMPF USADO) x 100, da planilha *Excel*: “NF-e Produtos Cálculo” (págs. 15), demonstra a infração cometida pela Impugnante, uma vez que a operação própria é superior a 80% (oitenta por cento) do PMPF, portanto, a Autuada deveria ter apurado a base de cálculo do imposto por ela devido (ICMS/ST), pela Margem de Valor Agregado (MVA) e não pelo PMPF, como o fez, descumprindo o disposto no art.47-A, Anexo XV, RICMS/ 02).

Dessa forma, não há qualquer dúvida de que a base de cálculo própria da Impugnante excedeu a 80% (oitenta por cento) do PMPF e que lhe foi disponibilizada a planilha (“NF-e Produtos Cálculo”), contendo todas as informações que demonstravam o ilícito por ela praticado.

Cumpra ainda registrar, que em relação ao valor praticado superior a 80% (oitenta por cento) do PMPF, objeto de contestação pontual, pela Defesa, a planilha é didática, pois descreve a fórmula de cálculo, utilizada pela Fiscalização na obtenção destes percentuais, o que demonstra de forma cabal que não houve por parte do Fisco ausência de apresentação de qualquer demonstrativo destes valores, mas sim total transparência e zelo na emissão e fundamentação do Auto de Infração em exame.

A Defesa, cita o Acórdão nº 22.328/16/1ª proferido pelo Conselho de Contribuintes de Minas Gerais – CCMG, na tentativa de realizar uma equivalência entre o seu julgado e a planilha apresentada no Anexo 1 do Auto de Infração objeto da impugnação apresentada.

Todavia tal entendimento carece de razão.

Oportuno esclarecer, que não há qualquer relação de equivalência entre a decisão proferida pelo acórdão supracitado e a impugnação apresentada, como adiante se verá.

Verifica-se, que a decisão exarada no Acórdão nº 22.328/16/1ª, explica claramente que a Fiscalização juntou planilhas ao Auto de Infração que não confirmaram as saídas desacobertadas de documentação fiscal, apuradas mediante o confronto entre as vendas declaradas e o extrato dos cartões de crédito/débito fornecidos pelas suas administradoras, conforme excerto infratranscrito.

ACÓRDÃO Nº 22.328/16

“OCORRE, ENTRETANTO, QUE AS DIFERENÇAS APONTADAS PELO FISCO INEXISTEM. A IMPUGNANTE COMPROVA, MEDIANTE DOCUMENTOS ANEXADOS À SUA PEÇA DE DEFESA, QUE OS VALORES POR ELA DECLARADOS DE FATURAMENTO, MEDIANTE DECLARAÇÃO RETIFICADORA, COMPORTAM EXATAMENTE OS VALORES DE RECEITA, COM INCLUSÃO DAS VENDAS DECLARADAS PELAS ADMINISTRADORAS DE CARTÕES DE CRÉDITO E/OU DÉBITO.

Ora, ao contrário do que alega a Impugnante, no caso aqui discutido, a Planilha *Excel* - “NFe Produtos Cálculo”, inserida no Auto de Infração Anexo 1, págs. 15, contém todas as informações técnicas, necessárias e suficientes, que comprovam o ilícito por ela praticado: apuração da base de cálculo do imposto à menor, em desacordo àquela prevista na legislação, portanto, sem qualquer relação com o citado acordão, que trata de matéria diversa: saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, omissão de receita, apurada pelo confronto entre o faturamento do contribuinte e as vendas declaradas pelas administradoras de cartões de débito/crédito, em que as planilhas inseridas não confirmaram a infração inicialmente imputada pelo Fisco.

Ademais, no Acórdão nº 22.328/16/1ª, a que se refere a Impugnante, trata-se de infração cometida, na qual é indispensável a apresentação pelo Fisco, do documento original das operadoras dos cartões de crédito/débito que informam os valores do faturamento do contribuinte por meio de vendas pelo cartão.

Esta relação de faturamento, apresentada neste documento, original, é apurada pelas operadoras de cartão e repassada pelo Fisco por convênio existente entre as duas partes.

Assim, logicamente, a decisão do CCMG, faz todo sentido, uma vez que não foi apresentado naquele Auto de Infração, este documento original, (das operadoras). Confira-se:

ACÓRDÃO Nº 22.328/16/1ª

“ADEMAIS, VERIFICA-SE QUE NÃO CONSTA DOS AUTOS O ARQUIVO CONTENDO AS INFORMAÇÕES DOS CARTÕES DE CRÉDITO, MAS APENAS A PLANILHA PELA QUAL INFORMA A FISCALIZAÇÃO OS VALORES POR ELA CONHECIDOS, O QUE CERCEIA A AMPLA DEFESA DA AUTUADA.” (GRIFOU-SE).

Diante disso, verifica-se que a Autuada pretende trazer uma relação de falsa equivalência: em relação ao julgamento exarado no Acórdão nº 22.328/16/1ª, a planilha inserida no Auto de Infração era insuficiente, pois, as informações nela contidas eram de uma fonte externa (operadoras de cartão), fonte não apresentada no respectivo PTA.

Entretanto, nos presentes autos, a Planilha *Excel* “NF-e Produtos Cálculo”, integra o Anexo 1 (provas) do e-PTA, págs. 15 e contém todas as informações que demonstram o ilícito cometido, e, de resto, estas informações são oriundas das próprias notas fiscais emitidas pela Autuada, portanto de natureza inquestionável.

Enfim, verifica-se que a Defesa não apreciou, de forma detalhada, os autos do e-PTA em exame, e não se inteirou de todos os anexos que o compõe, haja vista que o documento, por ela questionado, estava ao seu dispor, uma vez que encontra-se anexado aos presentes autos.

Quanto às exigências apontadas no Auto de Infração, a Defesa argui que o uso da sistemática do gatilho de 80% (oitenta por cento), previsto no art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02 é ilegal, pois está em desacordo com o Protocolo ICMS nº 11/91 do RICMS/02 e o art. 9º da Lei Complementar (LC) nº 87/96. Aduz ainda que o estado de Minas Gerais não possui a prerrogativa de modificar unilateralmente o

acordo estabelecido pelo protocolo ICMS acomodando disposição diversa para as operações interestaduais sob pena de ofensa direta ao art. 9º da Lei Complementar nº 87/96 e que diante deste vício insanável (a utilização do art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02), o Auto de Infração deve ser considerado nulo.

Todavia, tal entendimento carece de razão.

Nesse contexto, cabe trazer a legislação de regência da matéria e que disciplina as regras aplicáveis a apuração da base de cálculo do ICMS/ST. Veja-se:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

Verifica-se que o § 20 do art. 13 da Lei nº 6.763/75 se refere a mercadorias que possuam preço fixado por órgão público competente, ou seja, que estejam tabelados, caso que não se aplica às bebidas energéticas.

Ademais o § 21 do art. 13 do referido diploma legal, não afeta a base de cálculo do ICMS ST das bebidas energéticas, pois esta não possui preço sugerido pelos fabricantes. Dos dispositivos supramencionados interessam sobremaneira os §§ 19 e 29 ambos do art. 13 da Lei nº 6.763/75.

O item 2 do §19 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 art. 13 da Lei nº 6.763/75, possibilita a utilização do PMPF, divulgado por meio de Portaria da Superintendência de Tributação (SUTRI).

Por sua vez, a alínea "b" do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, disciplina:

ANEXO XV - RICMS/02

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 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

Assim, no caso das bebidas energéticas (que não possui preço fixado ou sugerido), a legislação permite a utilização de duas sistemáticas para apurar a base de cálculo do ICMS/ST: o PMPF e a MVA. O PMPF é aplicado como regra geral, uma vez que pela ordem é o primeiro critério.

Tal regramento está em consonância com o disposto no inciso II c/c § 6º, ambos do art. 8º da Lei Complementar (LC) nº 87/96, que autoriza os estados a adotarem como base de cálculo da substituição tributária, facultativamente, a MVA ou o PMPF.

LC nº 87/96

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

(...)

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes: a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

(...)

§ 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.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo.

(...)

Ressalte-se que a regra prevista no § 2º do mesmo art. 8º da Lei Complementar nº 87/96 se refere a preços fixados, determinados pelo poder público, o que não é o caso de bebidas. Tal dispositivo se aplica hodiernamente quando há as chamadas tarifas públicas ou, no passado, quando havia tabelamento de preços por órgão oficial.

Desta forma, como para refrigerantes e bebidas enérgicas inexistem preços sugeridos por fabricantes, certo é que duas sistemáticas serão admitidas para fins de apuração da base de cálculo da substituição tributária: PMPFs, aplicados como regra geral, ou MVA, consoante regramento específico contido no art. 47-4, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Oportuno registrar, que o Protocolo ICMS nº 11/91, também permite aos estados utilizarem tanto a MVA como o PMPF. Confira-se:

PROCOLO ICMS 11/91

(...)

Cláusula quarta. O imposto a ser retido pelo sujeito passivo por substituição será calculado mediante aplicação da alíquota vigente para as operações internas, no Estado de destino da mercadoria, sobre o preço máximo de venda a varejo fixado pela autoridade competente, deduzindo-se, do valor obtido, o imposto devido pelo industrial, importador, arrematante ou engarrafador, ou, na hipótese da cláusula anterior, o imposto devido pelo distribuidor, depósito ou estabelecimento atacadista.

§ 1º Na hipótese de não haver preço máximo fixado por autoridade, o imposto a ser retido pelo contribuinte será calculado sobre a seguinte base de cálculo:

1. ao montante formado pelo preço praticado pelo distribuidor, depósito ou estabelecimento atacadista, incluídos o IPI, frete e/ou frete até o estabelecimento varejista e demais despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, será adicionada a parcela resultante da aplicação dos seguintes percentuais, sobre o referido montante:

(...)

Cláusula quarta-A. Em substituição ao disposto na cláusula quarta, a unidade federada

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de destino poderá determinar que a base de cálculo para fins de substituição tributária seja a média ponderada dos preços a consumidor final usualmente praticados em seu mercado varejista.

(...)

(Grifou-se)

No entanto, existe uma exceção à sua utilização prevista no art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02, infratranscrito:

Anexo XV - 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.

(...)

(Grifou-se)

Esclareça-se, por oportuno, que a celebração do Protocolo ICMS nº 11, em 23/05/91, estabeleceu as disposições sobre substituição tributária nas operações com cerveja, refrigerantes, água mineral ou potável e gelo.

Entretanto, o Protocolo ICMS nº 28, publicado em 17/12/03, alterou o Protocolo ICMS/91 e equiparou o tratamento tributário dos refrigerantes às bebidas energéticas, por meio do acréscimo do § 2º do referido protocolo. Veja-se:

Protocolo ICMS nº 28/03

(...)

§ 2º Para os efeitos deste Protocolo, equiparam-se a refrigerante as bebidas hidroeletrólíticas (isotônicas) e energéticas, classificadas nas posições 2106.90 e 2202.90 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias, Sistema Harmonização - NBM/SH.

(...)

Como consequência, com o início dos efeitos do Protocolo ICMS nº 28/03, em 01/02/04, todas as empresas localizadas nos estados signatários (caso da Autuada, estabelecida no estado do Mato Grosso do Sul), que remetessem as mercadorias ou produtos nele descritas (bebidas energéticas, neste caso) passaram a ser responsáveis pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes.

É fato que a Autuada tinha inteiro conhecimento de sua responsabilidade como substituta tributária, pois possui inscrição estadual (I.E) ativa, no cadastro de

contribuintes de Minas Gerais, desde 03/04/19, e efetuou a retenção do ICMS/ST, incidente nestas operações, entretanto em valores menores do que deveria, uma vez que a base de cálculo foi apurada incorretamente.

Verifica-se, portanto, que no art. art. 47-4, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, consta expressamente que nas operações interestaduais com as mercadorias ali estabelecidas (neste caso, bebidas energéticas), se o valor da operação própria com a mercadoria praticado pelo remetente for superior a 80% (oitenta por cento) do PMPF estabelecido e divulgado pela Secretaria da Fazenda de Minas Gerais –SEF/MG, então a base de cálculo do ICMS/ST a ser adotada deve ser a Margem de Valor Agregado (MVA), estabelecida no art. 19, inciso I, alínea “b, item 3 do Anexo XV, RICMS/02, e não o PMPF, que foi a opção utilizada indevidamente pela Autuada.

Vale ressaltar, que tanto o Protocolo ICMS nº 11/91, como o art. 19 do Anexo XV do RICMS/02 permitem que a aplicação da MVA (margem de valor agregado), para a apuração da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST), e apresentam como alternativa, que podem ser adotadas pelos estados, se assim o desejarem a apuração pelo Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF), ou seja, poderá ser aplicado tanto a MVA quanto o PMPF, haja vista que ambos se encontram no campo da previsão legal.

Ademais o art. 47-A, Anexo XV do RICMS/02, veio para coibir distorções na apuração do ICMS/ST, quando o valor da operação própria se aproxima em demasia do valor do PMPF.

Tal hipótese pode acontecer em virtude de uma defasagem no valor apurado do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) em determinadas regiões do estado ou mesmo em função do interesse da empresa vendedora em majorar sua operação própria, reduzindo o ICMS/ST no destino, tendo em vista possíveis benefícios fiscais obtidos no seu estado de origem.

Desta forma, no caso da Impugnante, uma vez que o valor da operação própria é superior a 80% (oitenta por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF), a apuração da base de cálculo para retenção do ICMS devido por substituição tributária teria de ser obrigatoriamente nos termos do disposto no art. 19, inciso I, alínea b, item 3 do Anexo XV do RICMS/02, ou seja, por meio da aplicação da Margem de Valor Agregado (MVA).

Diante disso, ao contrário do que alega a Impugnante a aplicação do gatilho previsto no art. 47-A, Anexo XV do RICMS/02 é inteiramente legal e está em consonância à Lei Complementar nº 87/96 e ao Protocolo ICMS nº 11/91, pois ambos permitem como alternativa a apuração da base de cálculo do ICMS/ST, pelo PMPF ou MVA.

Portanto, desprovido de razão o entendimento da Autuada de que o estado de Minas Gerais modificou unilateralmente o Protocolo ICMS nº 11/91 ao realizar a apuração da base de cálculo do ICMS/ST devido por meio da MVA e não do PMPF.

Reitera-se, por oportuno, não há qualquer ilegalidade na apuração da base de cálculo do ICMS/ST, pelo uso da MVA, em substituição ao PMPF, pois ambos têm seu uso permitido seja pela Lei Complementar nº 87/96 e pelo Protocolo ICMS nº

11/91. No e-PTA em exame, em que as operações acionaram o gatilho previsto no art. 47-A, Anexo XV do RICMS/02, a apuração deve ser obrigatoriamente pela MVA, conforme prevê a legislação tributária mineira.

A Defesa suscita ainda que a aplicação do gatilho gerou uma base de cálculo do ICMS/ST artificial, distante da realidade do preço efetivamente praticado no mercado, pois o PMPF desconsiderado é obtido por estudo da média ponderada dos preços destas mercadorias representando seu real valor além de não constar no processo nenhum levantamento, pela autoridade administrativa, que a base de cálculo obtida por meio do gatilho é justa e próxima à realidade do mercado, fato que torna nulo o lançamento fiscal.

Entretanto, novamente, razão não assiste à Impugnante.

Verifica-se, novamente, que a Autuada ao descumprir exigência obrigatória e legalmente prevista na legislação tributária, vem apresentar argumentação que em nada se comunica com a infração que cometeu.

Como exaustivamente explicado, a Impugnante realizou a venda de bebidas energéticas para empresas mineiras e apurou a base de cálculo do ICMS/ST, de sua responsabilidade conforme o Protocolo ICMS nº 11/91 e o art. 12 do Anexo XV do RICMS/02, mediante o uso do PMPF e não da MVA, em desacordo com a previsão disciplinada no art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02.

Tal descumprimento, pela Autuada, de disposição expressa e literal contida no RICMS/02, acarretou recolhimento do ICMS/ST em valor menor àquele que deveria ter sido recolhido, com conseqüente prejuízo aos cofres estaduais, mas também coloca o contribuinte que o pratica em posição de vantagem em relação às demais empresas do ramo, maculando um princípio fundamental: o da livre concorrência.

Destaca-se, por oportuno, que a Autuada ao emitir as notas fiscais para seus clientes mineiros, possuía todos os elementos necessários para determinar se a operação estava ou não atendendo a condição imposta pelo art. 47-A, Anexo XV do RICMS/02, entretanto, mesmo assim, optou pelo seu não atendimento, pois, desta forma, o recolhimento do ICMS/ST e do FEM devidos assumiriam valores menores.

Este é exatamente o cerne da discussão no e-PTA em exame.

Ora, o entendimento da Impugnante de que a aplicação do gatilho gerou uma base de cálculo do ICMS/ST artificial com preços distantes da realidade não a exime, em nenhum momento, de cumprir a disposição regulamentar obrigatória, a qual preferiu não atender.

O dispositivo regulamentar do art. 47-A, Anexo XV do RICMS/02, está previsto exatamente para ser aplicado as operações praticadas pela Impugnante (operação própria praticada superior à 80% (oitenta por cento) do valor do PMPF).

Portanto, a falta de aplicação deste dispositivo nestes casos traria tratamento desigual e diferenciado, impedindo a livre concorrência, pois os demais fornecedores localizados em outros estados não teriam como concorrer com a Impugnante.

A Impugnante sustenta que não consta no processo nenhum levantamento efetuado pelo Fisco de que a base de cálculo obtida por meio do gatilho é justa e próxima à realidade do mercado, e que a Administração Pública possui banco de dados com todas as notas fiscais e cupons destas mercadorias emitidas ao consumidor final e, portanto, poderia ter facilmente demonstrado que sua base de cálculo sem a utilização do gatilho correspondia à realidade dos preços finais.

Todavia, razão não contempla à Impugnante.

Reitera-se, pela importância, que a previsão do gatilho é de atendimento obrigatório pelo contribuinte, pois uma vez que esta disciplinado em regulamento (RICMS/02), em consonância com os Protocolos ICMS nºs: 11/91 e 28/03, e com a Lei Complementar nº 87/96, e não cabe ao Fisco, a obrigação de apresentar qualquer levantamento de preços da mercadoria em questão e muito menos fazer prova do seu preço final, pago efetivamente pelo consumidor final, mas tão somente exigir do contribuinte o cumprimento dos dispositivos legais e regulamentares previstos.

Além disso, a atividade fiscal é vinculada e obrigatória, conforme previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), sendo dever de ofício da Autoridade Administrativa a aplicação estrita da legislação tributária.

A Impugnante alega que os preços das mercadorias em questão, após a aplicação do gatilho, suplanta em muito os preços usualmente praticados no mercado, e que a desconsideração do PMPF, pela Fiscalização, mais do que duplicou o preço destes produtos quando comparados com os preços apresentados nos encartes das redes de varejo destinatárias destas mercadorias e que, portanto, a base de cálculo presumida do ICMS/ST não se concretizou na prática, o que demonstra a ausência de qualquer prova de recolhimento a menor do imposto.

Entretanto tal argumento não merece prosperar.

Insta observar, que a alegação da Impugnante busca retirar o foco do ponto principal da lide: recolhimento a menor do ICMS/ST e FEM por ela devidos em função do não atendimento do disposto no texto regulamentar contido no art. 47-A do Anexo XV do RICMS02.

Ora, a apuração da base de cálculo do ICMS/ST, efetuada pelo Fisco, por meio da Margem de Valor Agregado (MVA) nas operações praticadas pela Autuada e objeto de sua impugnação era de natureza inafastável, pois a Impugnante apurou a base de cálculo do ICMS/ST por ela devido, completamente em desacordo com a previsão legal e regulamentar.

Ademais a alegação de que o uso do gatilho incorreu no aumento dos preços das mercadorias deixando seus preços superiores aos praticados no mercado varejista e concluindo, portanto, que a base de cálculo obtida pela aplicação do gatilho não se concretizou, é desprovida de razão.

Verifica-se que tal argumento configura-se como uso de retórica discursiva com o intuito de justificar o seu descumprimento ao dispositivo legal e regulamentar.

O que realmente ocorreu de fato é que ao optar pela não utilização do gatilho no cálculo do ICMS/ST e FEM devidos em suas operações, a Impugnante, além

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de descumprir regra obrigatória contida na legislação tributária mineira adquiriu vantagem econômica, impedindo a livre concorrência entre as empresas.

Afinal, os demais fornecedores desta mesma mercadoria localizados em outros estados e que praticaram suas operações conforme hipótese prevista no art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02, e, ao contrário da Impugnante, atenderam o dispositivo regulamentar previsto, apuraram o ICMS/ST e FEM por eles devidos, com utilização da MVA e não pelo PMPF, como fez a Autuada, assumindo o recolhimento do imposto no valor correto, entretanto maior do que sua concorrente.

Portanto, não cabe nos presentes autos, a discussão se o preço da mercadoria no varejo, consumidor final do setor produtivo, se tornou ou não maior em decorrência da aplicação do gatilho. Sua obrigação, inafastável, era cumprir o dispositivo legal e regulamentar, o que não o fez por pura opção, levando vantagem econômica sobre as outras empresas do mesmo ramo e ferindo o princípio da ampla concorrência.

Como se vê, a Impugnante, ao questionar o valor do preço praticado na venda ao consumidor final, ao argumento de que a base de cálculo apurada pelo gatilho não se concretizou, em nada se relaciona com a sua obrigação de apurar a base de cálculo do ICMS/ST conforme prevê o dispositivo legal e regulamentar, pois a venda ao consumidor final se refere a operação interna, e portanto, sem qualquer relação com a operação original, interestadual, praticada pela Impugnante.

Importante registrar que o contribuinte mineiro, detentor do papel de substituído, no regime de substituição tributária, está amparado pela legislação tributária mineira quando o fato gerador da operação interna se realizar por um valor inferior ao da base de cálculo presumida do ICMS/ST. Nestes casos fará jus à restituição do valor do imposto recolhido a maior, nos termos do art. 31-C do Anexo XV do RICMS/02. Confira-se:

Anexo XV - RICMS/02

Art. 31-C-Nos casos em que o fato gerador se realizar por um valor inferior ao da base de cálculo presumida do ICMS ST, o contribuinte que houver praticado a operação interna de circulação da mercadoria a consumidor final fará jus à restituição, observado o disposto nesta subseção

Por fim, a exigência do adicional de ICMS/ST referente ao FEM está prevista no art. 12-A da Lei nº 6.763/75 e arts. 2º e 3º do Decreto nº 46.927/15.

Lei nº 6.763/75

Art. 12-A. Fica estabelecido, para os fins do disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República, com vigência até 31 de dezembro de 2019, o adicional de dois pontos percentuais na alíquota prevista para a operação interna que tenha como destinatário consumidor final, contribuinte ou não do imposto, com as mercadorias abaixo relacionadas, inclusive quando a alíquota for fixada no regulamento do imposto:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

DECRETO Nº 46.927/15

Art. 2º A alíquota do ICMS prevista no inciso I do art. 42 do Regulamento do ICMS - RICMS -, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, será adicionada de dois pontos percentuais na operação interna que tenha como destinatário consumidor final, realizada até 31 de dezembro de 2022, com as seguintes mercadorias:

I - cervejas sem álcool e bebidas alcoólicas, exceto aguardente de cana ou de melão;

(...)

Art. 3º O disposto no art. 2º:

I - aplica-se, também:

a) na retenção ou no recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, inclusive nos casos em que o estabelecimento do responsável esteja situado em outra unidade da Federação;

(...)

Ressalta-se que, além do ICMS/ST não recolhido pela Autuada, exigiu-se a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, item I da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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;

(...)

Vale destacar que as normas sancionatórias que se extrai da interpretação conjunta do *caput* e do inciso I, ambos do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, estabelecem a aplicação da penalidade “em dobro” ao alienante/remetente, contribuinte substituto tributário, por deixar de pagar o imposto devido por substituição tributária, tendo ou não efetuado a retenção cabível.

Nota-se que a norma contida no inciso I, do § 2º, do art. 56 estabelece penalidade aplicável na situação em que haja previsão de responsabilidade por substituição tributária cabível ao alienante/remetente, em relação às operações subsequentes. Ou seja, tal norma situa-se no universo da chamada substituição tributária “progressiva” ou “para frente”.

No caso dos autos, o recolhimento do ICMS/ST realizado pela Impugnante a menor no mesmo período alcançado pela ação fiscal não teria eficácia para operar a quitação do débito e, via de consequência, a extinção da obrigação tributária.

A Impugnante pondera que existe vício na aplicação da multa de revalidação (MR) pois não se tratou de falta de retenção ou recolhimento do ICMS/ST, como exigido no dispositivo legal, mas sim de recolhimento parcial do imposto, portanto, não pode sofrer a mesma sanção daquele que sequer destacou o ICMS/ST.

Contudo, tal entendimento não merece prosperar.

Verifica-se, conforme termos do texto legal supratranscrito que a Impugnante, mais uma vez, pretende se eximir da infração por ela cometida e de sua exclusiva responsabilidade.

Ocorre que ao optar pela apuração do ICMS/ST, por meio do PMPF e não da MVA, como disciplinado expressamente no art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02, a Impugnante deixou de fazer a retenção da base de cálculo do ICMS/ST que lhe era atribuída como substituta tributária responsável.

O fato de haver realizado a retenção de apenas parte do ICMS/ST, pois a base de cálculo por ela apurada foi incorreta, em valor menor do que deveria, não lhe exime da imposição da penalidade prevista no inciso I do § 2º do art. 56 da Lei 6.763/75, retrotranscrito.

É evidente que se trata de caso típico de falta de retenção e recolhimento (pois a base de cálculo não retida também não foi recolhida) do ICMS/ST devido nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária, e, no caso em concreto, é atribuída à Autuada a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do ICMS/ST corretamente calculado, isto é, conforme previsão do art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02.

Assim, correta a exigência da parcela do ICMS/ST não recolhida pela Autuada e da Multa de Revalidação de 100% (cem por cento) do valor do ICMS/ST exigido, de acordo com o art. 56, inciso II c/c § 2º do mesmo artigo, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Também não merece prosperar a alegação de que é indevida a multa isolada.

Conforme já demonstrado, a penalidade aplicada pela Fiscalização amolda-se perfeitamente à irregularidade praticada pela Autuada. Está claro nos autos o descumprimento de obrigação acessória, qual seja, consignar em documento fiscal valor da base de cálculo menor que a prevista na legislação. Verifique-se:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

(...)

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas "a" e "b" deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada; (grifou-se).

(...)

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

Entende que as multas de revalidação (MR) e isolada (MI) foram aplicadas sobre o mesmo fato gerador (*bis in idem*), de forma cumulativa e que cada uma foi calculada com 100% (cem por cento) do valor do imposto, percentual evidentemente confiscatório.

Com efeito, a multa de 100% (cem por cento) prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS/ST efetuado pela Autuada.

Já a multa capitulada no art. 55, inciso VII, alínea "c" da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória, (consignação à menor da base de cálculo do imposto)

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): BR F BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)(GRIFOU-SE)

Diante disso, não se vislumbra a ocorrência do *bis in idem* apontado pela Defesa em relação às penalidades exigidas pelo Fisco.

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 da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUO QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Autuada apresentado prova capaz de elidir o trabalho fiscal, corretas as exigências fiscais.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen e Emmanuelle Christie Oliveira Nunes.

Sala das Sessões, 12 de novembro de 2024.

Cássia Adriana de Lima Rodrigues
Relatora

Cindy Andrade Morais
Presidente / Revisora