

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.607/17/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000612556-01  
Impugnação: 40.010142090-12  
Impugnante: AMBEV S.A.  
IE: 002196371.01-50  
Proc. S. Passivo: Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário.**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR ICMS/ST – BEBIDAS – BASE DE CÁLCULO. Constatado que a Autuada efetuou a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, incidente nas operações com bebidas, em decorrência da apuração da base de cálculo do imposto estar em desacordo com o estabelecido no art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Entretanto deve, ainda, ser excluída a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, relativa ao exercício de 2011, por não estar vigente à época do gerador. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.**

**Decadência não reconhecida. Decisão unânime.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2015, relativo a operações com mercadorias previstas no Protocolo ICMS Nº 11/91 (bebidas), remetidas a destinatários mineiros.

Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75, c/c art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional - CTN.

O presente trabalho encontra-se instruído pelo Auto de Início de Ação Fiscal-AIAF nº 10.000.017.672-56 (fls. 02); Auto de Infração-AI (fls. 04/12); Relatório 22.607/17/1ª

Fiscal (fls. 13/21); Anexo I – Planilhas referentes ao item “a” do Relatório Fiscal (fls. 22/26); Anexo II – cópias reprográficas de Acórdãos do Conselho de Contribuintes – CC/MG (fls. 27/49); Anexo III – cópias reprográficas de Acórdãos do Tribunal de Justiça do estado de Minas Gerais – TJMG (fls. 50/82); Anexo IV – cópia reprográfica do Comunicado expedido pela Autuada em 12/05/16 (fls. 83/84); Anexo V – mídia eletrônica (CD-ROM) contendo arquivos magnéticos referentes à presente autuação (fls. 85/86).

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 91/130, juntando documentos às fls. 131/207 e, posteriormente, às fls. 209/237.

Posteriormente, a Impugnante solicita a juntada de documentos conforme fls. 290.

### **Da Reformulação do Crédito Tributário e do aditamento à impugnação**

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, nos termos do demonstrativo de fls. 242/245, excluindo as exigências relativas ao produto “Gatorade Morango e Maracujá Pet 500 ml” no período de setembro/14 e reformulando os cálculos referentes ao produto “Skol GFA VD 1L 299” no intervalo de janeiro a julho de 2011.

Regulamente cientificada sobre a retificação, a Autuada adita sua impugnação às fls. 253/256, reiterando os termos da impugnação inicial.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 267/280, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência parcial do lançamento nos termos da retificação efetuada.

Posteriormente, a Fiscalização envia para este Conselho de Contribuintes a Manifestação Fiscal em relação ao aditamento da Impugnante retrocitado conforme Memorando do Delegado Fiscal de Uberlândia, Memo.DF.UDI nº 0009/2017, fls. 296/298.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 310/331, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas, por não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período de 2011 e, no mérito pela procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 242/245.

---

## ***DECISÃO***

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalta-se de início a Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, por irregular apuração do *quantum debeatur*.

Afirma que os valores de Preço Médio Ponderado a Consumidor Final – PMPF utilizados pela Fiscalização são inferiores aos destacados nas notas fiscais, fazendo com que a diferença entre o valor da operação própria e do PMPF seja muito superior. Afirma, ainda, que os valores de pauta utilizados correspondem à data da circulação da mercadoria, não havendo prejuízo aos cofres públicos.

Solicita que seja determinada a baixa dos autos em diligência para que os cálculos apurados pela Fiscalização sejam revistos.

Observa-se que as razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

Ademais verifica-se que o Auto de Infração contém todos os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações, e encontram-se legalmente embasadas as infrações cometidas e as penalidades aplicadas.

Todos os requisitos formais e materiais necessários para a atividade do lançamento, previstos no art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, foram observados.

Caso entendesse necessário, de maneira pontual, o esclarecimento de alguma matéria, deveria a Impugnante ter solicitado a perícia, com a indicação precisa dos quesitos que entende serem necessários maiores esclarecimentos, conforme previsto no o art. 142 do RPTA.

Cumpre ainda salientar, que a produção de prova pericial ou quaisquer outros meios de prova se tornam desnecessários em face dos fundamentos e documentos constantes dos autos.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2015, relativo a operações com mercadorias previstas no Protocolo ICMS Nº 11/91 (bebidas), remetidas a destinatários mineiros.

Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75, c/c art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional - CTN.

Inicialmente, a Impugnante pleiteia que seja considerado decaído o direito de lançar, relativamente aos fatos geradores anteriores a 20/11/11, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, ele será de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, e

expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No entanto, constitui regra geral que, ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de 05 (cinco) anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN, como se segue:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

Sobre o tema, decidiu o Superior Tribunal de Justiça - STJ, no julgamento do Agravo em Recurso Especial nº 76977 RS 2011/0191109-3, de 12/04/12:

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES.

(...)

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME (GRIFOU-SE)

Mais recentemente, pronunciou-se o STJ, no Agravo Regimental nos Embargos de Declaração - EDcl no Recurso Especial - REsp 1264479/SP, em acórdão de relatoria do Ministro Gurgel de Faria, publicado em 10/08/16.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. ART. 173, I, DO CTN. VÍCIO NA NOTIFICAÇÃO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO, POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU O ENTENDIMENTO DE QUE A DECADÊNCIA PARA A CONSTITUIÇÃO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO DEVE SER CONTADA NA FORMA DO ART. 173, I, DO CTN, PARA OS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO OU QUANDO, EXISTINDO TAL PREVISÃO LEGAL, O RECOLHIMENTO NÃO É REALIZADO.

2. A ALEGAÇÃO DE QUE A NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO NÃO OCORREU DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL NÃO FOI ENFRENTADA PELO ACÓRDÃO RECORRIDO, RAZÃO PELA QUAL

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

INCIDE, NO PONTO, O ENTENDIMENTO CONTIDO NA SÚMULA 282 DO STF.

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

E também no Agravo Regimental -AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 533.405 –RS (2014/0144927-8):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. ARTIGO 173, I, DO CTN. ENTENDIMENTO FIRMADO NO RESP 973.733/SC, SOB O RITO DO ARTIGO 543-C DO CPC.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO DESTA CORTE, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU A COMPREENSÃO DE QUE NOS CASOS DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO NÃO HÁ O PAGAMENTO ANTECIPADO – CASO DOS AUTOS -, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É AQUELE ESTABELECIDO NO ART.173, I, DO CTN.

2. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2011 somente expirou em 31/12/16, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 21/11/16, conforme se verifica das fls. 88.

Quanto à irregularidade apontada no Auto de Infração, constata a Fiscalização o descumprimento das disposições contidas no art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02, para fins de apuração da base de cálculo do imposto devido a este estado, uma vez que a base de cálculo da operação própria foi superior a 80% (oitenta por cento) da base de cálculo/ST, tomando-se como referência o PMPF, divulgado em portaria da Superintendência de Tributação - SUTRI.

Assim, entende a Fiscalização, que o ICMS/ST deveria ter sido calculado nos termos do art. 19, inciso I, alínea b, item 3 do RICMS/02, ou seja, utilizando-se a base de cálculo formada pelo preço praticado pelo Contribuinte, acrescida do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecida para a mercadoria, constante da Parte 2 do mesmo Anexo XV.

A Impugnante, alega, em apertada síntese, que o PMPF é o primeiro critério estabelecido na legislação para apuração do ICMS/ST e a utilização da MVA prevista no art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02, configuraria um “gatilho”, instituído por simples decreto, altera a base de cálculo do ICMS/ST, sendo ilegal e violando tanto a Lei Complementar 87/96, principalmente o seu art. 8º, quanto a Lei nº 6763/75 e a própria Constituição da República de 1988 (CR/88).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Afirma que apenas na hipótese de não existirem o preço fixado por órgão competente da Administração Pública ou, em seguida, o preço sugerido pelo fabricante ou importador, é que pode ser utilizado o critério com base em MVA.

Argumenta, assim, que o governador do estado de Minas Gerais agiu com excesso de poder regulamentar e que o referido artigo cria um mecanismo para que a Fiscalização sempre se beneficie do critério aplicado, alternando entre PMPF e MVA, obtendo a maior base de cálculo possível.

Cita doutrinas e jurisprudências que entende corroborarem seu entendimento, além de anexar o Parecer apresentado pelo Professor Humberto Ávila (doc. 7, fls. 184/204).

O cerne da controvérsia instaurada no presente Auto de Infração, encontra-se na correta forma de apuração da base de cálculo do ICMS/ST, relativo às operações com bebidas.

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

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

Nesse contexto, cabe trazer 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 6763/75

Art. 13 - A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 1º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

2) em relação a operação ou prestação subsequentes, 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 subsequentes, 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 subsequentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou a sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas na alínea "c" do mesmo item.

Conforme se observa, o item 2 do §19 do art. 13 da Lei nº 6.763/75 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 retrocitado artigo possibilita a utilização do PMPF, na forma estabelecida em regulamento.

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

Ressalte-se que a regra prevista no § 2º do mesmo art. 8º da LC 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.

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

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

*Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015*

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

b - tratando-se de mercadoria 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, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos aprovado em portaria da Superintendência de Tributação; ou

*Efeitos de 12/08/2011 a 31/12/2015*

3 - o preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e 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;

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

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

Assim, não obstante os argumentos apresentados pela Impugnante, verifica-se que no art. 47-A do Capítulo I do Anexo XV do RICMS/02 consta expressamente que, nas operações interestaduais com as mercadorias em questão, se o valor da operação própria do remetente for superior a 80% (oitenta por cento) ou 75% (setenta e cinco por cento), para os períodos até 28/02/11, do PMPF divulgado pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais - SEF/MG para as mercadorias, então a base de cálculo do ICMS/ST a ser adotada deve ser a estabelecida no art. 19, inciso I, alínea "b", item 3 do referido Anexo XV (aplicação de margem de valor agregado - MVA) e não o PMPF.

*Efeitos de 1º/03/2011 a 31/12/2015*

Art. 47-A. Na hipótese de operação interestadual com mercadoria de que trata o item 1 da 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.

*Efeitos de 1º/05/2009 a 28/02/2011*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 47-A. Na hipótese de operação interestadual com mercadoria de que trata o item 1 da Parte 2 deste Anexo em que o valor da operação própria praticado pelo remetente, compreendidos os valores correspondentes a frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, seja superior a 75% (setenta e cinco por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF), divulgado em portaria da Superintendência de Tributação, o imposto devido por substituição tributária será calculado utilizando-se da base de cálculo estabelecida no art. 19, I, "b", 3, desta Parte.

*Efeitos de 1º/03/2011 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, II, ambos do Dec. nº 45.557, de 28/02/2011:*

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

O dispositivo legal supratranscrito veio para coibir distorções na apuração do ICMS/ST, quando o valor da operação própria se aproxima em demasia do valor do PMPF e está em consonância com o disposto no art. 8º, inciso II c/c § 6º da Lei Complementar nº 87/96, que autoriza os estados a adotarem como base de cálculo da substituição tributária, facultativamente, a MVA ou o PMPF.

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

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

A Impugnante argumenta que, ainda que se considere válido o disposto no referido art. 47-A, não haveria espaço no presente caso para sua aplicação, uma vez que o valor do volume total de vendas no estado estaria abaixo de 80% (oitenta por cento) do valor do PMPF, conforme planilha que elabora às fls. 102/104.

A Fiscalização analisa os dados apresentados pela Impugnante e assim se manifesta:

Portanto, o alegado pela impugnante às fls. 100 a 105 (item V da impugnação) não faz o menor sentido, pois a técnica correta é a verificação da Base de Cálculo Comparativa operação por operação e item por item.

Os quadros apresentados às fls. 102 a 104 igualmente carecem de lógica legal, pois induzem a uma apuração do percentual de 80% (oitenta por cento) levada a cabo pelo total das operações verificadas nos períodos, mas não é isto o previsto pela legislação.

Entende-se que a apuração pretendida deva ser realizada de forma mais criteriosa, a partir dos dados extraídos da nota fiscal eletrônica – NF-e (itens da nota), e não simplesmente pela totalização das operações por períodos. É necessário verificar, por exemplo, se o cálculo do ICMS-ST ocorreu pela utilização do PMPF ou MVA, se o total da base de cálculo do ICMS-OP refere-se a apenas às operações com mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária ou não.

Além dos motivos já elencados sobre a impropriedade de a impugnante se valer da utilização do PMPF para o cálculo do ICMS – Substituição Tributária, o Art. 47-A, §1o, Anexo XV, (redação transcrita acima) estabelece que para apuração do percentual de 80% deva ser considerado os 12 últimos meses e que tal fato está condicionado a celebração de regime especial com a SEF/MG, do qual a impugnante não era detentora no momento da ocorrência dos fatos geradores. Ou seja, mesmo que a impugnante se enquadrasse nas condições exigidas para a utilização do PMPF, ela não poderia fazê-lo, dada a ausência do Regime Especial exigido pela legislação para a adoção de tal sistemática de apuração.

Portanto, não obstante os argumentos apresentados pela Impugnante, observa-se que a aferição prevista no § 1º do art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02 considera a totalidade das operações praticadas pelo contribuinte e deve se dar por mercadoria, uma vez que a cada uma é atribuída um PMPF.

Entendimento diverso levaria à comparação de grandezas diferentes, em face da individualidade do valor do PMPF.

Ocorre que a Impugnante, ao elaborar suas planilhas, considera o valor total das operações próprias no estado de Minas Gerais, enquanto esse cálculo deveria se dar por operação e por mercadoria.

Além disso, conforme observa a Fiscalização, a Impugnante não possui Regime Especial que lhe autorize a utilizar apenas o PMPF em todas as operações, conforme determina a legislação supra.

A Fiscalização corretamente apurou a exigência fiscal mediante as planilhas constantes do Anexo 5 (fls. 86) onde consta detalhadamente a apuração da diferença do valor do ICMS/ST a ser recolhido, usando como base de cálculo a MVA, apresentando inclusive as fórmulas utilizadas na apuração, bem como a relação de todas as notas fiscais objeto da cobrança, itens e portarias SUTRI utilizadas como base legal, por produto.

Constata-se da análise das planilhas constantes da pasta “Cálculo ICMS\_ST com MVA”, parte do mesmo anexo, que quando na coluna “AF – BCOP MAIOR 80% PMPF” consta a expressão “SIM”, indica que a base de cálculo do ICMS – Operação Própria (coluna “R”) é superior a 80% (oitenta por cento) do valor contido na coluna “AE” – “BCST\_FISCO\_PMPF”.

Portanto, todos os valores da referida coluna extrapolam os limites definidos na legislação tributária retrotranscritos. Para estes casos a Fiscalização calcula o ICMS/ST pela MVA, tomando o valor da base de cálculo do ICMS das operações próprias acrescido das demais parcelas cobradas do adquirente e acrescido pela MVA inserida na coluna “AC”.

Destaca a Fiscalização, relativamente ao período de janeiro e fevereiro de 2011 foi adotado o percentual de 75% (setenta e cinco por cento), conforme previa a legislação vigente à época.

Registra-se que, os dados expressos nas planilhas que constam do Anexo 5 refletem os itens de mercadorias originalmente contidos nas NF-e emitidas pelo Contribuinte e não foram alterados.

A Fiscalização detalha, ainda, todos os campos e fórmulas que foram inseridas nas planilhas a fim de se apurar o crédito tributário ora autuado no Anexo 1 – “Passo a Passo – Planilhas”, fls. 23/26.

Conforme já mencionado, quanto a afirmação de que os valores de PMPF utilizados pela Fiscalização são inferiores aos destacados nas notas fiscais, fazendo com que a diferença entre o valor da operação própria e do PMPF seja muito superior, a Fiscalização analisa os dados apresentados pela Impugnante nas fls. 99 e 182 e retifica o crédito tributário, nos termos do demonstrativo de fls. 242/245, excluindo as exigências relativas ao produto “Gatorade Morango e Maracujá Pet 500 ml” no período de setembro/14 e reformulando os cálculos referentes ao produto “Skol GFA VD 1L 299” no intervalo de janeiro a julho de 2011.

Explica a Fiscalização, que o PMPF utilizado para o produto “Skol GFA VD 1L 299” estava equivocado, uma vez que havia sido utilizado o PMPF relativo ao produto “Samba Pilsen 1000 ml”.

Quanto ao produto “Gatorade Morango e Maracujá Pet 500 ml”, embora a Fiscalização tenha acatado os argumentos da Impugnante, observa-se que não merece prosperar as alegações da Defesa.

Não obstante o item 35 liste o produto Gatorade, de fabricação da Companhia de Bebidas das Américas – AMBEV (Código do Fabricante: 1), apenas nos sabores Lima/Limão/Uva/Frutas Cítricas/Tangerina/Laranja, não se pode acordar ser

correto eleger o item 50 para o caso. Isto porque o item 50 diz respeito a “outras marcas de isotônicos” e não a outros sabores de isotônicos. Eis que o item 35, considerado, inicialmente, na verificação pela Fiscalização, é específico aos produtos Gatorade de fabricação da AMBEV.

É notório que a variação de preços dos produtos se dá em função da marca comercial e não do sabor do produto, dentro de uma mesma marca comercial. A todo momento surgem novos sabores dos produtos no mercado, ficando impraticável se alterar imediatamente a portaria a cada novidade para se acrescentar um novo sabor ao item do produto fabricado pela AMBEV.

Tanto é assim que a SUTRI alterou a redação do referido item 35 para “Gatorade (todos os sabores)”, conforme se observa da Portaria SUTRI nº 556, de 24 de maio de 2016.

Essa alteração corrobora o primeiro entendimento da Fiscalização de que todos os sabores do Gatorade, produto específico de fabricação da AMBEV, enquadram-se no item 35 das portarias que tratam do “ICMS/ST - PMPF – Refrigerantes e bebidas hidroeletrólíticas (isotônicas) ou energéticas”.

Assim, observa-se que, ainda que não merecesse reparo as exigências fiscais em relação ao citado produto, a retificação ocorreu de forma benéfica ao contribuinte e não traz prejuízos à análise do lançamento.

Importante salientar que a Impugnante conhecia as regras do referido art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02 e, mesmo assim, por opção exclusivamente sua, utilizou o PMPF para apurar o ICMS-ST devido nas suas operações, portanto improcede qualquer alegação de ofensa à segurança jurídica. É o que depreende-se da análise do “Comunicado da Ambev S/A, Administração Central, Diretoria Jurídica” endereçado aos clientes e distribuidores dos produtos de seu portfólio, conforme Anexo 4, fls. 84. Confira-se trechos do comunicado da empresa, *in verbis*:

(...)

“Contudo, os art. 47-A e 47-B do Anexo XV preveem que, na hipótese em que o valor da operação própria praticado pelo remetente seja superior a 80% (oitenta por cento) – na operação interestadual – ou 86% (oitenta e seis por cento) – na operação interna – do preço médio ponderado a consumidor final estabelecido em portaria, o imposto devido a título de substituição tributária deverá ser calculado pela aplicação de margem de valor agregado (MVA).

(...)

informamos que utilizamos tão somente o preço médio de venda fixado pela Secretaria da Fazenda para apurar o ICMS-ST devido nas nossas operações, independentemente do valor praticado.

Por fim, destacamos que qualquer responsabilidade decorrente dessa discussão recairá tão somente sobre a Ambev, que, com base na legislação em vigor, é a

substituta tributária nas operações com chope, cerveja e refrigerante.

Estamos à disposição para quaisquer esclarecimentos necessários". (Grifou-se)

Cumpra mencionar que esta matéria esteve em análise do CC/MG em diversos PTAs com aprovação das exigências fiscais, como se pode verificar, a título de exemplo, nos Acórdãos 19.931/13/2ª, 19.779/12/2ª, 19.829/12/2ª, 19.838/12/2ª, 20.756/12/3ª e 20.835/12/1ª.

A Impugnante alega, ainda, que não poderiam ter sido considerados, tal como fez a Fiscalização, os valores referentes aos descontos incondicionais na apuração da base de cálculo do imposto, o que já estaria pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça, por meio da Súmula nº 457. Isso porque, entende a Impugnante, que o substituto deverá aplicar a MVA sobre o efetivo preço por ele praticado em suas operações próprias para chegar à base presumida da operação para frente.

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

Contudo, esse entendimento não pode ser invocado, para que se adote o mesmo critério na formação da base de cálculo do ICMS/ST, em razão de se tratar de operação futura, inexistindo a garantia de que o desconto será automaticamente transferido ao consumidor final.

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

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

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

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

(...)

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

(...)

(Grifou-se).

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

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

(...)

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

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

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

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

(...)

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei (...).

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

A Fiscalização salienta que essa alteração na legislação teve por escopo corrigir distorções verificadas na base de cálculo do imposto devido por substituição tributária, provocadas pela utilização indevida dos descontos incondicionais, como artifício para reduzir o valor do ICMS/ST a pagar.

Descontos, aliás, travestidos de vantagens econômicas que posteriormente não serão repassadas ao consumidor final. Assim, com respaldo em decisão do Superior Tribunal de Justiça - Recurso Especial nº 1.027.786-MG – segundo a qual os descontos incondicionais devem compor a base de cálculo da substituição tributária para frente, promoveu-se a alteração supracitada no Anexo XV do RICMS.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

recolhimento do ICMS sobre o regime de substituição tributária deve ser realizado integralmente.

(Grifou-se)

Portanto, em se tratando de substituição tributária, não se aplica o disposto na Súmula 457 do STJ, citada pela Impugnante. A referida súmula aplica-se apenas às operações próprias do remetente da mercadoria, para as quais vale o disposto no art. 13, § 2º, item 1 da Lei nº 6.763/75 e no art. 50, inciso I do RICMS/02.

Essa matéria já foi objeto de análise por este Conselho de Contribuintes, oportunidade em que foi considerada correta a inclusão do desconto incondicional na base de cálculo do ICMS/ST, conforme se verifica dos Acórdãos nºs 21.081/13/1ª, 21.458/14/1ª, 21.619/15/3ª, 21694/15/3ª, 4.099/15/CE, 4386/15/CE e 4398/15/CE, dentre outros.

O Tribunal de Justiça de Minas Gerais - TJMG vem corroborando esse entendimento, conforme acórdãos anexos ao Anexo 3 dos autos, fls. 50/82. Confira-se:

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

1. A BASE DE CÁLCULO DO ICMS-ST, NOS CASOS EM QUE O VALOR DA OPERAÇÃO PRÓPRIA SUPERA 80% (OITENTA POR CENTO) DO PMPF, É "O PREÇO PRATICADO PELO REMETENTE ACRESCIDO DOS VALORES CORRESPONDENTES A DESCONTOS CONCEDIDOS, INCLUSIVE O INCONDICIONAL, FRETE, SEGURO, IMPOSTOS, CONTRIBUIÇÕES, ROYALTIES RELATIVOS A FRANQUIA E DE OUTROS ENCARGOS TRANSFERÍVEIS OU COBRADOS DO DESTINATÁRIO, AINDA QUE POR TERCEIROS, ADICIONADO DA PARCELA RESULTANTE DA APLICAÇÃO SOBRE O REFERIDO MONTANTE DO PERCENTUAL DE MARGEM DE VALOR AGREGADO (MVA)..." E NÃO " O PREÇO MÉDIO PONDERADO A CONSUMIDOR FINAL (PMPF) DIVULGADO EM PORTARIA DA SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

REDUNDARIA, AÍ SIM, EM INFRINGÊNCIA AO PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA.

(...)

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

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

Não merece prosperar, ainda, a alegação de que a cobrança do ICMS/ST é definitiva, à exceção da hipótese em que não venha a ocorrer o fato gerador, uma vez que a definitividade da substituição tributária está condicionada à correta apuração do ICMS/ST e de sua base de cálculo, conforme disposto na legislação tributária.

Quanto à solicitação da Impugnante de juntada dos documentos de fls. 290/295, conforme já mencionado, a Fiscalização envia, diretamente a este Órgão Julgador, o Memorando de autoria do Delegado Fiscal de Uberlândia, Memo.DF.UDI nº 0009/2017, deferida conforme Despacho de fls. 289.

Trata-se de solicitação da Impugnante para juntar ao presente processo a Manifestação Fiscal referente ao PTA 01.000479831-90, alegando que em caso análogo a Fiscalização acolheu as suas razões.

A Fiscalização, por sua vez, na pessoa do Delegado Fiscal de Uberlândia, argumenta que a Impugnante somente protocolou o citado expediente para tentar tumultuar o andamento dos processos em andamento, já que estes não guardam analogia com o documento apresentado pela Impugnante.

Da análise dos documentos citados, verifica-se que o PTA 01.000479831-90, conforme Manifestação Fiscal trazida pela Impugnante, foi extinto por questões específicas do citado processo. Observa-se que no PTA em questão a Fiscalização reconhece, a título de exemplos, que se equivocou quanto ao PMPF utilizado para o produto “Hello By H2OH Limão Pet 500 ml SH C12”, bem como utilizou, também equivocadamente, a “quantidade por caixa” de 12 unidades ao invés de 6 unidades que é o valor correto para o produto “Pepsi Twist Pet 2L Shrink”.

Portanto, observa-se da citada Manifestação Fiscal referente ao PTA 01.000479831-90 (fls. 292/295) que o PTA em questão, repita-se, foi extinto por questões específicas do citado processo.

Nesse norte, as razões da Fiscalização para acolher os argumentos da defesa no citado PTA não se aproveitam para o presente trabalho fiscal, ademais, as decisões proferidas pela Fiscalização em um determinado Auto de Infração não têm efeito

vinculante para os demais trabalhos. A análise da Fiscalização deve se dar caso a caso, pois cada processo possui particularidades específicas.

Não merece prosperar, também, a alegação de que é indevida a multa isolada. A Impugnante defende que não houve descumprimento de obrigação acessória, afirmando que o suposto equívoco na emissão das notas fiscais autuadas deu-se em razão de divergência interpretativa da legislação estadual em vigor.

Entretanto, razão não lhe assiste. 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. Verifica-se:

**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;

Quanto aos acórdãos citados pela Impugnante na tentativa de embasar o seu entendimento, observa-se que à época dos julgamentos apontados, o dispositivo eleito pela Fiscalização para embasar a exigência da multa isolada por indicação a menor da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária, foi outro, qual seja, o art. 54, inciso VI, da Lei nº 6763/75.

No caso dos autos, o dispositivo que ampara tal exigência fiscal, conforme já dito, é o art. 55, inciso VII, alínea "c", da retrocitada lei, que é específico à irregularidade, conforme se verifica da transcrição supra. Conforme observa a Fiscalização, sua vigência se deu a partir de 01/01/12, amoldando-se completamente à matéria em contenda.

Cabe registrar que, para o período de 2011, a Multa Isolada vigente no período autuado possuía a seguinte redação:

Efeitos de 1º/11/03 a 31/12/11

Art. 55 (...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada.

Não obstante, verifica-se que a Multa Isolada exigida para todo o período é aquela preconizada pelo art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei 6.763/75.

O Auto de Infração apresenta exigências de Multa Isolada para todo o período autuado, o qual vai de 01/01/11 a 31/12/15.

Ora, a penalidade em exame foi inserida em nosso ordenamento jurídico pela Lei 19.978 de 28/12/11, com eficácia a partir de 01/01/12.

Portanto verifica-se a impossibilidade de manutenção da referida penalidade em relação ao exercício de 2011.

Registra-se por oportuno que a penalidade exigida seria mais benéfica do que àquela aplicável ao caso, no tocante ao exercício de 2011, qual seja 20% (vinte por cento) ao contrário de 40% (quarenta por cento) vigente no período anterior à Lei nº 19.978/11.

Nesse sentido, verificando que a aplicação de penalidades em matéria tributária guarda grande semelhança com o Direito Penal, tal qual ocorre naquele aspecto, aqui também imperioso que se verifique primeiramente a perfeita subsunção do fato à norma, e a clara descrição dos fatos e da acusação, como forma de preservação dos primados do contraditório e da ampla defesa.

Diante disso, não se permite valer-se de ilações ou conjecturas, relativamente a uma postura benevolente da Fiscalização, fundamentada no art. 106 do CTN, mas sim, impõe-se a análise dos autos, *quod non est in actis non est in mundo*.

Cumprido salientar que seria de fato possível a exigência da penalidade mais recente fazendo valer a retroatividade benigna disciplinada no art. 106 do CTN, contudo, o Auto de Infração não traz a justificativa pela qual foi exigida a penalidade inserida no ordenamento em 2012 relativamente ao período de 2011.

Portanto, devem ser canceladas as exigências relativas à penalidade isolada atinentes ao exercício de 2011.

Também não cabe razão à Defesa, que aduz que foram imputadas duas penalidades para o mesmo fato.

As penalidades aplicadas decorrem de infrações distintas, pelo que não se confundem. Enquanto a multa de revalidação constitui sanção pelo descumprimento de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

obrigação principal (pagamento a menor do imposto), a multa isolada tem como pressuposto o descumprimento de obrigação acessória (consignar em documento fiscal valor da base de cálculo menor que a prevista na legislação).

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 – COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

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

Cumprindo ainda destacar que não há que se falar que as multas aplicadas possuem caráter confiscatório e desproporcional em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos da Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da mencionada lei (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;

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 242/245, e também para excluir a

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

exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea "c" da Lei nº 6.763/75, relativa ao exercício de 2011. Vencido, em parte, o Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior (Revisor), que não excluía esta exigência. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Cíntia Tavares Ferreira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marismar Cirino Motta. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida e Wagner Dias Rabelo.

**Sala das Sessões, 29 de junho de 2017.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior**  
**Presidente / Revisor**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Relator**

CS/T

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

---

Acórdão:	22.607/17/1ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000612556-01	
Impugnação:	40.010142090-12	
Impugnante:	AMBEV S.A.	
	IE: 002196371.01-50	
Proc. S. Passivo:	Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberlândia	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

Consoante relatado, a presente autuação versa sobre a acusação fiscal de retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST), nos períodos de 01/2011 a 12/2015, em operações de saídas de cerveja e refrigerante, produtos estes arrolados no Protocolo ICMS N° 11/91, destinados a contribuintes localizados neste Estado.

Em decorrência de tal imputação, exige-se, além do ICMS/ST e correspondente multa de revalidação, a multa isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei n° 6763/75:

Lei n° 6763/75

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

(...)

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

(...)

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

Em que pese o reconhecimento de que a mencionada penalidade isolada amolda-se perfeitamente à situação tratada nos autos, o voto majoritário entendeu pela exclusão das exigências referentes, relativamente ao exercício de 2011, tendo em vista que o dispositivo legal em questão (art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei n° 6.763/75) somente foi incorporado à legislação mineira a partir de 01/01/12, ao passo que a sua aplicação, relativamente ao exercício de 2011, não teria sido devidamente justificada por parte da Fiscalização.

Reside precisamente neste aspecto a divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência.

Segundo entende este Conselheiro, a aplicação, no tocante ao exercício de 2011, da disposição contida no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75 decorre de expressa determinação legal, a qual se impõe independentemente de menção expressa no Auto de Infração.

Com efeito, na medida em que comina penalidade menos severa que a prevista na legislação vigente no período anterior à sua edição (ocasião em que a infração ora em apreço era sancionada em 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada) e tratando-se, como é o caso, de ato não definitivamente julgado, a aplicação do art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75 resulta do comando contido no art. 106, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN), *in verbis*:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Assim sendo, rogando as vênias de estilo, ousou discordar da decisão proferida, uma vez que, estando caracterizados os pressupostos nele previstos, a aplicação do CTN impõe-se de plano, independentemente de constar (ou não) menção expressa às suas disposições no respectivo Auto de Infração.

Em outras palavras, a aplicação, *in casu*, da penalidade menos severa no tocante ao exercício de 2011 não depende da anuência da Fiscalização e, de igual modo, independe tampouco de qualquer ato a ser por ela praticado, aí incluída a eventual menção expressa ao art. 106 do CTN no corpo do Auto de Infração, cuja ausência, por consequência, não infirma a exigência da penalidade tal como lançada no feito fiscal ora em apreço.

Isto posto, julgo parcialmente procedente o lançamento, resultando daí o descabimento da exclusão da penalidade cominada relativamente ao exercício de 2011, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 242/245.

**Sala das Sessões, 29 de junho de 2017.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior**  
**Conselheiro**