



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

Número do 1.0024.12.124582-3/001 **Númeraço** 1245823-
Relator: Des.(a) Washington Ferreira
Relator do Acordão: Des.(a) Washington Ferreira
Data do Julgamento: 02/04/2019
Data da Publicação: 09/04/2019

EMENTA: REEXAME NECESSÁRIO. RECURSOS VOLUNTÁRIOS. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS/ST. RECOLHIMENTO A MENOR. BASE DE CÁLCULO. INOBSERVÂNCIA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA. CONFISCO. NÃO CONFIGURAÇÃO. REINCIDÊNCIA DA INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. QUANTUM. MANUTENÇÃO. JUROS SOBRE AS PENALIDADES. APLICABILIDADE. SENTENÇA REFORMADA.

I. Nas operações subsequentes envolvendo mercadorias que não possuem preço fixado por órgão público competente, a base de cálculo do ICMS para fins de substituição tributária encontra previsão no art. 19 do Anexo XV do RICMS/2002 em critérios sucessivos, tratando-se o primeiro do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) divulgado em portaria da Superintendência de Tributação.

II. Na hipótese de operação interestadual em que o valor da operação praticado pelo remetente seja superior a 80% (oitenta por cento) do PMPF estabelecido para a mercadoria (75% - setenta e cinco por cento - até 28/02/2011), o imposto devido a título de substituição tributária deverá, no entanto, ser calculado utilizando-se da base de cálculo estabelecida no art. 19, I, "b", 3 do anexo XV do RICMS.

III. Não observada pelo contribuinte a base de cálculo estabelecida em regulamento, e apurado o recolhimento a menor do tributo, deve ele ser responsabilizado pelas diferenças havidas, com a aplicação das penalidades previstas.

IV. É legítima a aplicação das multas de revalidação e isolada, segundo o montante definido pelo Fisco estadual, dada a reincidência da



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

contribuinte na infração tributária. Aplicação dos artigos 53, §§ 6º e 7º, 55, VII, "c", 56, II e § 2º, I, todos da Lei estadual nº 6.763, de 1975.

V. Nos termos do art. 161 do CTN, é cabível a incidência de juros sobre as penalidades aplicadas em razão do não cumprimento voluntário da obrigação tributária.

AP CÍVEL/REEX NECESSÁRIO Nº 1.0024.12.124582-3/001 - COMARCA DE BELO HORIZONTE - REMETENTE: JUIZ DE DIREITO DA 3ª VARA DE FEITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DA COMARCA DE BELO HORIZONTE - 1º APELANTE: ESTADO DE MINAS GERAIS - 2º APELANTE: COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV - APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS, COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV

A C Ó R D ã O

Vistos etc., acorda, em Turma, a 1ª CÂMARA CÍVEL do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, na conformidade da ata dos julgamentos, em REFORMAR A SENTENÇA, EM REEXAME NECESSÁRIO, E NEGAR PROVIMENTO À SEGUNDA APELAÇÃO. PREJUDICADO O PRIMEIRO RECURSO VOLUNTÁRIO.

DES. WASHINGTON FERREIRA

RELATOR.

DES. WASHINGTON FERREIRA (RELATOR)

V O T O



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

Trata-se de reexame necessário e de recursos voluntários interpostos contra a sentença de f. 119/126, proferida pelo MM. Juiz de Direito da 3ª Vara de Feitos Tributários do Estado da Comarca de Belo Horizonte que, nos embargos à execução fiscal opostos pela COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV em face do ESTADO DE MINAS GERAIS, julgou parcialmente procedentes os embargos, apenas para reduzir a multa de revalidação a 50% (cinquenta por cento) do imposto e a multa isolada a 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada. Diante da sucumbência parcial, a embargante foi condenada a pagar 60% (sessenta por cento) das custas e despesas processuais, com a devida compensação, no que couber, frente às custas prévias, além de R\$ 6.000,00 (seis mil reais) a título de verba honorária de sucumbência, a serem corrigidos estes a partir da sentença e segundo a tabela expedida pela Corregedoria de Justiça de Minas Gerais. O Estado de Minas Gerais, por sua vez, foi condenado ao pagamento dos honorários advocatícios de sucumbência no montante de R\$ 4.000,00 (quatro mil reais), a ser compensado com a verba a cargo da embargante.

Em suas razões recursais, o Estado de Minas Gerais sustenta que a redução judicial dos percentuais das multas é inconstitucional e ilegal, porquanto a fixação do percentual de multa é matéria de competência reservada do Poder Legislativo, observados os artigos 2º, 24, I, e 155, II, todos da Constituição de 1988. Na eventualidade de não ser acolhida a tese da manutenção das multas, como foram aplicadas, assevera que a multa de revalidação no patamar de 100% (cem por cento) se justifica na reincidência da contribuinte, sendo certo que não há caráter confiscatório dado o enquadramento nos limites estabelecidos pelo STF. Pondera, quanto à multa isolada, que não houve aplicação do percentual de mais de 322,2%, como constante na sentença, pois a multa foi de 40% (quarenta por cento) da diferença apurada, podendo haver o agravamento em 100 (cem por cento) em razão da segunda reincidência, conforme os artigos 53, §§ 6º e 7º, e 55, VII, ambos da Lei estadual nº 6.763, de 1975. Pondera que devem ser majorados os honorários advocatícios de sucumbência a cargo da embargante no percentual máximo previsto na lei processual ou para fixação em percentual justo e razoável, vale dizer,



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

superior ao mínimo legal (f. 206/221).

Sem preparo, ante a isenção legal.

Contrarrazões às f. 272/285.

Às f. 227/265, a AMBEV recorre. Insiste na impossibilidade da cobrança do ICMS-ST em razão de ajustes na base de cálculo presumida do imposto. Pondera que o julgamento do seu recurso deve ser enquadrado na aplicação do § 3º do artigo 543-B do CPC, em razão do julgamento do RE 632.265-RJ, sob repercussão geral. Assevera que, por força dos princípios da segurança jurídica e da isonomia, as autuações em análise não merecem prosperar. Aduz que falta capacidade contributiva para recolher valores residuais devidos a título de ICMS-ST. Alega que as multas são indevidas e desrespeitam princípios tributários, notadamente a vedação ao caráter confiscatório, bem como os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Noticia, quanto às multas e à necessidade de que sejam elas reduzidas a patamares razoáveis e proporcionais à suposta infração, o julgamento, sob repercussão geral, do RE 640.452-RO e do RE 882.461-MG. Aduz que é imperiosa a aplicação do artigo 106, II, "c", do CTN. Destaca que as decisões acerca da incidência de juros sobre a multa aplicada partem de interpretação, no seu entender, equivocada de diversos dispositivos do CTN.

Comprovante do preparo à f. 267.

Contrarrazões às f. 287/297.

Em julgamento realizado em 05/04/2016, este órgão julgador não conheceu do segundo recurso voluntário em vista da ausência de impugnação específica à sentença e, em reexame necessário, reformou a sentença, prejudicado o recurso interposto pelo Estado de Minas Gerais (f. 313/325v).

Contra o referido acórdão opôs a AMBEV embargos de declaração que foram rejeitados por esta colenda Câmara (f.



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

342/346v).

Interposto recurso especial pela executada/embargante, acolheu o Superior Tribunal de Justiça preliminar de nulidade do acórdão de f. 313/325 em razão do não conhecimento do 2º recurso de apelação interposto (f. 542/543v).

Desnecessária a manifestação da douta Procuradoria-Geral de Justiça, pois inexistente interesse público na causa que justifique a intervenção ministerial.

É o relatório.

Em obediência à decisão do colendo Superior Tribunal de Justiça, nos moldes do artigo 475, I, do CPC/73, conheço do reexame necessário, assim como dos recursos voluntários, satisfeitos os pressupostos de admissibilidade.

Melhor analisando a matéria, e considerando que, a despeito do reconhecimento da repercussão geral não houve determinação de suspensão nacional dos processos nos REs nº 882.461-MG e 640.452-RO - o que, aliás, foi expressamente afastado pelo Ministro Relator no 1º recurso, em despacho datado de 04/04/2018 - não há que se falar em sobrestamento do presente feito.

Sem questões prejudiciais ou preliminares a serem analisadas, passo, previamente, ao reexame necessário da sentença.

Limito-me, no ponto, à reprodução de excerto do voto proferido na sessão de julgamento do dia 05/04/2016, com pequenas adaptações, uma vez que não se tratou de matéria objeto de impugnação no recurso especial ao qual se deu provimento para a anulação do acórdão de f. 313/325v, restando, no entanto, consignado no dispositivo do decisum que o provimento se deu "apenas para afastar o óbice oposto ao conhecimento da Apelação da recorrente" (f. 543v).



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

REEXAME NECESSÁRIO

A causa destaca-se pela pretensão da embargante, sociedade empresária executada nos autos do processo nº 0731575-56.2012, de declaração da insubsistência da cobrança promovida na execução fiscal, com a extinção desta nos moldes do artigo 269, I, do CPC. De modo alternativo, rogou-se pela procedência parcial dos embargos para redução da multa a patamares condizentes com o princípio do não confisco, na linha adotada pelo STF; exclusão da parcela de juros cobrados, no que exceder à Taxa Selic, diante da ilegalidade da Resolução nº 2.880, de 1997; e afastamento da aplicação de juros sobre as multas impingidas, por força do artigo 161 do CTN.

O pedido foi julgado parcialmente procedente como relatado, apenas para serem reduzidas a multa de revalidação a 50% (cinquenta por cento) do imposto e a multa isolada a 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada.

Diante dos limites do reexame necessário, não se adentra, por ora, na discussão em torno da substituição tributária em si, tampouco da reincidência de a contribuinte promover a venda de mercadorias sujeitas a substituição tributária, consignando valor inferior de base de cálculo do ICMS/ST devido em cada operação, com contrariedade ao disposto no artigo 47-A do Anexo XV do RICMS/2002.

Quanto à legitimidade da aplicação das multas de revalidação e isolada, observada a reincidência da contribuinte na infração tributária, é patente e encontra respaldo nos artigos 53, §§ 6º e 7º, 55, VII, "c", 56, II e § 2º, I, todos da Lei estadual nº 6.763, de 1975.

A multa de revalidação deve ser mantida nos percentuais aplicados pelo Fisco estadual na autuação, o que não significa confisco ou descompasso com os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

A propósito, leciona ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA sobre as infrações tributárias, afastando o caráter confiscatório da multa:

[...] Tais sanções não se revestem de caráter penal, dispensando, para serem aplicadas, análise do elemento subjetivo do infrator (cf. art. 136 do CTN). Traduzem-se em multas punitivas (penalidades pecuniárias), indenizações civis (multas moratórias, juros de mora etc.) e limitações de direitos ('regime especial', tributação antecipada etc.).

(CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 16.ed.rev. e ampl. até a EC 67/2011, e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 711)

Com efeito, reconhecida a prática de infração tributária consistente na venda de mercadorias sujeitas à substituição tributária, com valor inferior de base de cálculo do ICMS/ST devido em cada operação, sendo reincidente na conduta, sujeita-se a contribuinte ao pagamento das multas de revalidação em dobro e isolada com montante majorado, o que encontra coerência com o entendimento adotado pelo STF acerca do caráter confiscatório de multas.

Cito julgados do TJMG em casos similares envolvendo a AMBEV, inclusive:

DIREITO TRIBUTÁRIO - APELAÇÃO - EXECUÇÃO FISCAL - EMBARGOS - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO - DESCUMPRIMENTO DO ARTIGO 47-A DO RICMS/02 - ILEGALIDADE DO DISPOSITIVO - NÃO OCORRÊNCIA - FORMAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO, ADOTANDO-SE A MÉDIA PONDERADA DOS PREÇOS COLETADOS - QUESTÃO PREVISTA NA LEI COMPLEMENTAR 87/96 - CONTRADIÇÃO COM O JULGAMENTO DA ADI 1.851 - NÃO OCORRÊNCIA - MULTA ISOLADA E DE REVALIDAÇÃO - PREVISÃO LEGAL - REDUÇÃO DO PERCENTUAL - IMPOSSIBILIDADE - INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE AS MULTAS - POSSIBILIDADE - HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS - REDUÇÃO - QUESTÃO COMPLEXA - IMPOSSIBILIDADE - RECURSO DESPROVIDO.



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

[...]

- Não pode o magistrado, dizendo-se fundado em critérios subjetivos de justiça, suprimir ou reduzir percentual de multas aplicadas pelo Fisco, já que tais imposições decorrem da lei.

[...]. (TJMG, 4ª Câmara Cível, Apelação Cível 1.0024.13.175977-1/003, Relator Desembargador MOREIRA DINIZ, j. 29.10.2015, publ. 6.11.2015)

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - ENTRADAS COM BENEFÍCIO FISCAL - MULTA ISOLADA E MULTA DE REVALIDAÇÃO - INEXISTÊNCIA DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE E DA VEDAÇÃO AO CONFISCO - HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

[...].

III - "A multa de revalidação e a multa isolada, fixadas em observância aos limites legais, atendem ao princípio da razoabilidade e não configuram ofensa ao princípio da vedação ao confisco" (AC n.º 1.0024.10.145276-1/001, 5ª CCív/TJMG, rel. Des. Barros Levenhagen).

[...] (TJMG, 7ª Câmara Cível, Apelação Cível 1.0024.12.030979-4/002, Relator Desembargador BELIZÁRIO DE LACERDA, j. 25.8.2015, publ. 31.8.2015)

Lado outro, qualquer incorreção no cálculo das multas não foi demonstrada pela embargante, nos moldes do artigo 333, I, do CPC, a fim de sustentar a tese alternativa da redução do montante.

Ventilar a redução com apoio em princípios, por si, é insuficiente e obsta, até, que o Poder Judiciário promova a pretendida redução.



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

Reforço, por fim, na linha adotada por mim noutros casos envolvendo a aplicação de multas decorrentes da prática de infração tributária, que a imposição destas, em casos como o presente, é imprescindível, a fim de se evitar fraude.

Nessa esteira, no tocante às multas aplicadas, não merece acolhimento a pretensão deduzida nos embargos à execução fiscal.

PRIMEIRO RECURSO VOLUNTÁRIO

Ante o resultado do necessário reexame da sentença, resta prejudicada a apreciação do recurso interposto pelo Estado de Minas Gerais.

SEGUNDO RECURSO VOLUNTÁRIO

Insurge-se a embargante/segunda apelante contra a cobrança de crédito tributário consubstanciado na CDA de f. 3 da execução fiscal de autos nº 0024.12.073157-5, referente a valores de ICMS-ST, multa de revalidação e multa isolada, decorrentes do recolhimento a menor o tributo em substituição tributária. Sustenta a ausência de permissivo legal para a cobrança, notadamente na Lei complementar nº 87/96 e no Protocolo ICMS nº 11/91; a ofensa aos princípios da segurança jurídica e da isonomia; e ofensa ao art. 161 do CTN em relação à incidência de juros sobre as multas aplicadas.

Pois bem.

O ICMS constitui tributo sujeito a lançamento por homologação, conforme os valores declarados pelo próprio contribuinte.

Já o regime de substituição tributária, como se sabe, é o regime de recolhimento do ICMS mediante o qual se atribui a determinado contribuinte a responsabilidade pelo recolhimento do imposto relativo a fato gerador praticado por terceiro. É verdadeiro instrumento de política tributária, caracterizando-se como técnica de



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

tributação nas operações subsequentes que tende a corrigir as distorções concorrenciais de natureza tributária.

Veamos a redação do artigo 150, § 7º, da CR/88, que trata da responsabilidade tributária por fato gerador presumido:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

A matéria é devidamente regulamentada na Lei complementar nº 87/96, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, notadamente em seus artigos 6º a 10.

No âmbito estadual, a disciplina está contida no artigo 22 e seus parágrafos, da Lei nº 6.763/75.

Sobre o tema, pertinente a lição de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA:

Neste fenômeno, o substituto, embora não tenha realizado o fato imponible, é posto pela lei na posição de verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária, respondendo integralmente não só pelo adimplemento do débito tributário como também pelo cumprimento das obrigações acessórias (deveres instrumentais tributários) do



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

contribuinte. Também o substituto deve, no entanto, estar de algum modo vinculado ao fato imponible (fato que realizou o tipo do tributo). Deve igualmente a lei dar ao substituto meios de ressarcir-se, sem maiores empecos, junto ao substituído. (in ICMS. Revista e ampliada, até a Emenda Constitucional 67/2011, e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. 16ª. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. p. 372)

Com relação à base de cálculo do tributo, assim dispõe a Lei complementar nº 87/96:

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

[...]

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

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

[...]

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

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

[...]

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

Tratando-se de operações envolvendo cerveja, refrigerantes, água mineral ou potável e gelo, necessária, ainda, a observância do Protocolo ICMS nº 11/91 do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), do qual o Estado de Minas Gerais é signatário, e que assim dispõe acerca da substituição tributária:

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. Nova redação dada ao § 1º pelo Prot. ICMS 31/91, efeitos a partir de 01.10.91.

§ 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:



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

1. ao montante formado pelo preço praticado pelo distribuidor, depósito ou estabelecimento atacadista, incluídos o IPI, frete e/ou carreto 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 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.

Por sua vez, a Lei estadual nº 6.763/75 disciplina a base de cálculo para fins de substituição tributária no Estado de Minas Gerais.

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



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

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.(Parágrafo revogado pelo art. 3º da Lei nº 10.488, de 25/7/1991 e revigorado pelo art. 3º da Lei nº 12.423, de 27/12/1996.)

§ 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.(Parágrafo com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 12.423, de 27/12/1996.)

§ 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. (Parágrafo com redação dada pelo art. 29 da Lei nº 14.699, de 6/8/2003.)

[...]

§ 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.

Ainda no âmbito do Estado de Minas Gerais, a substituição tributária foi regulamentada por meio do anexo XV do Decreto nº 43.080/2002 (RICMS/2002), a seguir transcrito no que importa ao deslinde da controvérsia (redações vigentes à época dos fatos geradores):

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



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

I - em relação às operações subsequentes:

a) tratando-se de mercadoria cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, o preço estabelecido;

b) tratando-se de mercadoria 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 (Redação dada pelo Decreto nº 44.147/2005. Efeitos de 1º/12/2005 a 31/01/2017).

3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquias e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º; (Redação dada pelo Decreto nº 45.688/2011. 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 franquias 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; (Redação dada pelo Decreto nº 45.186/2009. Efeitos de 30/09/2009 a



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

11/08/2011).

[...]

§ 3º O preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) e o percentual de margem de valor agregado (MVA) serão fixados com base em preços usualmente praticados no mercado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou por dados fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

[...]

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 (Redação dada pelo Decreto nº 45.557/2011. 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, 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 (Redação dada pelo Decreto nº 45.082/2009. Efeitos de 1º/05/2009 a 28/02/2011).

No caso em espeque, sustenta a embargante/segunda apelante que observou a ordem prevista no art. 19, I, 'b' do RICMS/2002 para a composição da base de cálculo do ICMS-ST,



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

tomando o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF). Descurrou-se, no entanto, da regra prevista no art. 47-A do mesmo diploma normativo, segundo a qual, caso o valor da operação própria seja superior a 80% (oitenta por cento) do PMPF estabelecido (75% - setenta e cinco por cento - até 28/02/2011), deve-se observar como base de cálculo o preço praticado pelo remetente da mercadoria, com os acréscimos previstos no art. 19, I, "b", 3, do Anexo XV do RICMS.

Com efeito, o Estado de Minas Gerais optou por limitar o emprego do PMPF como base de cálculo do ICMS-ST nos casos em que o valor da operação era, inicialmente, inferior a 75% (setenta e cinco por cento) e, posteriormente, a 80% (oitenta por cento) do próprio PMPF. Em tal medida não se vislumbra qualquer ofensa à Lei complementar nº 87/96 e ao Protocolo ICMS CONFAZ nº 11/91, uma vez que ambos os diplomas (o primeiro em seu art. 8º, §6º, e o segundo em sua cláusula quarta-A) tratam como faculdade do Fisco estadual a previsão da média ponderada dos preços a consumidor final usualmente praticados no mercado como base de cálculo do tributo - sendo, precisamente, o que constitui o PMPF, nos termos do art. 19, §3º do Anexo XV do RICMS/2002 -, razão pela qual a limitação do seu emprego não foge ao legítimo exercício do poder regulamentar por parte do Estado.

Cumprido ressaltar que, na hipótese em que afastada a incidência do PMPF como base de cálculo, determina o art. 47-A do RICMS o emprego de base de cálculo prevista na Lei complementar nº 87/96, no Protocolo ICMS CONFAZ nº 11/91 e na Lei estadual nº 6.763/75, não havendo que se falar em inovação por parte da norma regulamentar a respeito. Não se verificam, portanto, "parâmetros de recolhimento estranhos ao determinado em lei", na forma do precedente jurisprudencial invocado (RE 632.265/RJ).

Não há na espécie, ademais, inobservância da ordem de incidência de base de cálculo prevista nos aludidos diplomas legais, notadamente ante a ausência de preço final a consumidor, único ou máximo, fixado por órgão público competente, fato sequer alegado pela contribuinte.



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

Lado outro, não socorre a apelante a alegação de legítima confiança nos atos emanados pelo Poder Público no tocante à divulgação do PMPF, uma vez que, conforme já salientado, ignorou a norma disposta no art. 47-A do Anexo XV do RICMS/2002, o que constitui fato incontroverso, não restando configurada qualquer ofensa ao princípio da segurança jurídica.

Ressalte-se, ainda, que não é possível ao Fisco a livre majoração do PMPF para "atualizar os preços tabelados", conforme sugerido pelo apelante (f. 241), uma vez que sua fixação se dá com base em preços usualmente praticados no mercado, obtidos por levantamento. Em verdade, a norma prevista no referido art. 47-A não se justifica em razão de eventual defasagem apurada no PMPF, mas em vista da necessidade de se evitar que o contribuinte aufera vantagem excessiva com sua aplicação. Com isso, não há que se falar em ofensa ao princípio da isonomia, notadamente porque observada tanto a impossibilidade de restituição como de cobrança complementar do ICMS quando a operação subsequente à cobrança do imposto se realizar em valor superior ou inferior àquele previsto no art. 8º da Lei complementar nº 87/96 (Convênio ICMS nº 13/97), o que não se confunde com a hipótese de incidência da norma atacada, que não trata do valor da operação subsequente à cobrança, não se tratando de "forma engenhosa de exigência da diferença do imposto", portanto.

Do mesmo modo, a alegação de ofensa ao princípio do devido processo legal cinge-se à sustentada injustiça da própria cobrança, fundada na violação ao princípio da isonomia, o que, na espécie, repita-se, não resta configurado.

Por sua vez, no tocante à alegação de ausência de capacidade contributiva, também não assiste razão ao apelante, uma vez que se trata de hipótese em que foi empregada base de cálculo diversa daquela que deveria ser observada, o que resultou em recolhimento a menor do imposto, cabendo à contribuinte a responsabilização pelas diferenças havidas.



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

Desse entendimento não discrepa a jurisprudência deste sodalício, conforme o que se infere dos seguintes arestos, referentes a casos envolvendo a mesma apelante:

APELAÇÕES CÍVEIS - TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - BASE DE CÁLCULO - ART. 47-A, ANEXO XV, DO DECRETO 43.080/02 (RICMS) - LEGALIDADE - MULTA ISOLADA E MULTA DE REVALIDAÇÃO - AUSÊNCIA DE CARÁTER CONFISCATÓRIO - INCIDÊNCIA DE JUROS - ART. 161 DO CTN - ART. 106, II, C, DO CTN - APLICAÇÃO RESTRITA A PENALIDADES - HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS RAZOAVELMENTE ARBITRADOS - CPC/73, ART. 20, §4º - MANUTENÇÃO.

- A Lei estadual n. 6.763/75, repetindo o comando da Lei federal 87/96, estabeleceu que a base de cálculo do ICMS deve ser o preço final ao consumidor fixado por órgão público competente, quando houver, ou caso contrário, a soma das parcelas descritas nos itens a, b e c de seu art. 13, §19, 2. Ainda, como a lei federal, facultou que a base de cálculo fosse definida pelo preço final ao consumidor sugerido pelo fabricante ou pelo preço ao consumidor final usualmente praticado no mercado.

- Neste raciocínio, o Fisco estadual, no regular exercício de seu poder regulamentar relativo à cobrança de ICMS, entendeu por bem autorizar a incidência da base de cálculo tendo como parâmetro o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) apenas nos casos em que valor da operação própria praticado pelo remetente não seja superior a 80% do PMPF (RICMS, art. 47-A).

- Uma vez que a adoção do PMPF como base de cálculo pelo ente estadual é facultativa, não há qualquer ilegalidade em tal limitação, que se mostra plenamente compatível com a LC 87/96, com o Protocolo ICMS 11/91 e também com o princípio da isonomia, vez que visa evitar que o contribuinte aufera benefício excessivo com a aplicação do PMPF.

- O Decreto 43.080/02 (RICMS) não estabelece nova hipótese de recolhimento de ICMS no regime de substituição tributária, apenas



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

regula os casos em que é aplicável um ou outro critério dentre aqueles previamente previstos na lei, inexistindo qualquer violação ao art. 146, III, a, da CF/88.

- Não se trata de cobrança decorrente de modificação superior da base de cálculo presumida, mas sim decorrente da não aplicação dos critérios estabelecidos pelas normas que regulam a matéria, dos quais o contribuinte já tinha ciência no momento do recolhimento do tributo.

- O art. 10 da LC n. 87/96 somente se aplica às hipóteses de não ocorrência do fato gerador, não havendo de se falar em ausência de capacidade contributiva na espécie.

- Sendo incontroverso o descumprimento do Art. 47-A do Anexo XV do RICMS, são devidas as diferenças decorrentes do recolhimento a menor do tributo.

- Em que pese a jurisprudência atual da Suprema Corte venha reconhecendo a possibilidade de extensão do princípio do não confisco às multas decorrentes de ilícito tributário (ARE 851059 AgR/RN, Rel. Min. Roberto Barroso, j. 01/03/2016), a aferição do caráter confiscatório em relação às penalidades deve ser feita com maior rigor, tendo em vista que o seu propósito é coibir a sonegação fiscal.

- Não têm natureza confiscatória as multas cujo alto valor do montante executado não decorre exclusivamente do descumprimento da obrigação, mas de diversos fatores cumulativos regularmente previstos em lei, como a necessidade de propositura de ação fiscal para a cobrança e a agravação da penalidade em razão da reincidência, notadamente considerando que o seu intuito é desestimular a prática do ilícito.

- A incidência de juros sobre as penalidades tem expressa previsão legal no art. 161 do CTN.



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

- O art. 106, II, c, do CTN não se aplica em hipótese de modificação legislativa referente a juros de mora, já que o referido dispositivo legal faz menção expressa à palavra "penalidades", tornando incabível eventuais interpretações extensivas da regra.

- São aplicáveis os critérios do art. 20, §4º, do CPC/73, aos honorários advocatícios fixados em decisão publicada antes da vigência do CPC/15 (Enunciado nº 54 do TJMG), caso em que o arbitramento da verba deve se dar mediante apreciação equitativa (TJMG - Apelação Cível 1.0024.13.198117-7/002, Relator(a): Des.(a) Amauri Pinto Ferreira , 3ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 03/11/2016, publicação da súmula em 02/12/2016)

EMENTA: REEXAME NECESSÁRIO // APELAÇÃO CÍVEL - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS-ST - BASE DE CÁLCULO - OPERAÇÕES COM CERVEJA, CHOPE E REFRIGERANTES - RICMS, ART. 47-A - LEGALIDADE - INOBSERVÂNCIA PELA CONTRIBUINTE - MULTA ISOLADA - MODIFICAÇÃO LEGISLATIVA POSTERIOR - PERCENTUAL MENOS SEVERO - ADEQUAÇÃO - CTN, ART. 106, II, "C" - POSSIBILIDADE - PENALIDADES - EFEITO CONFISCATÓRIO - NÃO DEMONSTRAÇÃO - INCIDÊNCIA DE JUROS - CTN, ART. 161

1. Tratando-se de ICMS devido por substituição tributária referente a mercadoria que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, são estabelecidos três critérios para apuração da base de cálculo, a serem aplicados por ordem de preferência (RICMS, art. 19, "b").

2. Entretanto, na hipótese descrita no art. 47-A do RICMS - valor da operação própria com cerveja, chope e refrigerante praticado pelo remetente superior a 75% do preço médio ponderado a consumidor final estabelecido para a mercadoria -, autoriza-se uso apenas do critério indicado no art. 19, "b", 3, do RICMS, inobservado pela embargante.

3. Disposição em consonância com a legislação de regência (LC 87/96, Protocolo 11/91 e Lei 6.763/75).



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

4. Situação que não configura modificação posterior de base de cálculo presumida, mas sim, de exigência de diferenças decorrentes do recolhimento a menor de imposto.
5. Efeito confiscatório não demonstrado. Finalidade punitiva e coercitiva da penalidade.
6. Diante do princípio da retroatividade benéfica da legislação tributária (CTN, art. 106, II, "c"), deve a multa isolada ser revista, para fins de adequação à nova redação do art. 55 da Lei 6.763/75.
7. Cabível a incidência de juros sobre as penalidades, nos termos do art. 161 do CTN.
8. Sentença parcialmente reformada, em reexame necessário. Prejudicados os recursos voluntários. (TJMG - Ap Cível/Reex Necessário 1.0024.12.031468-7/001, Relator(a): Des.(a) Áurea Brasil , 5ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 16/03/2016, publicação da súmula em 05/04/2016)

Por fim, no tocante aos juros aplicados, não há que se falar em reforma da sentença, uma vez que, como bem apontado pelo juízo de origem, inexistente demonstração de inobservância da Taxa SELIC no cálculo de tais valores.

Merece registro, ainda, o cabimento da incidência de juros sobre as multas aplicadas, conforme o disposto no art. 161 do CTN, uma vez que os valores a elas referentes não foram quitados a tempo e modo.

No tocante às multas impostas, a questão restou resolvida por ocasião do necessário reexame da sentença, restando prejudicado o recurso, no ponto. Ademais, com relação à necessidade de redução da multa isolada em função do disposto no art. 8º da Lei estadual nº 19.978/2011, verifica-se que a questão não foi arguida na origem, o que configura inadmissível inovação recursal.



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

CONCLUSÃO

Ante o exposto, EM REEXAME NECESSÁRIO, REFORMO A SENTENÇA PARA JULGAR IMPROCEDENTES OS EMBARGOS À EXECUÇÃO, E NEGO PROVIMENTO À SEGUNDA APELAÇÃO.

JULGO PREJUDICADO O PRIMEIRO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Condeno a embargante/segunda apelante ao pagamento das custas processuais e do montante de R\$ 8.000,00 (oito mil reais) a título de honorários advocatícios de sucumbência, conforme o artigo 20, caput e §§ 3º e 4º, do CPC.

Custas pela embargante/segunda apelante.

É como voto.

DES. GERALDO AUGUSTO - De acordo com o(a) Relator(a).

DES. EDGARD PENNA AMORIM - De acordo com o(a) Relator(a).

SÚMULA: "REFORMARAM A SENTENÇA, EM REEXAME NECESSÁRIO, E NEGARAM PROVIMENTO À SEGUNDA APELAÇÃO. PREJUDICADO O PRIMEIRO RECURSO VOLUNTÁRIO"