

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

Acórdão: 20.621/11/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000170141-56  
Impugnação: 40.010130062-40  
Impugnante: Danone Ltda  
IE: 186038971.44-21  
Proc. S. Passivo: Luciano Martins Ogawa/Outro(s)  
Origem: DF/Poços de Caldas

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR ICMS/ST - INTERNA. Acusação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, devido por substituição tributária, uma vez que os valores dos fretes (CIF) e dos descontos incondicionais, todos referentes às operações próprias, não foram incluídos pela Autuada (substituta tributária) na composição da base de cálculo da substituição tributária, conforme determinação contida no art. 8º, inciso II, alíneas “a”, “b” e “c” da Lei Complementar nº 87/96 e o item 2 do § 19 do art. 13 da Lei nº 6763/75. Exigência de ICMS-ST e da Multa de Revalidação em dobro nos termos do art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I da Lei nº 6763/75. Entretanto, deve-se excluir as exigências referentes aos valores dos fretes, e, ainda, com relação à exigência do ICMS-ST sobre o desconto incondicional, excluir do cálculo do imposto a parcela referente à inclusão do imposto em sua própria base de cálculo e, também, a multa de revalidação aplicada bem como os juros moratórios incidentes até 11/08/11, devendo incidir juros moratórios sobre a exigência remanescente de ICMS-ST a partir de 12/08/11 (data da alteração da redação do item 3, alínea “b”, inciso I, art. 19, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02), nos termos do art. 100, inciso III c/c o parágrafo único do CTN. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/01/08 a 31/12/08, uma vez que os valores dos fretes das operações próprias e dos descontos incondicionais, concedidos também nas operações próprias, não foram incluídos pela Autuada (substituta tributária) na composição da base de cálculo da substituição tributária, conforme determinação contida no art. 8º, inciso II, alíneas “a”, “b” e “c” da Lei Complementar nº 87/96, o item 2 do § 19 do art. 13 da Lei nº 6763/75, bem como o item 3 da alínea “b” do inciso I do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02.

Exigência de ICMS-ST e da Multa de Revalidação em dobro nos termos do art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I da Lei nº 6763/75.

O processo encontra-se instruído com o Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF (fls. 02); Auto de Infração - AI (fls. 03/04); cópia de procuração (fls. 05);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fls. 06); Relatório Fiscal (fls. 07/10); Anexo I – Planilha Consolidada Mensal do Crédito Tributário (fls. 11/12); Anexo II – Comprovação da não inclusão do frete e desconto no cálculo da ST (fls. 13/16); Anexo III – Metodologia de Cálculo do ICMS-ST (fls. 17/27); Anexo IV – Demonstrações Mensais do Cálculo do ICMS-ST (fls. 28/78); Anexo V – Cópias das Notas Fiscais e CTCs (amostragem) (fls. 79/246); Anexo VI – Intimações geradas e respectivos cumprimentos (fls. 247/269).

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 270/298, aos seguintes argumentos em síntese:

- requer a nulidade do Auto de Infração, ao argumento de que a Fiscalização, em total desobediência ao princípio da legalidade, realizou uma hipótese de arbitramento não prevista na legislação, vez que, apesar de possuir todas as informações necessárias para a correta identificação das operações e quantificação da autuação, por documento fiscal e produto, partiu de valores totais dos descontos concedidos para todas as operações realizadas e do total de frete de vendas, realizando uma sistemática de rateio não prevista na legislação para obter um valor global aproximado dos fretes e descontos incondicionais relativos a operações com substituição tributária;

- requer, também, a nulidade do Auto de Infração por majoração indevida da quantificação, ou seja, nulidade pela inclusão do imposto em sua própria base de cálculo, vez que em relação ao ICMS devido sobre os valores de desconto, estes já possuem o ICMS calculado originalmente por dentro e que, com relação aos valores de frete, não há qualquer previsão na legislação que determina seu cálculo por dentro;

- aduz que os descontos incondicionais não devem integrar a base de cálculo do ICMS-ST, pois a base de cálculo da operação própria (valor da operação) é o valor de partida para cálculo da substituição tributária, sendo este valor líquido, após exclusão do desconto incondicional;

- transcreve dispositivos da LC nº 87/96, da Lei nº 6763/75, do Anexo XV do RICMS/02 (art. 19, inciso I, alínea “b3”), a Súmula nº 06 do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais e a Consulta de Contribuintes nº 192/10;

- solicita que, na eventualidade de se entender que os descontos incondicionalmente concedidos devam ser incluídos na base de cálculo da substituição tributária, seja determinado que os valores dos descontos incondicionais correspondam à diferença entre o valor máximo praticado (preço líquido do percentual do preço correspondente ao canal) para o canal no qual o cliente está inserido e o valor efetivamente praticado na operação, para tanto apresenta planilha contendo total de desconto para o mês de maio, relativo ao CFOP 5403;

- enfatiza que a Fiscalização ao efetuar o rateio do valor total de desconto para as operações sujeitas à substituição tributária, desconsidera a prática de preços diferenciados por grupo de clientes, que são classificados nas modalidades de Key Account (menor desconto), Canal Independente (desconto intermediário) e Canal Distribuidor (maior desconto);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- discorda do entendimento da Fiscalização quanto à falta de inclusão dos valores de frete sobre as vendas na base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, expondo que realiza suas vendas sob a cláusula CIF (*Cost, Insurance and Freight*), arcando com o valor do frete sobre vendas o qual compõe a formação do preço praticado na venda de seus produtos, estando tais valores inseridos na base de cálculo da operação própria e, por consequência, na base de cálculo do ICMS-ST;

- adicionalmente, informa que não cobra o valor do frete em separado, sendo este contemplado na sua formação de preço, afirma que não há na legislação qualquer dispositivo que a obrigue a destacar os valores dos fretes nas vendas efetuadas sob a cláusula CIF, não sendo, portanto, a falta de destaque uma comprovação da não inclusão dos fretes na base de cálculo do ICMS/ST;

- requer a exclusão dos juros e multas aplicados, na remota hipótese de serem superadas as preliminares e os argumentos de mérito apresentados, alegando enquadrar-se exatamente na previsão contida no art. 100, inciso III do CTN, que dispõe sobre a exclusão de penalidades e juros de mora quando da observância de normas complementares das leis, dos tratados, das convenções internacionais e dos decretos;

- transcreve decisões do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais e Consultas de Contribuintes, com a finalidade de demonstrar que a Impugnante sempre esteve alinhada com as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, externadas por meio de consultas e jurisprudências do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais;

- requer produção de prova pericial para a comprovação do arguido no item V.II da impugnação.

Requer, ao final, a procedência da Impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 359/379, refuta as alegações da defesa, aos seguintes argumentos em síntese:

- entende não prosperar a preliminar de nulidade referente à metodologia de cálculo adotada pela Fiscalização, pois em nenhum momento, no Auto de Infração, há menção e sequer a possibilidade de utilização de arbitramento, vez que todas as informações referentes às operações da empresa autuada que deram origem ao feito fiscal eram conhecidas, na medida em que a empresa transmitia e transmite pontualmente seus arquivos eletrônicos com a descrição de suas operações, como determina o Anexo VII do Decreto 43.080/02 – RICMS/02;

- destaca que já está pacificado, na doutrina e jurisprudência, que a escrituração contábil e fiscal, seja em papel ou em meio eletrônico, feita com observância dos preceitos da legislação aplicável, bem como as informações sobre os documentos fiscais com base nela emitidos, têm presunção de veracidade e merecem fé em favor do contribuinte;

- ressalta que há um equívoco da Impugnante quando afirma que a Fiscalização não observou o contido no art. 142 do CTN, vez que calculou o tributo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

devido a partir da sua quantificação com base nos documentos e informações disponibilizados pelo contribuinte;

- esclarece que utilizou, para determinar o valor do imposto devido, um modelo matemático, baseado na aplicação de princípios de raciocínio lógico e viabilizado por meio de um sistema de rateio, fundamentado na legislação tributária vigente;

- diz que a Fiscalização, imbuída de critérios de razoabilidade e praticidade, critérios estes amplamente acolhidos pela jurisprudência deste Conselho de Contribuintes e sem deixar de lado, em momento algum, a legislação tributária pertinente, elaborou, tendo como base as informações prestadas pela Impugnante em seus arquivos eletrônicos, uma sistemática de cálculo/modelo matemático, apresentada em detalhes no Auto de Infração (fls. 18/30), com utilização do instrumento de rateio para determinação, a partir dos valores dos descontos incondicionais e fretes vinculados às operações próprias totais, extraídos dos arquivos eletrônicos da Impugnante ou fornecidos diretamente pela mesma, dos valores proporcionais às operações submetidas à substituição tributária, para a determinação da parcela da base de cálculo na qual incidirá o imposto a ser cobrado na autuação;

- informa que todo o descritivo foi viabilizado com a utilização do programa da SEF/MG, denominado “Auditor Fiscal”, mormente as informações contidas no registro 54 (“Valor do desconto/despesas acessórias”), para levantamento do valor global dos descontos por período, as planilhas “Distribuição de frequência por CST”, coluna VLRBC (fls. 31/54) e “Curva ABC – Distribuição produtos por saída”, coluna VLRBCICMS (fls. 55/78);

- destaca que a jurisprudência do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais chancela todo o procedimento acima, cita trechos dos Acórdãos nºs 19.077/11/2ª e 19.172/09/3ª;

- ressalta que o procedimento adotado é idôneo, alicerçado firmemente na legislação tributária vigente e mais, não prejudica de forma alguma a Impugnante;

- diz que a Impugnante apresentou planilhas às fls. 326/346 (Doc. nº 05 e 06) nas quais apresenta a relação dos descontos incondicionais concedidos no mês de maio de 2008, no total de R\$ 1.810.436,78 para o CFOP 5403 (fls. 343 e 346), sendo que a Fiscalização apurou, por meio do método apresentado, um valor de R\$ 1.739.535,37, que é o valor total dos descontos incondicionais vinculados às operações submetidas à substituição tributária, após a aplicação do percentual de rateio (fls. 39 e 40);

- sustenta que com os elementos apresentados pela Impugnante conclui-se que o cálculo utilizado pela Fiscalização é benéfico para a mesma, já que a base original considerada no Auto de Infração para se calcular o valor do imposto devido é menor do que a apresentada na impugnação;

- salienta que diante de tudo que foi exposto e prestigiando fundamentalmente o princípio da legalidade, e também o princípio da praticidade, que impõe à Fiscalização que adote método idôneo, que não prejudique o Autuado, mas que, também não imponha custos excessivos à Administração Pública, com processos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

longos e onerosos, a Fiscalização reitera a correção adotada em seu procedimento de cálculo do imposto devido, cobrado neste Auto de Infração;

- entende que não cabe razão à Impugnante quando esta alega a ilegalidade da inclusão dos descontos incondicionais e do frete na base de cálculo da substituição tributária, salientando que a substituição tributária é uma técnica de arrecadação prevista pelo art. 150, § 7º, da Constituição Federal e pelo art. 6º da LC nº 87/96, na qual o contribuinte substituto não apenas recolhe o tributo por ele devido, mas também antecipa o montante relativo à operação subsequente;

- alega que é pacífico que na operação de circulação de mercadorias promovida por contribuinte, os descontos incondicionais não integram sua base de cálculo, conforme determinam os arts. 13, §1º, II, “a” da LC nº 87/96 e 13, § 2º, 1, “b” da Lei nº 6763/75;

- entende que os casos onde houver operações submetidas à substituição tributária, esta não inclusão na base de cálculo referente ao desconto incondicional é válida somente nas operações de saída do substituto tributário, ou seja, nas denominadas operações próprias;

- diz que nas operações específicas, onde houver efetivamente a substituição tributária, o desconto deve integrar a base de cálculo da operação, em função de que, na sistemática de arrecadação da substituição tributária, a operação consumada entre o contribuinte substituto e o contribuinte substituído não se confunde com a operação futura, que deve ocorrer entre o contribuinte substituído e aquele que venha a adquirir deste as mercadorias;

- destaca que os descontos incondicionais ocorridos nas operações entre o substituto e o substituído dizem respeito apenas a essas operações e não às operações futuras a serem realizadas pelo substituído com os adquirentes das mercadorias;

- afirma que no caso da substituição tributária não se pode, inegavelmente, ter a garantia de que o valor do desconto incondicional concedido na operação própria, será repassado, automaticamente, para o consumidor final, na operação subsequente;

- cita doutrina, jurisprudência do STJ e de outros tribunais;

- salienta que embasada em extensa jurisprudência do STJ, originada de interpretação sistemático-teleológica da legislação pertinente, interpretação esta que deve ser feita observando o conjunto do ordenamento legal, suas regras, princípios, fundamentos e alcance, de modo a encontrar a “ratio legis” e mais ainda, fundamentada precipuamente nesta legislação, efetuou a cobrança do ICMS-ST que não fora recolhido pela Impugnante;

- destaca que subsistindo a ideia da não inclusão do desconto incondicional na base de cálculo da substituição tributária, poderia ser decretado a “morte” desta sistemática, na medida em que os descontos poderiam tomar tal vulto, que inviabilizassem a mesma;

- cita artigos da LC nº 87/96, da Lei nº 6763/75 e do Anexo XV do RICMS/02;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- informa que a Fiscalização nada mais fez que interpretar a legislação tributária pertinente na mesma direção tomada pelo STJ e aplicá-la de acordo com a situação encontrada no procedimento da Impugnante;

- afirma que identificou os valores dos descontos incondicionais concedidos nas operações próprias pela Impugnante e os valores dos fretes pertinentes a estas operações e incluiu-os na base de cálculo da substituição tributária, recompondo-a com estas parcelas;

- ressalta que a própria Impugnante reconhece a não inclusão destas parcelas na resposta à Intimação nº 366/11, contida às fls. 264/265 deste PTA, onde declara que a não inclusão se deve ao fato de “não cobrar estes valores do destinatário na nota fiscal”, ou seja, dos varejistas, que posteriormente efetuarão a operação substituída, para o consumidor final;

- cita a Súmula nº 06 do CC/MG para justificar o procedimento adotado, pois a empresa atuada atua no ramo atacadista não se enquadrando como estabelecimento industrial e, rechaça a defesa, que também invoca a mesma súmula, ao argumento de que não guarda relação com o contexto das operações praticadas pela Atuada, justamente, por não se tratar de preço praticado por indústria;

- ressalta que o estabelecimento fabril, ao dar saída dos produtos em transferência para a Impugnante, estabelece um valor para estas operações, de acordo com o que determina a legislação (preço de atacado), sendo este valor considerado “preço de partida” do industrial;

- salienta que a Impugnante (atacadista), ao dar saída aos produtos do seu estabelecimento, de acordo com sua conveniência comercial, logística ou estrutural, “desfaz” o preço do fabricante (que foi estabelecido em momento anterior, quando da saída da fábrica), basicamente em função do desconto concedido, mas também em função de qualquer outro fator modificante (agregação ou exclusão), formando, a partir daí, outro preço, distinto do anterior, ou seja, seu efetivo preço de venda, que nada mais configura do que o “preço de partida” para formação da base de cálculo da substituição tributária;

- ressalta que como na operação de transferência há a inaplicabilidade da substituição tributária (art. 18, inciso III, Anexo XV do RICMS/02), a Impugnante se torna a efetiva responsável tributária pela substituição, sendo óbvio, portanto, que o seu preço de saída/valor da operação deve ser adotado como o chamado “preço de partida” para o cálculo da substituição tributária e não o preço da fábrica;

- quanto à imputação fiscal de que os valores do frete devem compor a base de cálculo do ICMS-ST, alega a Fiscalização que a mesma tem origem no instituto da substituição tributária que visa antecipar o imposto devido em toda a cadeia econômica da mercadoria, sendo que sua incidência, conforme disposto no inciso II do art. 8º da LC nº 87/96, deve compreender o valor da operação própria acrescido do montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes e da margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações subsequentes;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- destaca que as consultas de contribuintes transcritas pela Impugnante estabelecem o pressuposto de que, nas operações CIF, o valor do frete já deveria estar incluído na base de cálculo do ICMS próprio, não havendo que acrescentá-lo novamente à base de cálculo do ICMS-ST, porém, conforme já evidenciado, o preço de partida para a formação da base de cálculo da substituição tributária é o praticado pela Impugnante (atacadista), sendo assim nada mais correto do que a inclusão do valor do frete na base de cálculo da ST;

- afirma que ao ressaltar a falta de destaque dos valores do frete nas notas fiscais de saída, o fez com o objetivo de demonstrar uma das alternativas que teria a Impugnante para comprovar a inclusão dos valores do frete na base de cálculo do ICMS (operação própria/ST), não tendo a Impugnante se utilizado de quaisquer outros meios de prova, ainda que fosse por meio de uma simples observação na nota fiscal de saída;

- apresenta planilha demonstrando que a Impugnante não agregou os valores de frete à base de cálculo da operação própria e por consequência na base de cálculo da ST, como afirmou em suas razões defensivas, face à uniformidade dos valores unitários entre destinatários situados próximos e distantes da mesma;

- apresenta, também, planilha com informações extraídas dos CTCRCs existentes no Anexo V dos autos, a fim de comprovar as variações existentes nos valores de frete, principalmente em função da quilometragem percorrida com a finalidade de complementar a demonstração acima, sabendo-se que o cálculo do frete abarca para sua formação, entre outros fatores, os valores da carga, o peso e a quilometragem percorrida;

- ressalta que o valor do frete não incluído pela Impugnante possui natureza de ser transferível ao adquirente quer seja embutido no preço (CIF), quer não (FOB), sendo componente do custo final da mercadoria, cujo ônus é suportado pelo consumidor final;

- diz que o fato de a Impugnante assegurar que arcou com o valor do frete e que todas as operações indicadas no trabalho fiscal ocorreram sob a cláusula CIF não desmentem a acusação fiscal de que o valor do frete não foi incluído na base de cálculo do imposto;

- salienta que restou comprovado que o valor unitário das mercadorias permaneceu constante, não tendo sido o valor do frete (variável) incluído na base de cálculo da operação própria como alega a Impugnante, sendo correta a exigência do ICMS-ST sobre tais rubricas;

- sustenta que não assiste razão à Impugnante quando pede nulidade do Auto de Infração em função da Fiscalização ter incluído na base de cálculo o valor do imposto por falta de previsão legal que determine esta inclusão;

- informa que a própria Impugnante declara a não inclusão do imposto na resposta à Intimação nº 366/11 (fls. 264/265);

- diz que não tem sentido a afirmação da Autuada de que a parcela do desconto, incluída no preço, mas não na base de cálculo, conteria o cálculo do imposto “por dentro”, tendo em vista que a própria legislação autoriza a Impugnante a excluir de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sua base de cálculo o valor do desconto incondicional (art. 50, I, b da Parte Geral do RICMS/02);

- entende a Fiscalização que no “valor unitário” do produto não está incluída a parcela do imposto, inviabilizando a metodologia de cálculo da Impugnante e consequentemente, seus resultados e suas conclusões;

- afirma que a Impugnante ao afirmar que incluiu o imposto “por dentro” na composição de seu preço e, por conseguinte, de sua base de cálculo, não trouxe nenhuma elemento de prova de sua afirmação;

- cita artigos do RICMS, acórdão do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda;

- entende que a Impugnante não incluiu o valor do imposto “por dentro” vinculado ao desconto incondicional na composição de sua base de cálculo, e por extensão, na base de cálculo da substituição tributária, o que autoriza a cobrança de tais rubricas;

- com relação ao cálculo do imposto por dentro sobre os valores do frete, destaca que a Autuada não o incluiu e, por consequência, não houve inclusão do imposto em sua própria base de cálculo, sendo correta a aplicação do disposto no art. 49 do RICMS/02, o qual prevê que o montante do imposto integra sua base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

- quanto à aplicação do art. 100, inciso III do CTN entende ser incompetente para tal mister;

- quanto à perícia requerida afirma sua desnecessidade, em função de que as questões comprobatórias foram todas abordadas ao longo da manifestação fiscal.

Ao final, requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em bem fundamentado parecer de fls. 385/411, que foi utilizado pela Câmara para sua decisão, opina pelo indeferimento da perícia e, quanto ao mérito, pela procedência parcial do lançamento.

---

### **DECISÃO**

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

Cuida o presente contencioso de recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/01/08 a 31/12/08, uma vez que os valores dos fretes das operações próprias e dos descontos incondicionais, concedidos também nas operações próprias, não foram incluídos pela Autuada (substituta tributária) na composição da base de cálculo da substituição tributária, conforme determinação contida no art. 8º, inciso II, alíneas “a”, “b” e “c” da LC nº 87/96, o item 2 do § 19 do art. 13 da Lei nº 6763/75, bem como o item 3 da alínea “b” do inciso I do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02.

**Da Preliminar**

Alega a Impugnante a nulidade do lançamento tendo em vista que a Fiscalização utilizou o procedimento do arbitramento do imposto cobrado, ao arrepio da legislação.

Todavia, razão não lhe assiste conforme se verá.

A metodologia de cálculo adotada pela Fiscalização baseia-se nas informações referentes às operações da empresa autuada contidas nos arquivos eletrônicos por ela transmitidos, como determina o Anexo VII do Decreto 43.080/02 – RICMS/02.

Como bem destaca a Fiscalização, para determinar o valor do imposto devido a Fiscalização idealizou, com utilização de índices técnicos, uma sistemática de “rateio”, baseada em critérios lógicos e críveis, com exclusiva utilização de dados e informações contidas nos arquivos eletrônicos transmitidos, via SINTEGRA, pela Autuada, bem como de informações fornecidas pela empresa autuada em respostas às intimações do Fisco.

Neste sentido, a Fiscalização elaborou, tendo como base as informações prestadas pela Impugnante em seus arquivos eletrônicos, uma sistemática de cálculo/modelo matemático, apresentada em detalhes no Auto de Infração (fls. 18/30), com utilização do instrumento de rateio para determinação, a partir dos valores dos descontos incondicionais e fretes vinculados às operações próprias totais, extraídos dos arquivos eletrônicos da Impugnante ou fornecidos diretamente pela mesma, dos valores proporcionais às operações submetidas à substituição tributária, para a determinação da parcela da base de cálculo na qual incidirá o imposto a ser exigido nos presentes autos.

Frise-se, por oportuno, conforme consta nos autos, que o procedimento adotado pela Fiscalização foi viabilizado com a utilização do programa da SEF/MG, denominado “Auditor Fiscal”, mormente as informações contidas no registro “tipo 54” (“Valor do desconto/despesas acessórias”), para levantamento do valor global dos descontos por período, as planilhas “Distribuição de frequência por CST”, coluna VLRBC (fls. 31/54) e “Curva ABC – Distribuição produtos por saída”, coluna VLRBCICMS (fls. 55/78).

Como bem ressaltado pela Fiscalização, o procedimento adotado é idôneo, alicerçado firmemente na legislação tributária vigente e mais, não prejudica de forma alguma a Impugnante, como será demonstrado a seguir.

A Impugnante apresentou planilhas de fls. 326/346 (Doc. n°s 05 e 06) nas quais apresenta a relação dos descontos incondicionais concedidos no mês de maio de 2008, no total de R\$ 1.810.436,78 para o CFOP 5403 (fls. 343 e 346).

Já a Fiscalização apurou, por meio do método apresentado, um valor de desconto incondicional para o mesmo mês de maio/08 de R\$ 1.739.535,37, que é o valor total dos descontos incondicionais vinculados às operações submetidas à substituição tributária, após a aplicação do percentual de rateio (fls. 39 e 40), conforme demonstração abaixo:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1º Passo: cálculo do percentual de rateio, tendo como base as operações submetidas à substituição tributária em relação às operações totais → 64,9083%

2º Passo: levantamento dos valores referentes aos descontos incondicionais totais → R\$ 2.679.749,58

3º Passo: aplicação do percentual de rateio do 1º passo ao valor dos descontos incondicionais totais do 2º passo → R\$ 2.679.749,58 x 0,649083 = R\$ 1.739.535,37.

Assim, pode se concluir que o cálculo utilizado pela Fiscalização não trouxe nenhum prejuízo para a Autuada, já que a base original considerada no Auto de Infração para se calcular o valor do imposto devido é menor do que a apresentada na impugnação.

Vale destacar, por oportuno, que o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização. Proceder nos termos da lei, na hipótese de lançamento tributário e nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, é se pautar nos seguintes passos:

- 1 – verificar a ocorrência do fato gerador;
- 2 – determinar o crédito tributário;
- 3 – calcular o imposto devido;
- 4 – identificar o sujeito passivo;
- 5 – identificar a penalidade (propor a penalidade a ser aplicada de acordo com a norma legal própria)

Nos presentes autos, verifica-se que todos estes passos foram seguidos.

Deste modo, rejeita-se a preliminar arguida.

Quanto à nulidade arguida referente à majoração indevida da quantificação, ou seja, nulidade pela inclusão do imposto em sua própria base de cálculo, verifica-se que se confunde com a matéria meritória e será analisada mais adiante.

Quanto ao requerimento de prova pericial, com fulcro no art. 142, § 1º, I do RPTA/MG, deixa-se de apreciar o pedido de realização de prova pericial, uma vez não indicados os quesitos pertinentes, além de ser desnecessária para o deslinde da matéria. Eis o texto legal:

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

(...)

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;

### **Do Mérito**

Como já relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/01/08 a 31/12/08, uma vez que os valores dos fretes das operações próprias e dos descontos incondicionais, concedidos também nas operações próprias, não foram incluídos pela Autuada (substituta tributária) na composição da base de cálculo da substituição tributária, conforme determinação contida no art. 8º, inciso II, alíneas “a”, “b” e “c” da LC nº 87/96, o item 2 do § 19 do art. 13 da Lei nº 6763/75, bem como o item 3 da alínea “b” do inciso I do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02.

Conforme consta no relatório fiscal a empresa autuada atua na comercialização de produtos lácteos frescos, tais como iogurtes, leite fermentado, bebidas lácteas, queijo tipo “petit suisse”, creme de leite, danette UHT e requeijão.

De acordo com os itens 33.3, 33.1 e 40.2 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, vigentes à época dos fatos geradores, os seguintes produtos comercializados pela Autuada (substituta tributária) estavam sujeitos à sistemática da substituição tributária (ST interna). São eles: iogurte, leite fermentado, bebida láctea, creme de leite e danette UHT.

Dos produtos supracitados apenas o produto danette UHT tinha MVA de 43% (quarenta três por cento), para o restante era previsto a MVA de 26% (vinte seis por cento).

Conforme o item 42 da Parte 6 do Anexo IV do RICMS/02 (vigente até 26/03/08) e os itens 55, 57 e 58, do mesmo dispositivo, havia a previsão de redução de base de cálculo de 33,33% e posteriormente de 61,11% para os produtos autuados iogurte, leite fermentado e bebida láctea.

De posse dos valores dos descontos incondicionais e dos fretes referentes às saídas de mercadorias sujeitas a ST (CFOP 5403), para os quais a Autuada (substituta tributária) não reteve/recolheu o ICMS-ST referentes às operações subsequentes, a Fiscalização exigiu o imposto acrescido da multa de revalidação em dobro, conforme já destacado acima.

Destaque-se que a Fiscalização ao efetuar o cálculo do ICMS-ST referente às rubricas em análise observou todas as peculiaridades supracitadas acerca dos produtos autuados.

### **Inclusão dos descontos incondicionais na base de cálculo da substituição tributária.**

De início, cabe salientar que a substituição tributária é uma técnica de arrecadação prevista pelo art. 150, § 7º da Constituição Federal e pelo art. 6º da LC nº 87/96, na qual o contribuinte substituto não apenas recolhe o tributo por ele devido, mas também antecipa o montante relativo à operação subsequente.

Vale destacar que é incontroverso que na operação de circulação de mercadorias promovida por contribuinte, ditas operações próprias, os descontos incondicionais não integram sua base de cálculo, conforme determinam os arts. 13, §1º, II, “a” da LC 87/96 e 13, § 2º, 1, “b” da Lei nº 6763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Parte da discussão nos presentes autos gira em torno dos descontos incondicionais, concedidos nas operações entre substituto e substituído, e a inclusão ou não de tal rubrica na base de cálculo operações subsequentes presumidas, o que se passa a analisar.

Sustenta a Fiscalização que nos casos onde houver operações submetidas à substituição tributária, esta não inclusão na base de cálculo referente ao desconto incondicional é válida somente nas operações de saída do substituto tributário, ou seja, nas denominadas operações próprias. Nas operações específicas, onde houver efetivamente a substituição tributária, o desconto deve integrar a base de cálculo da operação.

Salienta a Fiscalização que tal fato ocorre em função de que, na sistemática de arrecadação da substituição tributária, a operação consumada entre o contribuinte substituto e o contribuinte substituído não se confunde com a operação futura, que deve ocorrer entre o contribuinte substituído e aquele que venha a adquirir deste as mercadorias.

Afirma a Fiscalização que os descontos incondicionais ocorridos nas operações entre o substituto e o substituído dizem respeito apenas a tais operações e não às operações futuras a serem realizadas pelo substituído com aqueles que do mesmo vão adquirir as mercadorias.

Destaque-se que a própria Impugnante reconhece que não incluiu o desconto incondicional na base de cálculo do ICMS-ST conforme resposta à Intimação nº 366/11, acostada às fls. 264/265 dos autos, nos seguintes termos:

Conforme art. 19, inciso I, “alínea b”, item 3 do Anexo XV, para compor a base de cálculo da substituição tributária, utilizou-se o preço praticado que será cobrado do cliente (**total líquido**), aplicando a margem de valor agregado (...) (grifou-se)

Sobre o tema, discorre Hugo de Brito Machado, no artigo “A Bonificação e a Base de Cálculo do ICMS na Substituição Tributária”, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 186 e disponível em <http://abat.adv.br/biblioteca/files/artp/000098.pdf>:

É a denominada substituição tributária para frente, que mais exatamente se poderia chamar de cobrança antecipada do imposto, quer dizer, cobrança do imposto antes que o mesmo se faça devido.

Realmente, se o imposto diz respeito a um “fato gerador que deva ocorrer posteriormente”, esse imposto ainda não é devido, porque é precisamente a ocorrência do fato gerador do imposto que o torna devido. Mas esta é outra questão, cujo desenvolvimento aqui não seria oportuno. Basta, aqui, deixarmos claro que, nesse tipo de substituição tributária, ao substituto é atribuída a responsabilidade pelo pagamento de tributo que ainda não existe no plano concreto. É coisa do futuro.

(...)

Quando uma empresa vende mercadorias a outra que as vai revender, se concede bonificação ou desconto, o valor da bonificação ou do desconto não deve ser somado ao preço da venda porque este constitui o valor da operação, valor que se define considerando tanto a bonificação como o desconto.

Em outras palavras, a bonificação oferecida ou o desconto incondicional concedido participam da definição do preço efetivamente praticado, vale dizer, do valor da operação que é a base de cálculo do ICMS. Essa bonificação, ou esse desconto incondicional, todavia, dizem respeito apenas à operação realizada entre o contribuinte substituto e o contribuinte substituído, ficando o primeiro com a obrigação de recolher o ICMS relativo a essa operação, na condição de contribuinte mesmo.

A empresa que deu a bonificação ou o desconto incondicional, é também obrigada a recolher, na condição de substituto tributário, o ICMS relativo a operações futuras, que ainda devem ocorrer, mas ela não é parte nessas operações e as bonificações ou descontos que concedeu não se projetam necessariamente a elas.

(...)

**No Superior Tribunal de Justiça firmou-se o entendimento segundo o qual o valor das bonificações e dos descontos incondicionais não integra a base de cálculo do ICMS. E esse entendimento tem sido invocado pelos que pretendem ver adotado o mesmo critério no que diz respeito à base de cálculo do ICMS referente às operações futuras, vale dizer, às operações realizadas pelos substituídos.**

**Entretanto, o Superior Tribunal de Justiça tem decidido que inexistindo a garantia de que a bonificação concedida pelo substituto tributário ao substituído vai ser transferida ao consumidor final, o recolhimento do ICMS sobre o regime de substituição tributária deve ser realizado integralmente. (grifou-se)**

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do AgRg no Recurso Especial nº 953.219 – RJ (2007/0114311-6), de dezembro de 2010, e outros julgados que serão citados mais adiante, deixou consignado o seguinte:

DE FATO, A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA É TÉCNICA DE ARRECADAÇÃO PREVISTA PELO ART. 150, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO E PELO ART. 6º DA LC 87/96, NA QUAL O

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONTRIBUINTE (SUBSTITUTO) NÃO APENAS RECOLHE O TRIBUTO POR ELE DEVIDO, MAS TAMBÉM ANTECIPA O MONTANTE RELATIVO À OPERAÇÃO SUBSEQUENTE.

NO CASO DOS AUTOS, COMO BEM SALIENTADO PELA CORTE LOCAL, HÁ DUAS OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA: A PRIMEIRA DELAS É A SAÍDA DA FÁBRICA RECORRENTE PARA A DISTRIBUIDORA, FASE EM QUE HÁ O DESCONTO; E A SEGUNDA CIRCULAÇÃO (FUTURA) É A VENDA DA MERCADORIA PELA DISTRIBUIDORA PARA O CONSUMIDOR FINAL.

AS NORMAS RELATIVAS AO DESCONTO INCONDICIONAL E À SUA NÃO-INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS (ART. 13, § 1º, II, "A", DA LC 87/1996) APLICAM-SE APENAS À PRIMEIRA OPERAÇÃO. OCORRE QUE O DESCONTO RELATADO PELA RECORRENTE REFERE-SE AO PREÇO COBRADO DA DISTRIBUIDORA, NÃO SE PODENDO PRESUMIR QUE O BÔNUS SERÁ REPASSADO, AUTOMATICAMENTE, PARA O CONSUMIDOR FINAL, NA OPERAÇÃO SUBSEQUENTE.

**DITO DE OUTRA FORMA, SE NÃO HOUVESSE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, É INQUESTIONÁVEL QUE O DESCONTO INCONDICIONAL NÃO INTEGRARIA A BASE DE CÁLCULO DO ICMS NA PRIMEIRA OPERAÇÃO, APLICANDO-SE O DISPOSTO NO ART. 13, § 1º, II, "A", DA LC 87/1996. FOI O QUE DECIDIU A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ NO JULGAMENTO DO RESP 1.111.156/SP, NA SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CPC, QUE RESULTOU NA EDIÇÃO DA SÚMULA 457/STJ.**

**POR OUTRO LADO, EXISTINDO SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, O PREÇO COBRADO PELA FÁBRICA (SUBSTITUTO) DA DISTRIBUIDORA (SUBSTITUÍDA) É DE MENOR RELEVÂNCIA. TODA A SISTEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO LEVA EM CONTA UMA PRESUNÇÃO NO QUE SE REFERE AO PREÇO FINAL COBRADO PELA DISTRIBUIDORA (SUBSTITUÍDA) DE SEU CLIENTE (OPERAÇÃO FUTURA), SENDO ESSA A BASE DE CÁLCULO DO ICMS, NOS TERMOS DO ART. 8º DA LC 87/1996:**

"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 SEGUINTE:

O VALOR DA OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO PRÓPRIA REALIZADA PELO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO OU PELO SUBSTITUÍDO INTERMEDIÁRIO;

O MONTANTE DOS VALORES DE SEGURO, DE FRETE E DE OUTROS ENCARGOS COBRADOS OU TRANSFERÍVEIS AOS ADQUIRENTES OU TOMADORES DE SERVIÇO;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A MARGEM DE VALOR AGREGADO, INCLUSIVE LUCRO, RELATIVA ÀS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES SUBSEQUENTES;

(...).”

**NOTE-SE QUE O SOMATÓRIO DAS ALÍNEAS “A”, “B” E “C”, DO ART. 8º, INCISO II, ACIMA TRANSCRITO, CORRESPONDE EXATAMENTE AO PREÇO FINAL DA MERCADORIA, COBRADO DO CONSUMIDOR, INCLUINDO NÃO APENAS OS CUSTOS DE AQUISIÇÃO PELA DISTRIBUIDORA, MAS TAMBÉM SUA MARGEM DE LUCRO (O QUE ENLOBA O DESCONTO CONSEGUIDO NA FÁBRICA).**

**O BÔNUS DADO PELA RECORRENTE À DISTRIBUIDORA NÃO IMPLICA, NECESSÁRIA E AUTOMATICAMENTE, REDUÇÃO DO PREÇO FINAL, CONSIDERANDO QUE ELE É AFERIDO COM BASE EM PESQUISAS DE MERCADO, NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO.**

**INAPLICÁVEIS NA HIPÓTESE DOS AUTOS, PORTANTO, OS DISPOSITIVOS LEGAIS SUSCITADOS PELA RECORRENTE (EM ESPECIAL O ART. 13, § 1º, II, “A”, DA LC 87/1996), ASSIM COMO O ENTENDIMENTO FIRMADO NO JULGAMENTO DO RESP 1.111.156/SP, PORQUANTO A SISTEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POSSUI REGRAS PRÓPRIAS PARA A IDENTIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO (ART. 8º, DA LC 87/1996).” (GRIFOU-SE)**

Importante citar outros julgados com o mesmo direcionamento supracitado, tais quais: REsp 993409/MG - 2008, REsp 1001713/MG - 2008, REsp 1027786/MG - 2008, Resp 1041331/RJ - 2008, EREsp 715.255/MG - 2010.

Há a destacar-se que a base de cálculo da substituição tributária é o valor que presumidamente o produto irá alcançar ao chegar ao mercado, realizando o objetivo de que o ICMS incida em toda a cadeia de consumo.

Neste sentido, vale citar os ensinamentos de Marco Aurélio Greco, também citado pelo STJ nas decisões supracitadas, segundo o qual "o interesse arrecadatário do Fisco é o de receber o ICMS sobre o ciclo econômico inteiro – portanto, sobre o preço de ponta, na última operação realizada com aquela mercadoria, o consumidor final. É este o preço que vai definir o interesse arrecadatário do Estado" (*in Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador*, 2ª edição, Malheiros, p. 111).

Tal fundamento 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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 6763/75 traz idêntica literalidade.

Portanto, no caso da substituição tributária não se pode, inegavelmente, ter a garantia de que o valor do desconto incondicional concedido na operação própria, será repassado, automaticamente, para o consumidor final, na operação subsequente.

Neste ponto, insurge a Impugnante contra o cálculo do ICMS-ST sobre as rubricas do desconto incondicional, tendo em vista que a Fiscalização ao efetuar os cálculos incluiu o “imposto por dentro”.

A Fiscalização respalda-se, para a inclusão do imposto (“por dentro”) na rubrica do desconto incondicional para cálculo do ICMS-ST, no que determina o art. 13, §1º, II, “a” da LC nº 87/96 bem como na legislação mineira.

Tais dispositivos excluem da base de cálculo do ICMS (operação própria) os descontos incondicionais, senão veja-se:

LC nº 87/96

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

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

RICMS/02

Art. 50 - Integram a base de cálculo do imposto:

I - nas operações:

a) todas as importâncias recebidas ou debitadas pelo alienante ou pelo remetente, como frete, seguro, juro, acréscimo ou outra despesa;

b) a vantagem recebida, a qualquer título, pelo adquirente, **salvo o desconto ou o abatimento que independam de condição**, assim entendido o que não estiver subordinado a evento futuro ou incerto;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Deste modo, conclui a Fiscalização que se a parcela do desconto incondicional, por determinação legal, não está incluída na base de cálculo do imposto, conseqüentemente não há que se falar que tal rubrica contempla o imposto “por dentro”.

Entretanto, razão não assiste à Fiscalização neste ponto, pois a base de cálculo do ICMS, no caso de substituição tributária, conforme já destacado acima, e defendido pela própria Fiscalização, é regulada pela norma especial do art. 8º da LC nº 87/96, e não pelo art. 13 da mesma lei (aplicável às operações normais, sem substituição), que prevê a inclusão na base de cálculo do ICMS o montante do próprio imposto.

Tal afirmativa é corroborada pelo seguinte excerto da decisão no EREsp 1041331 RJ 2008, *in verbis*:

PROCESSUAL. TRIBUTÁRIO. OMISSÃO. ALEGAÇÃO  
GENÉRICA. NÃO-CONHECIMENTO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO  
TRIBUTÁRIA "PARA FRENTE". DESCONTO INCONDICIONAL.  
BASE DE CÁLCULO. ART. 8º DA LC 87/1996.

(...)

6. A base de cálculo do ICMS, no caso de substituição tributária, é regulada pela norma especial do art. 8º da LC 87/1996, e não pelo art. 13 da mesma Lei (aplicável às operações normais, sem substituição).

Assim, correta a exigência do ICMS-ST sobre o montante do desconto incondicional, todavia, deve-se excluir do cálculo do imposto sobre tal rubrica a parcela referente à inclusão do imposto em sua própria base de cálculo.

Acerca da inclusão do desconto incondicional na base de cálculo da substituição tributária foi aprovada a Súmula nº 06 deste Conselho do CC/MG divulgada na Portaria nº 06 de 02 de maio de 2001, com a seguinte redação:

SÚMULA 06 – SENDO A BASE DE CÁLCULO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA FORMADA A PARTIR DO PREÇO PRATICADO PELO INDUSTRIAL, OS DESCONTOS INCONDICIONAIS POR ELE CONCEDIDOS NÃO A INTEGRAM.

Vale destacar que tanto a Impugnante quanto a Fiscalização invocaram a Súmula nº 06 em suas peças de defesas.

Ressalte-se que embora não haja pronunciamento sobre a revogação da Súmula nº 06, pode-se afirmar que tal comando perdeu aplicabilidade tendo em vista a legislação tributária agora vigente. É que a Súmula nº 06 foi publicada sob a égide do RICMS/96 tendo em vista as decisões reiteradas acerca da base de cálculo da substituição tributária formada a partir do preço praticado pelo industrial (“preço de partida”).

Neste contexto, vê-se que, muito embora ainda não cancelada, tal súmula não deve ser aplicada, vez que se mostra totalmente incompatível com a legislação então vigente.

**Inclusão do frete na base de cálculo da substituição tributária.**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com relação à imputação da Fiscalização de que os valores do frete - CIF não estão incluídos no preço de venda praticado pela Autuada, razão não lhe assiste, conforme se verá.

Esclarece a Fiscalização que a origem de tal exigência no instituto da substituição tributária que visa antecipar o imposto devido em toda a cadeia econômica da mercadoria, sendo que sua incidência, conforme disposto no inciso II do art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, deve compreender o valor da operação própria acrescido do montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes e da margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações subsequentes.

Lado outro sustenta a Impugnante que efetua suas vendas sob a cláusula CIF, arcando com o valor do frete sobre as mesmas, o qual compõe a formação do preço praticado nas operações de saída de seus produtos, ou seja, alega que o valor do frete já está incluído na base de cálculo do ICMS próprio e, por consequência, na base de cálculo do ICMS-ST e, adicionalmente, informa que não cobra o valor do frete em separado.

Rebate a Fiscalização que as consultas de contribuintes, transcritas pela Impugnante, estabelecem o pressuposto de que, nas operações CIF, o valor do frete já deveria estar incluído na base de cálculo do ICMS próprio, não havendo que acrescentá-lo novamente à base de cálculo do ICMS-ST, porém, conforme já evidenciado, o preço de partida para a formação da base de cálculo da substituição tributária é o praticado pela Impugnante (atacadista), sendo assim nada mais correto do que a inclusão do valor do frete na base de cálculo da ST.

Afirma a Fiscalização que a própria Impugnante reconhece a não inclusão destas parcelas conforme resposta à Intimação nº 366/11 (fls. 264/265) na qual declara que a não inclusão se deve ao fato de “não cobrar estes valores do destinatário na nota fiscal”, ou seja, dos varejistas, que posteriormente efetuarão a operação substituída, para o consumidor final.

Para corroborar seu entendimento a Fiscalização elaborou na manifestação fiscal a planilha de fls. 371/375, com intuito de demonstrar que a Impugnante não agregou os valores de frete à base de cálculo da operação própria e por consequência na base de cálculo da ST, como afirmou em suas razões defensivas, em face da uniformidade dos valores unitários entre destinatários situados próximos e distantes do estabelecimento da Autuada.

Em complemento à demonstração supracitada, a Fiscalização, ao argumento de que o cálculo do frete abarca para sua formação, entre outros fatores, os valores da carga, o peso e a quilometragem percorrida, elaborou planilha (fls. 375), com informações extraídas dos Conhecimentos de Transportes Rodoviários de Cargas (CTRCs) constantes no Anexo V, a fim de comprovar as variações existentes nos valores de frete, principalmente em função da quilometragem percorrida.

Vale salientar que a SEF/MG já se manifestou sobre a questão em consultas respondidas pelo órgão competente. Dentre as várias respostas sobre a matéria destaca-se a seguinte que se adequa ao caso em exame:

**CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 265/2005**

(...)

ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – MATERIAL DE CONSTRUÇÃO – TRANSPORTE – CLÁUSULA CIF – NA HIPÓTESE EM QUE A OPERAÇÃO TENHA SIDO REALIZADA SOB CLÁUSULA CIF, PARA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO RELATIVA À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DEVIDA POR OCASIÃO DA ENTRADA DO PRODUTO EM MINAS GERAIS, NÃO HÁ QUE SE ACRESCENTAR NOVAMENTE O VALOR DO TRANSPORTE, UMA VEZ QUE O MESMO JÁ FAZ PARTE DO VALOR DA OPERAÇÃO.

**EXPOSIÇÃO:**

A CONSULENTE INFORMA EXERCER O COMÉRCIO ATACADISTA DE FERRAGENS E FERRAMENTAS, ADQUIRINDO, SOB CLÁUSULA CIF, EM OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO, MERCADORIAS RELACIONADAS NA PARTE 5 DO ANEXO IX DO RICMS/2002.

**ADUZ QUE, NESTES CASOS, APESAR DO PREÇO DA MERCADORIA VENDIDA INCLUIR O VALOR DO TRANSPORTE, JÁ QUE A OPERAÇÃO FOI REALIZADA SOB CLÁUSULA CIF, O FISCO MINEIRO, PARA EFEITOS DE DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO RELATIVA À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, TEM ADICIONADO AO VALOR DA OPERAÇÃO O VALOR DO FRETE INFORMADO NO RESPECTIVO CONHECIMENTO RODoviÁRIO.**

PROCEDIMENTO QUE A CONSULENTE CONSIDERA EQUIVOCADO, PORQUE SERIA CABÍVEL SOMENTE SE A OPERAÇÃO HOUVESSE SIDO REALIZADA SOB CLÁUSULA FOB.

**CONSULTA:**

**ESTÁ CORRETO O ENTENDIMENTO DA CONSULENTE QUE, SENDO A OPERAÇÃO REALIZADA SOB CLÁUSULA CIF, PARA EFEITOS DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA O MONTANTE DO FRETE DESTACADO NO CONHECIMENTO DE TRANSPORTE NÃO SERÁ ACRESCIDO À BASE DE CÁLCULO, PORQUE O VALOR DO TRANSPORTE JÁ FOI INCLUÍDO NO PREÇO DA MERCADORIA OBJETO DA OPERAÇÃO?**

**RESPOSTA:**

**CASO A OPERAÇÃO TENHA SIDO EFETIVAMENTE REALIZADA SOB CLÁUSULA CIF, HIPÓTESE EM QUE O VALOR DO TRANSPORTE DEVERÁ TER SIDO DEVIDAMENTE INCORPORADO AO VALOR DA OPERAÇÃO PELO ALIENANTE, NÃO HÁ QUE SE ACRESCENTÁ-LO NOVAMENTE POR OCASIÃO DA FORMAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, CONSIDERANDO QUE O MESMO JÁ FAZ PARTE DO VALOR DA OPERAÇÃO.**

(...) (GRIFOU-SE)

Ressalte-se que nos presentes autos há informação de que as prestações foram efetivamente realizadas sob a cláusula “CIF”. Em tais hipóteses o valor do transporte deverá ter sido devidamente incorporado ao valor da operação pelo alienante.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme reconhece a Fiscalização na manifestação fiscal, às fls. 370, “a Autuada ao promover a saída dos produtos do seu estabelecimento, de acordo com sua conveniência comercial, logística ou estrutural, “desfaz” o preço do fabricante, basicamente em função do desconto concedido, **mas também em função de qualquer outro fator modificante (agregação ou exclusão)**, formando, a partir daí, outro preço, distinto do anterior, ou seja, seu efetivo preço de venda, que nada mais configura do que o “preço de partida” para formação da base de cálculo da substituição tributária.”

Destaque-se que na declaração da empresa autuada, acostada às fls. 264/267, consta que a “Danone não possui valor de frete, seguros, contribuições, etc na composição da base de cálculo da substituição tributária, por não cobrar estes valores do destinatário na nota fiscal ...”, entretanto, analisando tal assertiva não se pode concluir que o valor do frete “CIF” não esteja incluído no valor da mercadoria, como quer a Fiscalização.

Ademais, o fato de o valor unitário das mercadorias permanecer constante em razão das diferentes localidades dos destinatários (contribuintes substituído) e de que o valor do frete é variável, conforme concluiu a Fiscalização nas demonstrações elaboradas na manifestação fiscal, por si só, não tem o condão de assegurar que tal rubrica não se encontra incluída no valor da operação própria da Impugnante e conseqüentemente na base de cálculo do ICMS-ST.

Deste modo, devem ser excluídas as exigências fiscais sobre o frete uma vez que a prestação foi realizada sob cláusula “CIF”, assim, para efeitos de substituição tributária o montante do frete destacado no Conhecimento de Transporte não será acrescido à base de cálculo, porque o valor do transporte já faz parte do valor da operação.

### **Exclusão dos juros e multas aplicados concernentes às exigências do ICMS-ST sobre os descontos incondicionais (art. 100, inciso III do CTN).**

Finalmente requer a Impugnante a exclusão dos juros e da multa aplicada concernentes às exigências relativas aos descontos incondicionais, na hipótese de serem superados os argumentos preliminares e de mérito apresentados, alegando enquadrar-se exatamente na previsão contida no art. 100, inciso III do CTN.

Para tanto argumenta que desde o ano de 2000 a Superintendência de Tributação da SEF/MG vem se pronunciando em sucessivas consultas acerca da não inclusão dos descontos incondicionais na base de cálculo do ICMS-ST. Cita a seguinte resposta de Consulta de Contribuintes que no seu entender demonstra a reiterada posição do Fisco:

#### **CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 192/2010**

**CONSULENTE: PANIFICAÇÃO TOCANTINS LTDA.**

(...)

ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – BASE DE CÁLCULO – DESCONTO INCONDICIONAL – INEXISTINDO PREÇO TABELADO OU SUGERIDO, O VALOR CORRESPONDENTE AO DESCONTO INCONDICIONAL CONCEDIDO PELO CONTRIBUINTE SERÁ EXCLUÍDO DA BASE DE CÁLCULO DA SUBSTITUIÇÃO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

TRIBUTÁRIA, DESDE QUE ESTA TENHA COMO PONTO DE PARTIDA A OPERAÇÃO POR ELE PRATICADA.

### EXPOSIÇÃO:

A CONSULENTE, COM ATIVIDADE DE FABRICAÇÃO DE PRODUTOS DE PANIFICAÇÃO E DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS DE QUALQUER ESPÉCIE, APURA O IMPOSTO PELA SISTEMÁTICA DE DÉBITO E CRÉDITO E COMPROVA SUAS SAÍDAS MEDIANTE EMISSÃO DE NOTA FISCAL ELETRÔNICA OU NOTA FISCAL MODELO 1.

INFORMA QUE TODOS OS PRODUTOS QUE FABRICA ESTÃO SUJEITOS AO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E INCLUIDOS NO ITEM 43, PARTE 2, ANEXO XV DO RICMS/02.

(...)

**INFORMA TAMBÉM QUE NA MAIORIA DE SUAS VENDAS CONCEDE DESCONTOS INCONDICIONAIS.**

COM DÚVIDAS A RESPEITO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, FORMULA A PRESENTE CONSULTA.

### CONSULTA:

(...)

5 – O VALOR DO DESCONTO INCONDICIONAL PODE SER EXCLUÍDO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS E DO ICMS/ST? CASO A RESPOSTA SEJA POSITIVA, DE QUE FORMA PODERÁ CONCRETIZAR A EXCLUSÃO?

### RESPOSTA:

(...)

5 – CONFORME DISPOSTO NO ART. 50 DO RICMS/02, NAS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS, INTEGRAM A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO TODAS AS IMPORTÂNCIAS RECEBIDAS OU DEBITADAS PELO ALIENANTE OU PELO REMETENTE, COMO FRETE, SEGURO, JURO, ACRÉSCIMO OU OUTRA DESPESA, ALÉM DE QUALQUER VANTAGEM RECEBIDA, A QUALQUER TÍTULO, PELO ADQUIRENTE, SALVO O DESCONTO OU O ABATIMENTO QUE INDEPENDAM DE CONDIÇÃO, ASSIM ENTENDIDO O QUE NÃO ESTIVER SUBORDINADO A EVENTO FUTURO OU INCERTO.

CABE RESSALTAR QUE, DE ACORDO COM O DETERMINADO PELO ITEM 3, INCISO I, ART. 19, PARTE 1 DO CITADO ANEXO XV, NÃO HAVENDO PARA A MERCADORIA DETERMINAÇÃO DE PREÇO FINAL A CONSUMIDOR OU FIXAÇÃO DE PREÇO POR ÓRGÃO PÚBLICO COMPETENTE, A BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST É 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 HIPÓTESE DE A BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST SE FORMAR TENDO POR PONTO DE PARTIDA A OPERAÇÃO PRATICADA PELO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO, INEXISTINDO PARA A MERCADORIA PREÇO TABELADO OU SUGERIDO, PARA A FORMAÇÃO DA CITADA BASE DE CÁLCULO SERÁ EXCLUÍDO O VALOR CORRESPONDENTE AO DESCONTO INCONDICIONAL POR ELE CONCEDIDO.**

**ASSIM, CASO O DESCONTO INCONDICIONAL SEJA CONCEDIDO PELA CONSULENTE, A QUEM É ATRIBUÍDA A CONDIÇÃO DE SUBSTITUTA TRIBUTÁRIA, O VALOR DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST SERÁ OBTIDO PARTINDO DO PREÇO PRATICADO NA OPERAÇÃO, DEDUZIDO O DESCONTO CONCEDIDO. (GRIFOU-SE) (...)**

Neste contexto, cabe citar também as seguintes ementas de consultas de contribuintes:

**CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 113/2004**

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - BASE DE CÁLCULO - DESCONTO INCONDICIONAL - Inexistindo preço tabelado ou sugerido, o valor correspondente ao desconto incondicional concedido pelo responsável tributário será excluído da base de cálculo da substituição, desde que esta tenha como ponto de partida a operação por ele praticada.

**CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 160/2006**

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - TRANSPORTE - BASE DE CÁLCULO - DESCONTO INCONDICIONAL - Desde que a base de cálculo da substituição tributária, modalidade concomitante, forme-se tendo por ponto de partida o preço praticado pelo contribuinte substituído, o valor correspondente ao desconto incondicional por ele concedido será excluído da formação de tal base (art. 6º do Anexo XV do RICMS/2002).

**CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 167/2010**

ICMS - BASE DE CÁLCULO - DESCONTO INCONDICIONAL - Na determinação da base de cálculo do ICMS, a regra é a inclusão de todos os valores recebidos pelo alienante/remetente ou pelo prestador de serviço, excetuado o chamado “desconto incondicional”, assim entendido aquele não vinculado à ocorrência de evento futuro e incerto, conforme se extrai da norma constante da alínea “b” do inciso I do art. 50 do RICMS/02.

Destaque-se, por oportuno, que foi publicado recentemente o Decreto nº 45.688, de 11/08/11, que alterou a redação do item 3, alínea “b”, inciso I, art. 19, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02, **evidenciando, de forma expressa que os “descontos**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**concedidos, inclusive o incondicional”, integram a base de cálculo da substituição tributária**, revogando, desta forma, as respostas dadas às consultas de contribuintes contrárias a este entendimento. Confira-se:

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

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

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

(...)

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

Posteriormente, publicou-se o Decreto nº 45.706/11, que entrou em vigor em 27/08/11, com o intuito de deixar claro que a inclusão do desconto incondicional na formação da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária não se aplica ao setor de medicamentos nos termos do § 5º do art. 59 do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 59. Relativamente às mercadorias de que trata o item 15 da Parte 2 deste Anexo, a base de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária é:

(...)

**I - nas operações promovidas pelo fabricante, inclusive quando a responsabilidade couber ao adquirente, a prevista no art. 19, I, “b”, 3, desta Parte;**

**II - nas operações promovidas por contribuinte não fabricante:**

a) o preço máximo de venda a consumidor divulgado por entidade representativa do segmento econômico para a mercadoria, ressalvadas as hipóteses previstas na alínea “b”;

**b) a prevista no art. 19, I, “b”, 3, desta Parte:**

1. quando promovida por industrial detentor do registro da mercadoria junto ao órgão público regulador de que trata o art. 12 da Lei Federal nº 6.360, de 23 de setembro de 1976, desde que a mercadoria tenha sido recebida de estabelecimento

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

situado em unidade da Federação signatária do Protocolo para aplicação da substituição tributária;

2. quando promovida por importador situado em unidade da Federação signatária do Protocolo para aplicação da substituição tributária e detentor do registro da mercadoria junto ao órgão público regulador de que trata o art. 12 da Lei Federal nº 6.360, de 1976;

3. quando a mercadoria não tiver seu preço máximo de venda a consumidor divulgado por entidade representativa do segmento econômico.

**§ 5º Nas hipóteses do inciso I e da alínea "b" do inciso II do caput, os valores dos descontos incondicionais concedidos não serão considerados para a apuração da base de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária.**

**Efeitos a partir de 27/08/2011** - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 45.706, de 26/08/2011.

Assim, pode-se concluir que com as alterações ocorridas na legislação supracitada a única ressalva para não inclusão do desconto incondicional na base de cálculo do ICMS-ST nos casos em que a legislação determina a aplicação da regra a que se refere o inciso I, alínea "b", item 3, do referido art. 19 (base de cálculo do ICMS-ST definida mediante aplicação do critério da margem de valor agregado – MVA) é aquela prevista no § 5º supracitado.

Vale destacar, por oportuno, entendimento exposto em resposta de Consulta Interna recente, senão veja-se:

### **CONSULTA INTERNA Nº 102/11 – 07/10/2011**

Assunto: ICMS/ST - Medicamentos - Base de cálculo

Origem: DGP/SUFIS

Exposição/Pergunta:

Tendo em vista as alterações promovidas pelo Decreto 45.688/11 no art. 19, inciso I, alínea "b", item 3 e art. 59, ambos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, a posterior criação do § 5º do mesmo art. 59, determinada pelo Decreto 45.706/11, e as dúvidas de interpretação por parte da fiscalização e dos contribuintes, surgidas após a publicação das normas citadas, indaga-se:

(...)

Resposta:

1 – Para esclarecimento da dúvida suscitada faz-se necessária a análise das alterações verificadas no texto do art. 19, inciso I, alínea "b", item 3, Parte 1, Anexo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

XV, do RICMS02 que, até 11/08/2011, trazia a seguinte redação:

“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 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;”

**O Decreto nº. 45.668/2011 alterou a redação do referido dispositivo, evidenciando, de forma expressa que os “descontos concedidos, inclusive o incondicional”, integram a base de cálculo da substituição tributária, senão vejamos:**

(...)

Neste diapasão, verifica-se que houve uma mudança no entendimento propagado nas consultas de contribuintes respondidas pelo órgão responsável, sendo, portanto, aplicável no caso em análise o comando legal previsto no art. 100, inciso III do CTN, conforme se verá.

Prevê o art. 152 da Lei nº 6.763/75 que:

Art. 152. A observância pelo consulente da resposta dada à consulta, enquanto prevalecer o entendimento nela consubstanciado, **exime-o de qualquer penalidade e o exonera do pagamento do tributo considerado não devido no período.**

Parágrafo único. A reforma de orientação adotada em solução de consulta prevalecerá em relação ao consulente após cientificado da nova orientação. (grifou-se)

Pela interpretação da norma supracitada, conclui-se que a dispensa do recolhimento do tributo produz efeitos apenas, e exclusivamente, em favor do consulente, que não é a ora Autuada. Porquanto, correta a exigência do imposto no período em análise conforme já destacado acima.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Todavia, é pacífico na doutrina que, se o contribuinte age de conformidade com a orientação do Fisco, não deve suportar multas e juros moratórios. Neste sentido, o magistério do Professor Sacha Calmon:

Se o contribuinte age de conformidade com a orientação do Fisco, acatando atos administrativos normativos mencionados no artigo 100, pouco importando a nomenclatura oficial, fica totalmente livre de multas, juros e correção monetária. Pagará unicamente, se for o caso, o tributo que deixou de recolher por força de orientação equivocada que a Administração lhe passou através das pré-faladas normas complementares.

Ademais, é indubitável que a Impugnante, como tantos outros contribuintes e o próprio Fisco, atuaram conforme o entendimento exposto nas consultas de Contribuintes publicadas até então, por isso, cabível a aplicação do disposto no art. 100, inciso III c/c o parágrafo único do Código Tributário Nacional, que prescreve a seguinte ordem:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

(...)

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Assim, presume-se que a Impugnante agiu com boa fé, ao adotar a orientação emanada pela própria SEF/MG.

Portanto, em relação aos fatos geradores autuados, conforme já mencionado, mantém-se o ICMS-ST exigido sobre o desconto incondicional com exclusão da parcela referente à inclusão do imposto em sua própria base de cálculo, devendo ser excluída, também, a multa de revalidação aplicada, inclusive as parcelas de juros de mora a ela referente.

Exclui-se, também, os juros de mora incidentes sobre o imposto até 11/08/11, nos termos do art. 100, inciso III c/c o parágrafo único do CTN.

Frise-se, por oportuno, que os juros moratórios incidentes sobre o *quantum* do imposto devido devem ser decotados até 11/08/11, devendo incidir sobre a exigência remanescente de ICMS-ST a partir de 12/08/11 (data da alteração da redação do item 3, alínea “b”, inciso I, art. 19, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02).

Deste modo, parcialmente correto o lançamento em análise conforme exposto acima.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências referentes aos valores dos fretes, e, ainda, com relação à exigência do ICMS-ST sobre o desconto incondicional, excluir do cálculo do imposto a parcela referente à inclusão do imposto em sua própria base de cálculo e, também, a multa de revalidação aplicada bem como os juros moratórios incidentes até 11/08/11, devendo incidir juros moratórios sobre a exigência remanescente de ICMS-ST a partir de 12/08/11 (data da alteração da redação do item 3, alínea “b”, inciso I, art. 19, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02), nos termos do art. 100, inciso III c/c o parágrafo único do CTN, nos termos do parecer da Assessoria Fiscal. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Otto Cristovam Silva Sobral e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida (Revisor), Danilo Vilela Prado e Antônio César Ribeiro.

**Sala das Sessões, 30 de novembro de 2011.**

**Mauro Heleno Galvão**  
**Presidente / Relator**

ml