

Acórdão: 19.701/12/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 04.002227368-04  
Impugnação: 40.010131697-69  
Impugnante: Lupo S.A.  
IE: 001868543.00-97  
Proc. S. Passivo: José Alonso Beltrame/Outro(s)  
Origem: P.F/São Sebastião do Paraíso – DFT/Pouso Alegre

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO ICMS/ST – BASE DE CÁLCULO – ARTIGOS DE VESTUÁRIO.** Constatou-se a retenção e o recolhimento a menor de ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST), uma vez que os valores referentes ao desconto incondicional foram indevidamente excluídos da base de cálculo da substituição tributária, infringindo o disposto no art. 19, inciso I, alínea “b” do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro nos termos do art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I da Lei nº 6763/75, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6763/75, majorada em 100% pela constatação de mais de uma reincidência, de acordo com o art. 53, § 7º do mesmo dispositivo. Lançamento procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de que a Autuada reteve e recolheu o ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST) a menor, previsto no item 51, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02, por excluir indevidamente os valores referentes ao desconto incondicional da base de cálculo da substituição tributária, infringindo o disposto no art. 19, inciso I, alínea “b” do Anexo XV do RICMS/02.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro nos termos do art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I da Lei nº 6763/75, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6763/75, majorada em 100% pela constatação de mais de uma reincidência, de acordo com o art. 53, § 7º do mesmo dispositivo.

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 32 a 40, com juntada de documentos às fls. 41 a 58, basicamente aos seguintes argumentos:

- alega que o tema objeto do presente Auto de Infração encontra-se pacificado na esfera Judicial em sentido contrário ao entendimento adotado nos autos, citando Súmula 457 do STJ, que determina que os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- afirma que o art. 19, inciso I, alínea “b” do Anexo XV do RICMS/02 não respeita norma federal e muito menos norma estadual, citando o art. 13, § 2º, item 1, alínea “b” da Lei nº 6.763/75, que determina que o desconto incondicional não integra a base de cálculo do ICMS, sem fazer qualquer reserva ou estabelecer qualquer exceção;

- alega violação ao princípio da isonomia, previsto no art. 150, inciso II da Constituição da República, tendo em vista que o próprio RICMS/02 determina a inclusão do desconto incondicional na base de cálculo do ICMS/ST, não exigindo o mesmo em relação ao ICMS normal;

- alega caráter confiscatório das multas aplicadas, que contraria o disposto no art. 150, inciso IV da Constituição da República, citando jurisprudência do STF determinando que a multa superior a duas vezes o valor do imposto tem natureza confiscatória;

- afirma a existência de *bis in idem*, tendo em vista que o mesmo fato é punido três vezes;

- informa que inexistente reincidência, tendo em vista que o auditor fiscal lavrou três Autos de Infração no mesmo dia, com base no mesmo fato e contra o mesmo contribuinte, alegando que caracteriza a reincidência a repetição da infração em momentos diferentes e após estar o contribuinte dela ciente.

Por fim, requer que seja julgado improcedente o lançamento ou, caso não seja este o entendimento do Egrégio Conselho de Contribuintes, seja a multa cancelada ou ao menos reduzida.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco se manifesta às fls. 62 a 69, basicamente aos seguintes fundamentos:

- afirma que a Súmula 457 do STJ não se aplica ao caso em comento, que versa sobre a base de cálculo da substituição tributária, alegando ser tal tema pacificado pelo próprio STJ;

- ressalta que no caso da substituição tributária, a base de cálculo do imposto é regulada pela norma especial do art. 8º da Lei Complementar nº 87/96 e não pelo disposto em seu art. 13, aplicável às operações normais;

- da mesma forma, afirma que, em se tratando de substituição tributária, a regra a ser aplicada é a do art. 6º, § 5º, alínea “e” da Lei nº 6.763/75 e não a do art. 13, § 2º, alínea “b” do mesmo dispositivo, conforme alegado pela Autuada;

- informa que o desconto incondicional realmente não se inclui na base de cálculo do ICMS relativo à operação própria do contribuinte, mas que o mesmo não se aplica ao caso da substituição tributária, uma vez que não há como garantir que tal desconto será repassado até o consumidor final;

- afirma que isonomia é tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais e que como a operação com incidência da substituição tributária é distinta da operação própria, por si só justifica o tratamento tributário diferenciado;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- nega a configuração do *bis in idem*, tendo em vista a natureza diversa das penalidades aplicadas.

Por fim, requer que seja julgado procedente o lançamento.

### ***DECISÃO***

#### **Do Mérito**

Decorre o presente lançamento da constatação de que a Autuada reteve e recolheu o ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST) a menor, por excluir indevidamente os valores referentes ao desconto incondicional da base de cálculo da substituição tributária, infringindo o disposto no art. 19, inciso I, alínea “b” do Anexo XV do RICMS/02.

Inicialmente, cabe destacar 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.

Assim, para que realize o objetivo de que o ICMS incida em toda a cadeia de consumo, a base de cálculo da substituição tributária deve ser o valor que presumidamente o produto irá alcançar ao chegar ao mercado.

Nestes termos, o Decreto nº 45.688/11, com efeitos a partir de 12/08/11, alterou a redação do art. 19, inciso I, alínea “b” do Anexo XV do RICMS/02, determinando o acréscimo do desconto incondicional ao preço praticado pelo remetente da mercadoria para fins de formação da base de cálculo da substituição tributária:

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:

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadoria na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º deste artigo; (grifou-se)

Portanto, na ausência de preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) divulgado pela Superintendência de Tributação e de preço final a consumidor sugerido, a base de cálculo do ICMS por substituição tributária será formada pelo 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).

Isso porque, em se tratando de substituição tributária, não há garantia de que o desconto incondicional concedido pelo remetente da mercadoria em sua operação própria será repassado até o consumidor final, de forma a não compor o preço do produto no mercado.

Assim, na ausência de tal garantia, promoveu a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais a alteração da redação do art. 19, inciso I, alínea "b", item 1 do Anexo XV do RICMS/02, de forma a explicitar que o desconto incondicional deve ser acrescido ao preço praticado pelo remetente para fins de formação da base de cálculo do ICMS/ST, entendimento este corroborado pelo STJ, conforme decisão a seguir:

TRIBUTÁRIO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA -  
OPERAÇÃO MERCANTIL COM DESCONTO  
INCONDICIONADO - AUSÊNCIA DE PRESUNÇÃO DA  
MANUTENÇÃO DO BENEFÍCIO.

O VALOR DOS DESCONTOS INCONDICIONAIS NÃO INTEGRA A BASE DE CÁLCULO DO ICMS NA OPERAÇÃO DO CONTRIBUINTE SUBSTITUTO POR CONTA PRÓPRIA. 2. NÃO SE PRESUME A SUBSISTÊNCIA DOS DESCONTOS INCONDICIONAIS NAS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES DA CADEIA DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS. 3. SOBRE AS OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS POSTERIORES À OPERAÇÃO DO CONTRIBUINTE SUBSTITUTO UTILIZA-SE A BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA, DESCABENDO FALAR-SE EM PERPETUIDADE DOS DESCONTOS INCONDICIONAIS. 4. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO. (RESP 1167564 MG)

Portanto, em se tratando de substituição tributária, não se aplica o disposto na Súmula 457 do STJ, *in verbis*:

OS DESCONTOS INCONDICIONAIS NAS OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO SE INCLUEM NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS.

A súmula supracitada aplica-se apenas às operações próprias do remetente da mercadoria, para as quais vale o disposto no art. 13, § 2º, item 1 da Lei nº 6.763/75 e no art. 50, inciso I do RICMS/02, transcritos a seguir:

### Lei nº 6.763/75

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

§ 2º Integram a base de cálculo do imposto:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1. nas operações:

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

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

### 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;(grifou-se)

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

No que diz respeito às multas aplicadas, não merece prosperar a alegação da Autuada do efeito confiscatório das mesmas, porquanto o presente Auto de Infração foi lavrado observando o estrito cumprimento das normas tributárias mineiras às quais se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

II- a aplicação de equidade.

Não obstante o disposto no art. 110 do RPTA, retrotranscrito, ressalta-se, por oportuno, que a vedação ao confisco, prevista na Constituição Federal, é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicá-la, nos moldes da legislação que a instituiu. A penalidade aplicada mediante autorização expressamente contida na legislação tributária não se reveste das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de confisco inserto na Constituição Federal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Também não merece ser acolhida a tese da Autuada da configuração de *bis in idem*, haja vista a natureza distinta das penalidades aplicadas. Nestes termos, enquanto a multa de revalidação constitui sanção pelo descumprimento de obrigação principal (pagamento a menor do imposto), a multa isolada tem como pressuposto o descumprimento de obrigação acessória, no caso, consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação tributária.

Assim, desde que presentes os pressupostos de aplicabilidade, tal como no presente caso, não se vislumbra qualquer ilegalidade na cobrança cumulativa das referidas multas, eis que ambas não se confundem entre si.

Já em relação à majoração da Multa Isolada pela constatação da reincidência, cabe ressaltar que tal determinação encontra-se prevista no § 7º do art. 53 da Lei nº 6.763/75:

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

§ 7º A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subsequentes. (grifou-se)

A definição de reincidência, por sua vez, encontra-se prevista no § 6º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, que determina:

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

§ 6º Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior. (grifou-se)

Assim, uma vez configurada a prática de nova infração pelo contribuinte, cuja penalidade seja idêntica àquela de violação anterior, no prazo de cinco anos, contado da data de reconhecimento da infração pelo sujeito passivo, resta caracterizada a reincidência, que será punida com a majoração da Multa Isolada em 50% (cinquenta por cento) na primeira constatação e em 100% (cem por cento) nas subsequentes.

Portanto, uma vez constatada, às fls. 72 a 74 dos autos, a prática, pela Autuada, de mais de uma infração penalizada com a mesma sanção, dentro do prazo de

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

cinco anos, contado da data de reconhecimento da infração, que se deu com a quitação do crédito tributário, resta incontroversa a legalidade da majoração da Multa Isolada do presente Auto de Infração em 100% (cem por cento).

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Ricardo Wagner Lucas Cardoso e Carlos Alberto Moreira Alves.

**Sala das Sessões, 19 de junho de 2012.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Presidente / Revisora**

**Tábata Hollerbach Siqueira**  
**Relatora**