

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.160/13/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000174107-28
Impugnação: 40.010132906-06
Impugnante: Nestlé Brasil Ltda
IE: 186002263.95-89
Proc. S. Passivo: Leonardo Resende Alvim Machado/Outro(s)
Origem: DF/Contagem

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO – PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. Constatado que a Autuada reteve e recolheu a menor ICMS devido por substituição tributária em relação às mercadorias constantes do item 43 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em decorrência da apuração da base de cálculo do imposto estar em desacordo com o estabelecido no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 da Parte 1 do mesmo diploma legal. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75 c/c art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN. Crédito tributário reformulado pelo Fisco.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - DIVERGÊNCIA DE VALORES ENTRE DAPI E LIVROS FISCAIS. Constatou-se que a Autuada consignou, em documento destinado a informar ao Fisco, DAPI, valor do débito do imposto divergente do valor registrado no livro Registro de Saídas. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso IX, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO. Constatado que a Autuada deixou de atender intimação efetuada pelo Fisco, para apresentação de livros e documentos. Infração caracterizada nos termos dos arts. 96, inciso IV e 190 da Parte Geral do RICMS/02. Exige-se a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST pelo Sujeito Passivo, no período de janeiro a dezembro de 2010, decorrente de apuração a menor da base de cálculo do imposto no momento da saída das mercadorias para contribuintes mineiros, oriundas de transferência de estabelecimentos do mesmo industrial fabricante, estabelecido no Estado de São Paulo, hipótese prevista no art. 18, inciso III da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro, nos termos do art. 56, inciso II e § 2º inciso I da Lei nº 6.763/75, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII do mesmo diploma legal.

Além do recolhimento a menor do ICMS/ST, foram ainda constatadas as seguintes irregularidades na escrituração fiscal da Autuada:

- falta de atendimento à intimação emitida pelo Fisco, por meio do AIAF nº 10.000001580.86, para apresentar os pagamentos do ICMS/ST. Exige-se Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VII da Lei nº 6.763/75;

- divergência entre os valores consignados no livro Registro de Saídas e na DAPI. Exige-se Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso IX da Lei nº 6.763/75.

Instrui o Auto de Infração, além do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), fls.02/03, Relatório Fiscal (fls. 12/15), os anexos: Anexo 1 – Demonstrativo do crédito tributário (fls. 18/20), Demonstrativo do ICMS ST devido e Base de cálculo da Multa Isolada (fls. 21) e Relação dos pagamentos ref. ICMS ST efetuados (fls. 22); Anexo 2 – Índice de produtos relacionando NBM e subitem das mercadorias constantes da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (fls. 24), Consolidado mensal de produtos comercializados pela Autuada no ano 2010 (fls.25), Demonstrativo da base de cálculo do ICMS ST por produto (fls. 26), Amostra de descrição do produto com respectiva NBM, MVA por período e cálculos efetuados na apuração do ICMS ST devido (fls.27/34) e CD ROM contendo os arquivos “Cobrança ICMS ST por produtos” e “NFe de saídas emitidas” (fls.35); Anexo 3 – Declaração de Apuração e Informações do ICMS (DAPI) – informações referentes aos campos “ICMS Substituto Tributário” e “Obrigações do Período” (fls. 37/48); Anexo 4 – livro Registro de Entradas 2010 – módulo SPED Fiscal (fls. 50/326); Anexo 5 – livro Registro de Saídas 2010 – módulo SPED Fiscal (fls. 328/355) e Anexo 6 – livro Registro de Apuração do ICMS 2010 – módulo SPED Fiscal (fls. 357/404).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 405/421, anexando os documentos de fls. 422/469.

O Fisco, em acatamento parcial às alegações da Impugnante, promove a reformulação do crédito tributário para excluir da base de cálculo do ICMS/ST as parcelas relativas ao PIS e COFINS, por entender que, na formação da base de cálculo do ICMS/ST, foi tomado como referência o preço de faturamento dos produtos na venda em território mineiro e não o preço de custo na transferência das mercadorias na unidade fabril, localizada no Estado de São Paulo, concomitante ao fato da Impugnante recolher os tributos federais pelo regime não cumulativo.

Foram emitidas novas planilhas contendo: “Consolidado mensal de produtos comercializados pela Autuada no ano 2010” (fls. 474), “Demonstrativo da base de cálculo do ICMS/ST por produto” (fls. 475), “Demonstrativo do ICMS/ST devido e Base de cálculo da Multa Isolada” (fls. 476), “Demonstrativo do crédito tributário” (fls. 477/479) e CD ROM contendo os arquivos retificados “Cobrança ICMS/ST por produtos” e “NF-e de saídas emitidas”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Devidamente intimada da reformulação do crédito tributário (fls.482/483), a Impugnante retorna aos autos às fls. 484/494 e ratifica todos os termos da inicial.

O Fisco, em manifestação de fls. 499/503, refuta as alegações da Defesa.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 507/522, opina pela procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação efetuada pelo Fisco às fls. 472/479.

DECISÃO

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

Trata a presente autuação do recolhimento a menor do ICMS/ST no exercício de 2010, decorrente de apuração incorreta da base de cálculo do imposto no momento da saída das mercadorias para contribuintes mineiros, oriundas de transferência de estabelecimento industrial fabricante da Autuada, estabelecido no Estado de São Paulo, hipótese prevista no art. 18, inciso III, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

As mercadorias objeto da autuação estão sujeitas ao regime de substituição tributária, enquadradas no item 43 da Parte 2 (produtos alimentícios), sendo que a apuração da base de cálculo do ICMS/ST se deu em desacordo com o determinado pelo art. 19, inciso I, alínea “b”, item “3” da Parte 1, todos do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro nos termos do art. 56, inciso II, § 2º, inciso I, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75.

A apuração da irregularidade foi constatada pela análise das notas fiscais eletrônicas de saída emitidas, das informações contidas na Declaração de Apuração e Informações do ICMS (DAPI) e do SPED Fiscal.

Além do recolhimento a menor do ICMS/ST, foram ainda constatadas as seguintes irregularidades na escrituração fiscal da Autuada:

- divergência entre os valores constantes das notas fiscais eletrônicas e valores escriturados no livro Registro de Saídas – SPED Fiscal, tendo sido intimada, pelo AIAF nº 10.000001580.86, a apresentar os pagamentos do ICMS/ST, sem, contudo, atender a intimação. Exige-se Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VII da Lei nº 6.763/75;

- divergência entre os valores consignados no livro Registro de Saídas e na DAPI. Exige-se Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso IX da Lei nº 6.763/75.

De pronto, cabe contextualizar a discussão dos autos.

A Impugnante, empresa estabelecida no Estado de Minas Gerais, tem por atividade principal o comércio atacadista de alimentos em geral e, portanto, é responsável pela retenção e recolhimento do ICMS/ST em relação às mercadorias

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

constantes do item 43 da Parte 2 do Anexo XV, recebidas em transferência de sua unidade fabril, localizada no Estado de São Paulo.

A sua responsabilidade decorre do disposto no art. 12 c/c o art. 18, inciso III da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes.

(...)

Art. 18. A substituição tributária de que trata esta Seção não se aplica:

(...)

III - às transferências promovidas entre estabelecimentos do industrial fabricante, exceto quando destinadas a estabelecimento varejista, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a outro contribuinte; (grifou-se).

No momento da saída das mercadorias do seu estabelecimento, a Autuada apurou a base de cálculo do ICMS/ST em desacordo com o estabelecido no art. 19, inciso I, alínea “b”, item “3” da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, deixando de incluir na base de cálculo do imposto os valores dos descontos incondicionais, PIS e COFINS.

Assim, o Fisco, com base nas informações contidas nas notas fiscais de saídas, calculou o valor do ICMS/ST, considerando o dispositivo legal supracitado que determina que o valor da base de cálculo do ICMS/ST é formado pelo preço praticado pelo remetente, acrescido dos descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos à franquia e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA).

Destaque-se que o Fisco ao efetuar o cálculo do ICMS/ST referente às rubricas em análise observou todas as peculiaridades supracitadas acerca dos produtos autuados (alíquota, redução de base de cálculo, etc.).

Em relação à inclusão de PIS e COFINS na base de cálculo do ICMS/ST, o Fisco acatou o argumento da Impugnante e reformulou o crédito tributário, excluindo da base de cálculo do ICMS/ST tais rubricas.

Resta a discussão acerca da inclusão dos descontos incondicionais na base de cálculo do ICMS/ST.

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.

Alega a Autuada que os descontos ditos incondicionais não integram a base de cálculo do ICMS, decorrente da interpretação *contrario sensu* da norma contida no art. 13, § 1º, inciso II, alínea “a” da Lei Complementar nº 87/96, que preceitua que “descontos concedidos sob condição” devem ser tributados e que tal tema já foi pacificado pela Súmula 457 do STJ e, sendo a substituição tributária apenas uma técnica de arrecadação, não pode alterar a essência/natureza do imposto estadual, de modo que não é possível incluir na base de cálculo do ICM/ST, os descontos incondicionais concedidos a clientes.

O Fisco sustenta que é incontroverso o entendimento de que os descontos que independem de condição não integram a base de cálculo do ICMS nas operações próprias do contribuinte. Contudo, esse entendimento não pode ser invocado, para que se adote o mesmo critério na formação da base de cálculo do ICMS/ST, em razão de se tratar de operação futura, inexistindo a garantia de que o desconto será automaticamente transferido ao consumidor final.

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 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 SEGUINTES:

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;

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 ENGLOBA 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Registre-se que a Impugnante já teve julgado contra si, desfavoravelmente, a Apelação Cível 1.0433.10.008800-7/001 ajuizada por estabelecimento industrial da Autuada, sediada em Montes Claros, matéria semelhante, onde o Tribunal de Justiça de Minas Gerais, assim se manifestou:

EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO - ICMS - MERCADORIAS EM BONIFICAÇÃO - PROVA DOCUMENTAL - NATUREZA JURÍDICA DE **DESCONTO INCONDICIONAL** - NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DEVIDO EM RAZÃO DAS OPERAÇÕES PRÓPRIAS DO CONTRIBUINTE - JULGAMENTO PELO STJ, EM RECURSO REPETITIVO, NA FORMA DO ART. 543, DO CPC - OPERAÇÕES TAMBÉM SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE - AUSÊNCIA DE PROVAS DE QUE O BENEFÍCIO É REPASSADO NAS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES - INCIDÊNCIA DO ICMS POR SUBSTITUIÇÃO, NO QUE SE REFERE ÀS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES -- OPERAÇÕES PRÓPRIAS - AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO - AUSÊNCIA DE PROVA DE ATO DA FISCALIZAÇÃO, OU AMEAÇA CONCRETA, DE INCIDÊNCIA NAS OPERAÇÕES DIRETAS - SEGURANÇA DENEGADA - SENTENÇA MANTIDA, POR OUTROS FUNDAMENTOS.

(...)

- TODAVIA SENDO AS OPERAÇÕES TAMBÉM SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE, AS MERCADORIAS REMETIDAS PELO FABRICANTE, A TÍTULO DE BONIFICAÇÃO, SOMENTE PODEM SER BENEFICIADAS PELA NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS SUBSTITUTO, SE HOVER PROVA DE QUE O BENEFÍCIO É REPASSADO NAS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES.

- AUSÊNCIA DE PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA, NO CASO DOS AUTOS, DE QUE O BENEFÍCIO SEJA REPASSADO NAS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES, NO CASO DAS OPERAÇÕES ICMS/ST.

(...)

A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, É O REGIME DE TRIBUTAÇÃO PELO QUAL, POR FORÇA DE LEI, É DETERMINADO QUE UM DOS ENTES DA CADEIA PRODUTIVA FIQUE RESPONSÁVEL PELO RECOLHIMENTO DO TRIBUTOS DEVIDO EM RAZÃO DE OPERAÇÕES FUTURAS REALIZADAS POR OUTROS CONTRIBUINTES.

DESTA FORMA, VERIFICA-SE QUE, NAS OPERAÇÕES MERCANTIS RELATIVAS ÀS MERCADORIAS ORA EM COMENTO, A APELANTE DEVE RECOLHER O ICMS DE DUAS FORMAS DISTINTAS: EM PRIMEIRO LUGAR, SOBRE O NEGÓCIO REALIZADO ENTRE A APELANTE E SEU CLIENTE DIRETO, NA QUAL A APELANTE ENVIA AS MERCADORIAS, CONCEDENDO A BONIFICAÇÃO. EM SEGUNDO LUGAR, COMO ACIMA REFERIDO, EM RAZÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, A APELANTE TAMBÉM TEM OBRIGAÇÃO, INDEPENDENTEMENTE DO PAGAMENTO DO IMPOSTO DEVIDO NA OPERAÇÃO PRÓPRIA, DE RECOLHER O ICMS DEVIDO PELAS VENDAS FUTURAS DAS MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO, A SEREM REALIZADAS, POR SUA VEZ, PELOS SEUS CLIENTES.

ORA, NO CASO DO TRIBUTO A SER RECOLHIDO EM RAZÃO DAS OPERAÇÕES PRÓPRIAS, ISTO É, AQUELAS REALIZADAS PELA APELANTE COM SEUS CLIENTES DIRETOS, NÃO CABE INCIDÊNCIA SOBRE O VALOR DAS MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO, EM RAZÃO DOS FUNDAMENTOS ACIMA EXPOSTOS, SITUAÇÃO DIVERSA, NO ENTANTO, NO QUE SE REFERE AO TRIBUTO A SER RECOLHIDO EM RAZÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

NA VERDADE, PARA QUE A BENESSE DA BONIFICAÇÃO PUDESSE REFLETIR SOBRE O TRIBUTO A SER RECOLHIDO EM RAZÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, SERIA NECESSÁRIO QUE A APELANTE PROVASSE QUE, EM TODAS AS OPERAÇÕES FUTURAS, REALIZADAS ENTRE OS COMPRADORES DIRETOS DE SEUS PRODUTOS E O CONSUMIDOR FINAL, IRIA SER CONFERIDA A BENESSE DA BONIFICAÇÃO.

(...)

CASO CONTRÁRIO, FRUSTRADA ESTARIA A FINALIDADE DO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, POIS QUE BASTARIA AO SUBSTITUTO, PARA FURTAR-SE A OBRIGAÇÃO DE RECOLHER O ICMS EM SUBSTITUIÇÃO, DECLARAR QUE A TRANSFERÊNCIA DA MERCADORIA SE DEU A TÍTULO DE BONIFICAÇÃO.

O ENTENDIMENTO ORA ADOTADO ENCONTRA RESPALDO, TAMBÉM, NO E. STJ, COMO SE PODE VER DO SEGUINTE ACÓRDÃO:

"TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BONIFICAÇÕES.

1. INEXISTINDO A GARANTIA DE QUE A BONIFICAÇÃO CONCEDIDA PELO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO AO SUBSTITUÍDO NÃO VAI SER TRANSFERIDA AO CONSUMIDOR FINAL, O RECOLHIMENTO DO ICMS SOBRE O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DEVE SER REALIZADO INTEGRALMENTE. PRECEDENTE DA SEGUNDA TURMA.

2. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO (STJ - RESP. 993409 /MG - RELATOR: MIN. CASTRO MEIRA - DATA DA PUBLICAÇÃO: 21/05/2008).

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

COM ESTAS CONSIDERAÇÕES, PORTANTO, ESTOU NEGANDO PROVIMENTO AO RECURSO, E MANTENDO A SENTENÇA QUE DENEGOU A SEGURANÇA, MAS PELOS FUNDAMENTOS ACIMA ADUZIDOS.

É COMO VOTO.

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.

Nesse sentido, vale citar os ensinamentos de Marco Aurélio Greco, também citada pelo STJ nas decisões supracitadas, segundo o qual "o interesse arrecadatório 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 arrecadatório 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;

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

Idêntica disposição está contida no § 19 do art. 13 da Lei nº 6.763/75, a qual disciplina as regras aplicáveis à apuração da base de cálculo do ICMS/ST. Veja-se:

§ 19. A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

2. em relação a operação ou prestação subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

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

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente ou ao tomador de serviço;

c) a margem de valor agregado, nela incluída a parcela referente ao lucro e o montante do próprio imposto, relativa a operação ou prestação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

subsequentes, que será estabelecida em regulamento, com base em preço usualmente praticado no mercado considerado, obtido por levantamento, ainda que por amostragem, ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidade representativa do respectivo setor, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

Por sua vez, a alínea “b” do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, determina:

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 franquias e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º deste artigo; grifou-se.

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.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ICMS/ST, uma vez que não há garantia do repasse de tal desconto até o consumidor final.

Sustenta a Impugnante que recolheu exatamente os valores que foram obtidos por meio dos cálculos realizados utilizando-se da ferramenta disponibilizada pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais em seu site, e que, de acordo com o art. 100, inciso III e parágrafo único do Código Tributário Nacional – CTN, o qual preceitua que “as práticas reiteradamente adotadas pelas autoridades administrativas são normas complementares do Sistema Tributário Nacional e que a sua observância pelos contribuintes exclui o cometimento de qualquer infração com conseqüente afastamento de penalidades e juros de mora”, ainda que tivesse recolhido o ICMS/ST a menor, não poderia ser-lhe imputada qualquer penalidade, uma vez que observou norma complementar criada pela própria Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais.

Descabida de qualquer razão a alegação da Autuada.

Trata o programa aplicativo (ST/AnexoXV), disponibilizado na página da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais de ferramenta a ser “utilizado para auxiliar o contribuinte no cálculo do ICMS/ST, de acordo com as regras do Anexo XV do RICMS/MG”, apresentando ainda uma consulta rápida da Parte 2 do Anexo XV, tanto por descrição como por NBM. Ressalte-se que “os cálculos gerados pelo aplicativo são de inteira responsabilidade do contribuinte”.

Ora, é notório que a inserção dos dados é de responsabilidade do contribuinte, que deve ocorrer observando os estritos comandos da legislação tributária. Se o contribuinte insere dados incompletos, sem consignar os valores frete, seguro, impostos, contribuições, *royalties* relativos à franquia e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, o resultado obtido, com certeza, será menor que o devido.

Não há que se falar em norma complementar ao Sistema Tributário Nacional criada no âmbito da SEF/MG, dado que um instrumento mal manuseado em hipótese alguma pode vir a configurar caráter homologatório ao imposto. Inaplicável, portanto, o disposto no art.100, inciso III, parágrafo único do CTN ao caso dos autos.

Da mesma forma, não merece guarida o argumento de que houve cobrança de multa em duplicidade, por ter ambas natureza punitiva e incidirem sobre o mesmo ilícito. Verifica-se que a natureza das penalidades aplicadas é distinta, pelo que não se confundem. 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.

Portanto, 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.

A Multa de Revalidação, prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75, é agravada por se tratar de operação sujeita a substituição tributária, nos termos do art. 56, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75. Veja-se:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

Já a Multa Isolada prevista na alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 é devida pelo descumprimento da obrigação acessória de informar corretamente a base de cálculo do ICMS/ST na nota fiscal.

Está demonstrado que a Autuada não cumpriu a obrigação acessória a que estava obrigada, ou seja, consignou base de cálculo do ICMS diversa da prevista na legislação, em suas notas fiscais de saída.

À época dos fatos ocorridos, determinava o art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, a cobrança da multa por consignar base de cálculo diversa da prevista na legislação no montante de 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada.

O Fisco exigiu a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, redação dada pela Lei nº 19.978/11, reduzindo o percentual a 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada.

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

(...)

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

(...)

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

Destaca-se que a vigência do dispositivo retro se deu a partir de 01/01/12. O Fisco, aplicando a denominada retroatividade benigna, a teor do disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, aplicou a multa isolada ao percentual de 20% (vinte por cento), de forma a beneficiar o contribuinte.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Corretas as exigências do ICMS/ST sobre a diferença a menor de base de cálculo, multa de revalidação e multa isolada.

Em relação à falta de atendimento à intimação, o Fisco corretamente aplicou a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VII da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 54. As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VII - por deixar de manter, manter em desacordo com a legislação tributária, deixar de entregar ou exibir ao Fisco, em desacordo com a legislação tributária, nos prazos previstos em regulamento ou quando intimado:

a) livros, documentos, arquivos eletrônicos, cópias-demonstração de programas aplicativos e outros elementos que lhe forem exigidos, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos III, VIII e XXXIV deste artigo - 1.000 (mil) UFEMGs por intimação;

Ainda foi constatada divergência entre os valores consignados no livro Registro de Saídas e na DAPI, conforme demonstrado na planilha de fls. 19.

O Fisco acertadamente aplicou a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso IX, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, descrita no Auto de Infração.

Art. 54. As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

IX - por consignar, em documento destinado a informar ao Fisco a apuração do imposto, valores divergentes dos constantes nos livros ou nos documentos fiscais - por infração, cumulativamente:

a) 500 (quinhentas) UFEMGs;

b) 50% (cinquenta por cento) do imposto devido, ressalvada a hipótese em que o imposto tenha sido integral e tempestivamente recolhido;

Dessa forma, corretas as exigências formalizadas no Auto de Infração em comento.

As questões de cunho constitucional arguidas pela Impugnante (princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este Órgão Julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA, “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”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 472/479. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Ana Clara Freire Tenorio de Lima e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Cindy Andrade Morais (Revisora), Ivana Maria de Almeida e Carlos Alberto Moreira Alves.

Sala das Sessões, 16 de abril de 2013.

**Antônio César Ribeiro
Presidente / Relator**

M/R

CC/MG