

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.514/14/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000202291-09
Impugnação: 40.010134937-36
Impugnante: Danone Ltda
IE: 186038971.44-21
Proc. S. Passivo: Marco Antônio Gomes Behrndt/Outro(s)
Origem: DF/Poços de Caldas

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – INTERNA – PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. Acusação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, devido por substituição tributária, uma vez que os valores dos descontos incondicionais, referentes às operações próprias, não foram incluídos pela Autuada (substituta tributária) na composição da base de cálculo do ICMS/ST, conforme determinação contida no art. 8º, inciso II, alíneas “a”, “b” e “c” da Lei Complementar nº 87/96 e no item 2 do § 19 do art. 13 da Lei nº 6.763/75. Exigência de ICMS/ST e da Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75. Entretanto, deve-se excluir 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

Da Autuação

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/01/09 a 30/08/11, uma vez que os valores dos descontos incondicionais, concedidos nas operações próprias, não foram incluídos pela Autuada (substituta tributária) na composição da base de cálculo do ICMS/ST, conforme determinação contida no art. 8º, inciso II, alíneas “a”, “b” e “c” da Lei Complementar nº 87/96, no item 2 do § 19 do art. 13 da Lei nº 6.763/75, bem como no item 03 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 prevista no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

O processo encontra-se instruído com o Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF (fls. 02); Auto de Infração - AI (fls. 03/06); Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 07/08); Relatório Fiscal Auxiliar (fls. 11/14); Anexo I – Demonstrativos de enquadramento dos itens na substituição tributária (PLANST) e redução de base de

cálculo (PLANRBC) – fls. 15/17); Anexo II – Comprovação da não inclusão do desconto incondicional na base de cálculo da ST (fls. 18/27); Anexo III – Metodologia de Cálculo do ICMS/ST (fls. 28/39); Anexo IV – Consolidação do Crédito Tributário (fls. 40/42); Anexo V - Demonstrações Mensais do Cálculo do ICMS/ST/Planilhas “Distribuição de Frequência por CST – Auditor Eletrônico” (fls. 43/100); Anexo VI - Valores consolidados mensalmente dos descontos incondicionais concedidos (fls. 101/103); Anexo VII – Planilhas “Distribuição Frequência por Produto – Auditor Eletrônico” (fls. 104/168); Anexo VIII – Espelhos das notas fiscais (amostragem) – fls. 169/246.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 247/288, aos seguintes argumentos em síntese:

- disserta sobre o instituto da substituição tributária, sobre a base de cálculo do ICMS operação própria e da substituição tributária. Transcreve dispositivos da CF/88, da LC nº 87/96, da Lei nº 6.763/75 e da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 sobre a matéria em análise;

- pontua que o art. 8º, inciso II da LC nº 87/96 prevê que a base de cálculo do ICMS/ST é obtida pela somatória de 03 (três) elementos, quais sejam: valor da operação própria, valor do seguro e margem de valor agregado;

- diz que nos termos do disposto no art. 13, §1º, inciso II, alínea “a” da LC nº 87/96, também reproduzido na legislação estadual, para fins de cálculo do ICMS devido pela operação própria do substituto está expressamente estabelecida a necessidade da inclusão dos descontos concedidos sob condição como parte componente da base de cálculo do ICMS próprio;

- aduz que caso o legislador complementar quisesse prever a inclusão dos descontos incondicionais na base de cálculo do ICMS teria feito, como não o fez, conclui-se que os descontos incondicionais são excluídos da base de cálculo do ICMS;

- cita excerto de jurisprudência que entende respaldar o seu entendimento;

- frisa que a base de cálculo do ICMS/ST está indissociavelmente relacionada e vinculada à base de cálculo do ICMS operação própria, pois um dos elementos que compõem a base de cálculo do ICMS/ST é “o valor da operação própria realizada pelo substituto tributário” e que os descontos incondicionais não integram a base de cálculo do ICMS/ST;

- advoga que a base de cálculo do ICMS/ST não pode abranger valor fictício de descontos incondicionais, a menos que se revogue ou altere a regra disposta no art. 8º, inciso II da LC nº 87/96;

- argui que se o valor da operação própria realizada pelo substituto tributário foi reduzido pela concessão de um desconto incondicional, essa redução deverá ser considerada para fins de quantificação do ICMS/ST, sob pena de se adotar base de cálculo diversa da prevista na lei;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- pontua que os arts. 8º, inciso II e 13, §1º da LC nº 87/96 não devem ser interpretados de forma isolada;

- conclui que se os descontos incondicionais não integram a base de cálculo do ICMS devido pela operação própria, pelas mesmas razões também não integram a base de cálculo do ICMS/ST. Trata-se de um imperativo lógico da sistemática de substituição tributária do imposto e das normas que definem a base de cálculo;

- explica que em virtude da própria natureza do desconto incondicional (aquele cuja efetividade não fica a depender de evento futuro e incerto) ele não pode integrar a base de cálculo do ICMS, porque não faz parte do “valor da operação”, o qual é definido no momento em que se concretiza a operação, não é o preço proposto, mas o preço efetivo;

- questiona como pode ser sustentado a inclusão dos descontos incondicionais na base de cálculo do ICMS, se a própria LC nº 87/96 prevê que a base de cálculo do imposto é o valor da operação da qual decorre a saída da mercadoria;

- alega ser evidente que o “valor da operação” só pode ser o valor líquido dos descontos incondicionais, ou seja, o valor efetivamente pago pelos produtos. Diz que o entendimento doutrinário é uníssono neste sentido;

- assevera que quando se diz que a base de cálculo do ICMS/ST é presumida, deve-se ter em mente que apenas a margem de valor agregado é presumida pelo legislador. Os outros elementos que a compõem (valor do seguro, fretes e outros encargos como o valor da operação própria) não são presumidos pelo legislador, mas sim se tratam do valor real/preço praticado pelo substituto em sua operação;

- pondera que a margem de valor agregado é apurada com base em preços usualmente praticados no mercado, obtidos em levantamento, ainda que por amostragem, etc., assim, como a margem é calculada com base nos preços efetivamente praticados no mercado sob análise, é evidente que esses preços só podem ser os preços líquidos, já deduzidos os descontos incondicionais;

- aduz que é na margem de valor agregado prevista na base de cálculo do ICMS/ST que se baseia a estimativa do preço final e, logicamente, a sua carga tributária. Por meio deste elemento que se captura o preço médio praticado ao consumidor final e as suas respectivas variáveis (preço maior, preço menor, descontos, bonificações, etc.);

- conclui que nesse contexto, considerar o preço bruto (com a inclusão dos descontos incondicionados) para apuração da base de cálculo do ICMS/ST significaria, na prática, gerar um descompasso entre os valores utilizados para calcular a margem de valor agregado e os valores utilizados para calcular o ICMS/ST devido, o que não se pode admitir;

- alega que é incorreto dizer que o valor da operação própria realizada pelo substituto tributário seria presumido, uma vez que tal componente da base de cálculo do ICMS/ST é aferido na prática, no caso concreto, correspondendo ao preço efetivamente praticado pelo substituto na operação própria. Assim, considerando que o desconto incondicional é abatido do preço pelo qual a operação realiza-se e concretiza-

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

se, não há como se pretender que o valor do desconto incondicional concedido pelo substituto na operação própria seja adicionado à base de cálculo do ICMS/ST;

- aponta que a inclusão do desconto incondicionado na base de cálculo do ICMS/ST adicionado à margem de valor agregado presumida traz verdadeira distorção do arquétipo constitucional do ICMS e também à própria finalidade do ICMS/ST de buscar o preço médio praticado ao final da cadeia de circulação;

- assevera que embora no regime de substituição tributária a base de cálculo seja presumida, o ICMS recolhido é definitivo, o que significa dizer que a base de cálculo do ICMS/ST não sofre qualquer oscilação (para mais ou para menos) em face do valor real de venda da mercadoria adotado na etapa seguinte da cadeia de circulação. Conclui que para fins de determinação da base de cálculo do ICMS/ST, pouco importa se o desconto incondicional é ou não repassado na etapa seguinte da cadeia de circulação ou mesmo até o consumidor final;

- relata que contratou empresa de consultoria para elaborar um parecer econômico visando demonstrar a necessidade de exclusão dos descontos incondicionais da base de cálculo do ICMS/ST;

- argui que a pretensão da inclusão dos descontos incondicionados na base de cálculo do ICMS/ST viola o princípio da estrita legalidade;

- argumenta que tanto não existia previsão legal para inclusão dos descontos incondicionados na base de cálculo do ICMS/ST quando da ocorrência dos fatos geradores, ora discutidos, que foi introduzida nova redação em 12/08/11 no item 3, alínea "b", inciso I do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02 e que tal alteração não consta na Lei nº 6.763/75. Entende que tal dispositivo contraria a LC nº 87/96;

- sustenta que o mencionado dispositivo do Regulamento mineiro não pode ser aplicado aos fatos geradores em comento em razão do princípio da irretroatividade das leis;

- cita a Súmula 06 deste Conselho a qual entende corroborar o seu entendimento;

- argui que o STJ não se pronunciou definitivamente sobre a matéria destes autos e que não há decisão sob regime dos recursos repetitivos;

- alega que ocorreram diversos excessos na constituição do crédito tributário, pois constatou que nos meses de maio, julho, setembro e novembro de 2009 a agosto de 2010, outubro de 2010 a dezembro de 2010 e fevereiro de 2011 a julho de 2011, os montantes de ICMS/ST apurados pela Fiscalização foram superiores àqueles que deveriam ser calculados com base nas informações constantes nos arquivos SINTEGRA por ela transmitidos à SEF/MG (R\$ 1.008.809,62). Junta aos autos o demonstrativo de fls. 317. Entende que os supostos erros na apuração do imposto, por si só, acarreta a nulidade do lançamento;

- requer, na eventualidade deste Conselho entender que os descontos incondicionalmente concedidos devam ser incluídos na base de cálculo do ICMS/ST, a exclusão dos juros e multas aplicados, nos termos do art. 100, inciso III do CTN. Cita a Súmula 06 deste Conselho de Contribuintes, bem como Consultas de Contribuintes,

com a finalidade de demonstrar que sempre esteve alinhada com as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, externadas por meio de consultas e jurisprudência deste órgão;

- argui que a multa aplicada é confiscatória e que é ilegal a incidência de juros sobre a multa.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 320/331, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

Do Despacho Interlocutório Exarado pela Assessoria

A Assessoria deste Conselho exarou, em 27/11/13, o Despacho Interlocutório de fls. 336/337, para que a Impugnante demonstrasse pontualmente os erros eventualmente detectados no cálculo da apuração do crédito tributário, juntando aos autos planilha analítica das diferenças apuradas e respectiva documentação comprobatória, se for o caso. Tal medida deve-se à alegação da Defesa de que havia erros na apuração do crédito tributário no que se refere à metodologia fiscal da apuração do desconto incondicional relativo aos produtos sujeitos à substituição tributária.

A Autuada manifesta-se às fls. 340/341. Na ocasião, são juntados cópia de DANFES (fls. 348/528) e o demonstrativo de fls. 529/665.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 667/672, na qual relata que solicitou à Autuada que apresentasse outros documentos além daqueles por ela apresentados inicialmente (docs. juntados às fls. 529/665 e 346/527), conforme intimação de fls. 700. A referida intimação fiscal para juntada de documentos deve-se ao fato de que a Autuada não tinha apresentado os valores dos descontos incondicionais por produto considerando as notas fiscais individualizadas, o que impossibilitou a análise fiscal das alegações defensórias de erros na apuração do crédito tributário.

Assim, foram juntados aos autos e também apresentados à Fiscalização outros documentos, foram exaradas outras intimações fiscais e novos documentos juntados pelas Partes (vide documentos de fls. 673/803).

A Fiscalização, após criteriosa análise nos documentos apresentados pela Autuada, reformula o crédito tributário conforme demonstrativos de fls. 673/699, Termo de Rerratificação de fls. 804 e DCMM de fls. 805.

Devidamente intimada, a Autuada manifesta-se às fls. 809/848. Na oportunidade, repete os argumentos apresentados anteriormente. Quanto à alegação de “erros na apuração do ICMS/ST”, apontados anteriormente, que culminou com a reformulação do crédito tributário, não se manifesta.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 857/859.

Do Primeiro Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 862/887, opina, em preliminar, pela rejeição da arguição de nulidade do lançamento. No mérito, pela procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário de fls. 804/806 e, ainda, para excluir 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.

Da Sessão de Julgamento de 25/06/14

A 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, como consta nas fls. 895, decidiu, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada da Petição protocolada no CC/MG em 02/06/14, juntamente com o Laudo Técnico a ele anexo.

A Autuada, diante da inclusão do processo na pauta de julgamento do dia 25/06/14, manifesta-se às fls. 896/915. Na ocasião, junta Parecer Econômico às fls. 916/959.

A Fiscalização, em resposta à Impugnante, manifesta-se às fls. 961/962. Na ocasião sustentou o seguinte:

A Autuada apresentou Parecer Econômico que, segundo a mesma, reforça o raciocínio exposto nas Impugnações anteriores, visando demonstrar, sob o ponto de vista econômico, a necessidade de exclusão dos descontos incondicionais da base de cálculo do ICMS-ST, requerendo ainda a intimação da Fazenda Pública de Minas Gerais para que se manifeste sobre o conteúdo do Parecer e, em especial, para que informe e exponha a sistemática de determinação das MVA's para produtos lácteos durante o período autuado.

A respeito do citado Parecer Econômico apresentado pela Autuada, elaborado pela LCA Consultores, reconhecidamente uma das maiores e mais respeitadas empresas de consultoria econômica do Brasil, intitulado “Razoabilidade da exclusão dos descontos incondicionais da base de cálculo do ICMS-ST”, a Fiscalização entende que o mesmo não deve influenciar a decisão do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais (CC/MG).

A Fiscalização, ao efetuar o lançamento ora em discussão, se baseou única e exclusivamente na legislação tributária vigente, como já demonstrado no item anterior, como não poderia deixar de ser, pois que exerce atividade administrativa legalmente vinculada.

Vale dizer que a Fiscalização não possui discricionariedade para decidir o que fazer no atendimento às diretrizes legais. A Fiscalização deve executar exatamente o que determina a norma legal. O Dr. Hely Lopes Meirelles (“Direito Administrativo Brasileiro”, 17ª ed., 1992), esclarece: “Atos vinculados ou regrados são aqueles para os quais a lei estabelece os requisitos e condições de sua realização. Nessa categoria de atos, as imposições legais absorvem, quase por completo, a liberdade do administrador, uma vez que sua ação fica adstrita aos pressupostos estabelecidos pela norma legal para a validade da atividade administrativa.”

Destarte, então, o lançamento tributário é claramente um ato administrativo plenamente vinculado à legislação vigente, cabendo à Fiscalização efetuar-lo, de ofício, quando do não cumprimento da mesma pelo contribuinte.

Luciano Amaro, em “Direito Tributário Brasileiro”, 12ª ed., traz: “Por conseguinte, ou por que a lei exige o lançamento como condição para que a obrigação tributária se torne exigível, ou porque, devendo ela ser cumprida sem que se requeira tal condição, o pagamento não é realizado, cabe ao sujeito ativo (para habilitar-se à adoção de medida tendente a obter a satisfação de seu direito) proceder ao lançamento e notificar o sujeito passivo para que pague no prazo assinalado, sob pena de, não o fazendo, sujeitar-se a cobrança judicial...”

Ainda Luciano Amaro, na mesma obra: “O lançamento deve ser efetuado pelo sujeito ativo nos termos da lei, vale dizer, tem de ser feito sempre que a lei o determine, e sua consecução deve respeitar os critérios da lei...”

No caso em tela, foi exatamente o que ocorreu. A Fiscalização, amparada na legislação já apresentada e plenamente vigente, alicerçada solidamente na jurisprudência dos tribunais (administrativos e judiciais), e, especificamente em atendimento ao art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), verificou a existência de fato gerador da obrigação correspondente, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo e propôs a aplicação das penalidades cabíveis. Então, se todos os pressupostos legais para o cumprimento da constituição do ato de lançamento fiscal estão demonstrados e explicitados, se o Auto de Infração e seus anexos trazem cristalinamente os dispositivos legais infringidos, sendo que estes integram a legislação tributária vigente, não pode um parecer com fundamento econômico, como quer a Autuada, ter o condão de modificar o procedimento da Fiscalização e nem influenciar o julgamento do mérito da questão neste Conselho.

Quanto aos pedidos da Autuada para que a Fazenda Pública se manifeste sobre o conteúdo do parecer e em especial, para que informe e exponha a sistemática de cálculo das MVA's para produtos lácteos durante o período autuado, a Fiscalização entende não ser esta a instância adequada para a análise de procedência dos mesmos.

Do Segundo Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em seu segundo parecer, às fls. 963/987, opina, em preliminar, pela rejeição da arguição de nulidade do lançamento. No mérito, pela procedência parcial do lançamento para excluir 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..

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.

Da Preliminar

Entende-se que a análise da nulidade do lançamento arguida pela Impugnante, sob o entendimento de que haveria erros na apuração do ICMS/ST, restou superada uma vez que, em razão do despacho interlocutório exarado, houve a juntada de diversos documentos pela Autuada, os quais foram criteriosamente analisados pela Fiscalização, resultando no acatamento parcial das alegações da Defesa e consequentemente na reformulação do crédito tributário efetuada, conforme demonstrativos de fls. 673/699, Termo de Rerratificação de fls. 804 e DCMM de fls. 805.

Como bem destacado pela Fiscalização, às fls. 667/672 e 857/859, não foram acatadas as informações relativas aos descontos incondicionais informados por item em relação aos DANFES acostados pela Autuada às fls. 346/527, uma vez que tais documentos não refletem as informações constantes nos arquivos da nota fiscal eletrônica da SEF/MG.

Sobre esse ponto, é importante destacar que a Autuada, devidamente intimada da reformulação do crédito tributário, manifestou-se em longo arrazoado (fls. 809/848), quedando-se inerte quanto à conclusão da Fiscalização em relação aos referidos DANFES por ela juntados às fls. 346/527, em razão do despacho interlocutório.

Nesse diapasão, vale destacar os seguintes excertos da Manifestação Fiscal de fls. 857/859:

(...) As informações/contestações trazidas pela Autuada na presente Impugnação/manifestação já haviam sido integralmente apresentadas pela mesma quando da primeira Impugnação (fls. 247 a 287), as quais foram também integralmente refutadas pela Fiscalização (fls. 320 a 331), não necessitando, portanto, abordá-las novamente.

Faz-se necessário enfatizar que a Fiscalização desconsiderou, cabalmente, na análise, as cópias dos DANFES apresentados pela Autuada (pg. 346 a 527), por não refletirem as informações contidas no banco de dados da Secretaria de Fazenda, sendo desconhecida a sua origem.

A discussão central deste Interlocutório é se houve ou não cobrança a maior no Auto de Infração em questão, por erro de cálculo, como afirmou a Autuada.

A Fiscalização utilizou, para determinar o valor do imposto devido, um modelo matemático, baseado na aplicação de princípios de raciocínio lógico e viabilizado através de um sistema de rateio,

fundamentado na legislação tributária vigente. (pg. 28 a 39).

A Fiscalização afirmou que foi necessária a utilização deste modelo matemático, pois que, além do fato da existência de volumosa quantidade de informações a serem trabalhadas, as notas fiscais da Autuada até novembro de 2010, contrariando a legislação vigente, não informavam, na coluna “Valor do Desconto”, os descontos concedidos pela mesma por item da nota fiscal, informando somente a totalização do mesmo, no local “Desconto”, no cabeçalho da nota fiscal, totalização esta que não distinguia os descontos concedidos para produtos submetidos à substituição tributária dos não submetidos a este regime, inviabilizando totalmente a análise fiscal item a item. (ver exemplos pg. 720 a 803).

Na primeira impugnação e no Interlocutório causou estranheza a alegação da Autuada de que todas as informações referentes aos descontos por item de nota fiscal estavam presentes no momento da emissão das mesmas, tentando, com isto, deslegitimar a metodologia de cálculo empregada no Auto de Infração. Esta metodologia por rateio fez-se necessária também em função da inexistência dos valores dos descontos por item da nota fiscal eletrônica, armazenados no banco de dados nacional da SRF (Receita Federal).

A Fiscalização comprovou, através de documentos, que no período considerado no Auto de Infração, a Autuada emitia suas notas fiscais sem a informação do desconto por item. Quando da resposta ao Interlocutório, a Autuada apresentou um conjunto de DANFE's (pg. 346 a 527), sendo que em todos estes havia valores de descontos por item. Como consequência, a partir desta alteração, alterou-se também o valor constante na coluna “Valor Total”, que contem o valor dos produtos por item, originando um valor “bruto” dos mesmos, contrariando a resposta dada à Intimação nº 166/2013 (pg. 20 e 21), descaracterizando totalmente a nota fiscal original, armazenada no banco de dados nacional. Como isto é possível ?

A nota fiscal eletrônica, uma vez emitida, gera um arquivo tipo XML, com todas as informações da mesma e o seu DANFE respectivo. O DANFE nada mais é que um mero documento auxiliar da NF-e, e como tal, figura apenas com uma representação gráfica desta, devendo, assim, espelhar exatamente o seu conteúdo, de modo que a inserção posterior de

qualquer informação adicional, apenas no DANFE, fará necessariamente com que ele deixe de ser o espelho fiel da nota fiscal. Portanto, uma vez emitida, a nota fiscal não tem mais condições de ter seu conteúdo alterado e como já dito anteriormente, o mesmo acontecendo com seu espelho, o DANFE, pois no seu conteúdo não poderão ser impressas informações que não constem do arquivo da nota fiscal eletrônica (Manual de Integração do Contribuinte, item 7.1 e Ajuste SINIEF nº 07/2005). Então, como é possível a Fiscalização trabalhar com um conjunto de informações (NF-e, DANFE impresso pelo sistema da Secretaria da Fazenda) que não traziam as informações dos descontos por item de nota fiscal, como comprovam as cópias dos DANFEs em anexo (pg. 720 a 803) e ainda os arquivos XML agora juntados e a Autuada, quando da resposta ao Interlocutório, apresentar, como já citado acima, TODOS os DANFEs contendo as informações destes descontos por item?

Portanto, não restam dúvidas a esta Fiscalização que não pode haver divergência alguma entre o DANFE e a nota fiscal eletrônica emitida e armazenada eletronicamente e cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e autorização de uso pela Administração Tributária respectiva. Conseqüentemente, se o arquivo eletrônico da Autuada é assinado digitalmente, de maneira a garantir a integridade dos dados, não existe, em nenhuma hipótese, a possibilidade de divergência entre o DANFE e a nota fiscal eletrônica, pois a base de dados deve ser única.

Então, mais uma vez, por tudo descrito acima, a Fiscalização afirma a correção da metodologia de cálculo empregada no Auto de Infração, pois que, no momento do levantamento dos dados, NÃO HAVIA, como ainda não há atualmente, nos bancos de dados da Secretaria de Fazenda (SINTEGRA/NF-e), quaisquer informações sobre os valores dos descontos por item de nota fiscal, ao contrário do que quis fazer crer a Autuada.

Como conclusão do exposto acima, a Autuada, ao apresentar DANFE divergente da nota fiscal eletrônica, com intuito de deslegitimar a metodologia de cálculo utilizada no Auto de Infração, agiu de forma não correta nos autos e mais, preferiu, com estranheza, não se manifestar sobre o assunto acima, quando, nesta Impugnação/manifestação do Interlocutório teve a oportunidade de exercer seu direito inalienável de defesa.

Finalizando, a Fiscalização, apresentou os novos cálculos mensais do crédito tributário dos períodos contestados, a partir das informações prestadas pela Autuada, fornecidas em meio magnético a partir de diversas intimações já relatadas anteriormente, e reafirmou a correção dos cálculos dos demais períodos, efetuados mediante o critério adotado nos autos, que não foram contestados.

Importante destacar ainda que a metodologia de cálculo das exigências fiscais adotada pela Fiscalização já foi objeto de análise por este Conselho em duas outras oportunidades, julgamento dos PTAs nºs 01.000170141-56 e 01.000178065-83, ambos de mesma sujeição passiva dos presentes autos, oportunidades nas quais restou demonstrada a legitimidade da apuração das exigências fiscais, conforme se verifica nos seguintes excertos do Acórdão nº 21.081/13/1ª:

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

Todavia, razão não lhe assiste conforme se verá.

Como destaca a Fiscalização, para determinar o valor do imposto devido foi idealizada, com utilização de índices técnicos, uma sistemática de “rateio”, com exclusiva utilização de dados e informações contidas nos arquivos eletrônicos transmitidos, via Sintegra, pela Autuada, bem como em informações fornecidas pela empresa autuada em respostas a intimações.

Destaque-se que a base de cálculo do imposto exigido nos presentes autos foi apurada por meio de uma sistemática de rateio dos descontos incondicionais relativos às operações totais em relação às operações submetidas à substituição tributária, conforme Anexo II – Metodologia de Cálculo do ICMS/ST - fls. 14/25.

Tal procedimento foi viabilizado com a utilização do programa da SEF/MG, denominado “Auditor Eletrônico”, 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. 26/50) e “Distribuição de Frequência por CFOP e Produtos” (fls. 53/65).

(...)

Ressalte-se, pela importância, que a E. 1ª Câmara deste Conselho, analisando a mesma matéria dos presentes autos, bem como mesma metodologia de cálculo do ICMS/ST devido, decidiu, à unanimidade de votos, pela correção do método adotado pela

Fiscalização para cálculo do ICMS/ST devido sobre a rubrica do desconto incondicional, conforme Acórdão nº 20.621/11/1ª de relatoria do Conselheiro Mauro Heleno Galvão.

Naquela oportunidade, analisando argumento da Defesa de que o cálculo efetuado pela Fiscalização desconsiderou a efetiva política de preços praticada pela Impugnante, por grupo de clientes, alegação também trazida na peça defensiva dos presentes autos, entendeu a E. Câmara de Julgamento que não havia nenhum prejuízo ao Contribuinte no cálculo da parcela do ICMS/ST na forma efetuada pela Fiscalização. Examine-se excerto do mencionado Acórdão nº 20.621/11/1ª:

A Impugnante apresentou planilhas de fls. 326/346 (Doc. nºs 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:

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.

Registre-se que a Impugnante não trouxe qualquer prova material que refutasse a metodologia de cálculo levada a cabo pela Fiscalização, no caso vertente, limitando-se a adotar argumentos marginais que não afetam o cerne deste “quantum” apurado.

Dessa forma, tendo em vista que a metodologia de cálculo adotada pela Fiscalização baseia-se nas

informações referentes às operações da empresa autuada contidas nos arquivos eletrônicos por ela transmitidos, não há que se falar em arbitramento do imposto exigido, como sustentado pela Defesa.

Ademais, pertinente ressaltar 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.

Desse modo, rejeita-se a nulidade arguida.

Da Análise do Parecer Econômico Apresentado pela Impugnante

Conforme se depreende da fala da própria Impugnante às fls. 896/915, o Parecer Econômico intitulado “Razoabilidade da Exclusão dos Descontos Incondicionais da Base de Cálculo do ICMS/ST” (fls. 916/959) foi juntado aos autos com o intuito de comprovar, em síntese, que:

- o argumento utilizado na lavratura do Auto de Infração de que não há garantias de que os descontos incondicionais concedidos pelo substituto tributário serão repassados ao consumidor final, contraria a própria lógica da Margem de Valor Agregado (MVA);

- sob o ponto de vista econômico não há distinção entre uma redução de preço concedida na forma de um desconto incondicional e uma redução direta do preço, sem ser na forma de desconto;

- a vedação à exclusão do desconto incondicional da base de cálculo do ICMS/ST acarreta a tributação mais elevada na situação em que há redução direta do preço por meio do desconto incondicional do que na situação em que há a mesma redução no preço bruto (sem desconto);

- do ponto de vista conceitual ou do ponto de vista econômico, não faz sentido utilizar o preço bruto (sem a exclusão dos descontos incondicionais) como base para o cálculo do ICMS/ST quando este é apurado pela sistemática de MVA;

- na fixação da MVA considera-se a diferença percentual entre o preço médio de venda ao consumidor e o preço médio praticado pelo fabricante, sendo que neste cálculo podem ser considerados os preços brutos ou líquidos;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- não foi possível obter informações precisas sobre a apuração das MVAs para os produtos lácteos no Estado de Minas Gerais, mas tudo indica que, no período em que ocorreu a maior parte das operações objeto da autuação, este Estado adotava as mesmas MVAs do Estado de São Paulo. Os economistas da FIPE informaram que, para o cálculo das MVAs para os produtos lácteos no Estado de São Paulo, são utilizados os preços líquidos tanto do fabricante quanto do varejista. Portanto, é razoável inferir que os preços dos fabricantes considerados para a apuração das MVAs são em Minas Gerais os preços líquidos, já deduzidos os descontos incondicionais concedidos;

- a própria sistemática de apuração da MVA revela que independentemente do desconto incondicional concedido pelo fabricante ser ou não repassado ao consumidor final, esses fatos já são considerados no cálculo da MVA, ou seja, o fato de o desconto incondicional ser ou não repassado para o consumidor final já é considerado no momento de apuração e cálculo da MVA. Entende que tais teses autorizam a exclusão de tal rubrica da base de cálculo do ICMS/ST;

- caso o desconto incondicional concedido pelo fabricante não seja repassado ao consumidor, este fato será ajustado por uma MVA mais elevada;

- ao vedar a exclusão dos descontos incondicionais da base de cálculo do ICMS/ST há uma superestimação do imposto relativamente à efetiva situação do mercado;

- traz análise dos dados relativos a operações da Danone **realizadas em 2011** e também da estrutura competitiva no varejo de alimentos em geral e do varejo de produtos lácteos em particular, com intuito de demonstrar que esta estrutura tende a condicionar o preço dos produtos lácteos ao repasse de descontos incondicionais praticados pelos fabricantes ao consumidor final;

- a partir de preços divulgados em tabloides, por seus clientes, e dos preços praticados pela Danone, estimou a margem de comercialização de uma amostra de produtos transacionados pelos varejistas, concluindo que há fortes indícios econômicos do repasse dos descontos incondicionais aos consumidores;

- existem evidências econômicas que demonstram que os varejistas encontram incentivos para repassar aos consumidores os descontos obtidos junto às empresas processadoras/industrializadoras de produtos derivados de leite, sob o risco de verem fragilizadas as suas posições competitivas.

Contudo, as alegações trazidas pela Autuada com a juntada do Parecer Econômico intitulado “Razoabilidade da Exclusão dos Descontos Incondicionais da Base de Cálculo do ICMS/ST” não têm o condão de elidir as exigências fiscais constantes nos presentes autos.

Menciona-se, por oportuno, que os questionamentos sobre a metodologia de apuração da MVA - Margem de Valor Agregado adotada por este Estado e também o pleito de tratamento diferenciado em relação à inclusão do desconto incondicional na base de cálculo do ICMS/ST são questões cuja competência é da Superintendência de Tributação (SUTRI/SEF/MG). Dessa forma, este Conselho não é o foro competente para análise de tais situações.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, vale registrar que no caso específico de medicamentos, em função das peculiaridades desse segmento, no qual o repasse dos descontos incondicionais aos consumidores finais é prática notoriamente conhecida e adotada há vários anos pelos contribuintes integrantes dessa cadeia econômica, foi publicado o Decreto nº 45.706/11 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 referido setor. Examine-se:

Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02

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 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. (Grifos acrescidos)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Observa-se que 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.

Assim, repita-se, os questionamentos trazidos pela Autuada sobre a metodologia de apuração da MVA e também o pleito de tratamento diferenciado em relação à inclusão do desconto incondicional na base de cálculo do ICMS/ST, caso queira a Autuada, poderão ser levados à análise do órgão competente da SEF/MG. Oportunidade em que ela poderá comprovar inequivocamente que é prática do setor de produtos lácteos o repasse dos descontos incondicionais aos consumidores finais.

Contudo, vale dizer que o Parecer Econômico juntado aos autos pela Autuada não traz comprovação de que o desconto incondicional por ela praticado é repassado nas operações subsequentes (varejistas para consumidor final) conforme se verá.

Verifica-se que o Parecer Econômico parte da premissa de que no período autuado (janeiro de 2009 a agosto de 2011) as MVAs adotadas pelo Estado de Minas Gerais para os produtos lácteos foram apuradas da mesma forma que tais margens são apuradas pelo Estado de São Paulo, conforme pesquisas realizadas pela Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas – FIPE, **partindo-se do preço líquido do fabricante**, pelo fato de que as MVAs previstas para tais produtos coincidirem em ambos os Estados, **no período de março/10 a fevereiro/13**.

Tal fato, por si só, prejudica sobremaneira as conclusões constantes do referido laudo advindas de tal premissa, uma vez que a coincidência de percentuais das MVAs adotadas por este Estado e pelo Estado de São Paulo para a maior parte dos produtos lácteos sujeitos a ST ocorreu somente a partir de março de 2010, conforme consta do Parecer Econômico.

Acresça-se que somente em 5 de junho de 2009 é que o Estado de Minas Gerais celebrou com o Estado de São Paulo o Protocolo ICMS nº 28 para implementação da substituição tributária com os produtos alimentícios, inclusive lácteos, cujas disposições foram implementadas na legislação mineira por meio do Decreto nº 45.138 de 20/07/09.

A Portaria CAT nº 239/2009, exarada pelo Fisco de São Paulo, que define as MVAs aplicadas no âmbito daquele Estado para os produtos alimentícios, que segundo consta no Parecer Econômico (fls. 928) são apuradas por meio de pesquisa de preços realizada no âmbito do referido Estado pela FIPE, define as margens de agregação a serem adotadas nas operações com destino àquele Estado. Examine-se:

Portaria CAT - 239, de 25-11-2009

(DOE 26-11-2009)

Estabelece a base de cálculo na saída de produtos da indústria alimentícia, a que se refere o artigo 313-X do Regulamento do ICMS O Coordenador da Administração Tributária, tendo em vista o disposto nos artigos 28-A, 28-B e 28-C da Lei 6.374, de 1º de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

março de 1989, nos artigos 41, 313-W e 313-X do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS, aprovado pelo Decreto 45.490, de 30 de novembro de 2000, expede a seguinte portaria:

Art. 1º - **A base de cálculo para fins de retenção e pagamento do imposto relativo às saídas subseqüentes das mercadorias arroladas no § 1º do artigo 313-W do RICMS, com destino a estabelecimento localizado em território paulista**, será o preço praticado pelo sujeito passivo, incluídos os valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ao adquirente, acrescido do valor adicionado calculado mediante a multiplicação do preço praticado pelo Índice de Valor Adicionado Setorial - IVA-ST relacionado no Anexo Único.

§ 1º - Quando não houver a indicação do IVA-ST específico para a mercadoria deverá ser aplicado o percentual estabelecido para o setor no Anexo Único da Portaria CAT - 16/09, de 23 de janeiro de 2009.

§ 2º - na hipótese de entrada de mercadoria proveniente de outra unidade da Federação cuja saída interna se já tributada com alíquota superior a 12% (doze por cento), o estabelecimento destinatário paulista deverá utilizar o "IVA-ST ajustado", calculado pela seguinte fórmula:

IVA-ST ajustado = $[(1 + \text{IVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1$, onde:

1 - IVA-ST original é o IVA-ST aplicável na operação interna, conforme previsto no caput;

2 - ALQ inter é a alíquota interestadual aplicada pelo remetente localizado em outra unidade da Federação;

3 - ALQ intra é a alíquota aplicável à mercadoria neste Estado.

Art. 2º - Fica revogada, a partir de 1º de janeiro de 2010, a Portaria CAT 57/08, de 28 de abril de 2008.

Art. 3º - Esta portaria entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos no período de 1º de janeiro de 2010 a 31 de dezembro de 2010. (Grifos acrescidos)

Ainda que se considere que as MVAs adotadas pelo Estado de Minas Gerais, **a partir de março de 2010**, referem aos mesmos percentuais adotados pelo Estado de São Paulo, em razão da celebração do Protocolo nº 28/09, não se pode afirmar que os descontos incondicionais praticados pela Autuada são repassados aos

consumidores finais, conforme a tese trazida no mencionado Laudo Econômico, uma vez que, repita-se, as pesquisas de preços efetuadas pela FIPE ocorreram no âmbito daquele Estado, não retratando os preços praticados no mercado varejista mineiro.

Observa-se também que a análise efetuada no bojo do Parecer Econômico em relação aos efeitos do repasse ou não do desconto incondicional concedido pela Autuada (fls. 934/937) levou em conta **preços promocionais constantes em tabloides distribuídos ao público por 4 (quatro) supermercados mineiros, nos meses de fevereiro a junho de 2011**, referindo-se somente à parcela do período autuado.

Constata-se, pois, que a amostra analisada não permite a conclusão de que seja prática no mercado mineiro o repasse do desconto incondicional dos produtos lácteos comercializados pela Autuada aos consumidores finais, seja porque a amostra não é representativa (apenas 04 supermercados em parte do período autuado) ou porque se analisa preços promocionais constantes nos referidos tabloides.

No Parecer Econômico consta, ainda, a conclusão de que o ajuste necessário para contemplar o eventual não repasse dos descontos incondicionais concedidos pelos fabricantes ao preço de venda ao consumidor já é feito pela própria MVA, que será mais baixa se o desconto for repassado aos consumidores e mais alta se não houver este repasse.

De fato, sabe-se que a margem de valor agregado é determinada com base em preços usualmente praticados no mercado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem, ou por meio de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

O que se busca com a adoção da MVA é atingir o preço de comercialização da mercadoria com o consumidor final.

Todavia, por ser obtida por meio de pesquisa, por amostragem, e efetuada em determinado período, tal margem pode não refletir os efeitos do desconto incondicional em uma etapa da cadeia de comercialização da mercadoria, por ser um valor estimado.

Assim, o que se pretende com a inclusão do desconto incondicional na base de cálculo do ICMS/ST é corrigir possíveis distorções advindas da adoção da base de cálculo presumida da substituição tributária.

E é por isso que a jurisprudência, notadamente do Superior Tribunal de Justiça, perfilha o entendimento de que, inexistindo a garantia de que o desconto incondicional concedido pelo substituto tributário ao substituído vai ser transferido ao consumidor final, tal benesse deve ser computada na base de cálculo do ICMS/ST.

Conforme já mencionado, não há nos autos comprovação inequívoca de que o desconto incondicional concedido pela Autuada (contribuinte substituto) aos contribuintes substituídos, objeto da autuação em comento, foi repassado para os consumidores finais no período autuado.

Dessa forma, inexistente garantia de que o desconto incondicional dado ao substituído foi repassado ao consumidor final, isso é, de que efetivamente está refletido no preço da operação futura tributada por antecipação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Do mesmo modo, as alegações trazidas no Parecer Econômico sobre a estrutura competitiva do setor varejista de alimentos não têm o condão de comprovar que a referida benesse é repassada nas operações subsequentes.

O TJMG vem corroborando o entendimento de que os descontos incondicionais devem ser computados na base de cálculo do ICMS/ST mesmo nas hipóteses em que se adota a MVA. Confira-se:

DIREITO TRIBUTÁRIO - DIREITO PROCESSUAL CIVIL - ICMS - MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA- INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA REPERCURSÃO DA BONIFICAÇÃO EM TODA A CADEIA PRODUTIVA - (...). - **NO CASO DE CONCESSÃO DE BONIFICAÇÃO INCONDICIONAL, NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, HÁ QUE SER CABALMENTE DEMONSTRADO QUE A BONIFICAÇÃO CONCEDIDA PELO INDUSTRIAL AO ATACADISTA FOI REPASSADA AO VAREJISTA QUE, POR SUA VEZ, A REPASSOU PARA O CONSUMIDOR FINAL, OU SEJA, O CONTRIBUINTE DE FATO. (...).**" (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.04.500592-3/001, RELATOR DESEMBARGADOR MOREIRA DINIZ, DJ DE 31.01.2006). (GRIFOS ACRESCIDOS).

APELAÇÃO CÍVEL - DÉBITO FISCAL - ICMS - BONIFICAÇÃO SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - INCIDÊNCIA DO TRIBUTO - MULTA CONFISCATÓRIA - NÃO DEMONSTRAÇÃO. **ADMITIR O DESCONTO, NA PRIMEIRA OPERAÇÃO, ENTRE O FABRICANTE E O DISTRIBUIDOR, PARA A OPERAÇÃO SEGUINTE, ENTRE O DISTRIBUIDOR E O VAREJISTA OU O CONSUMIDOR, É PERPETUAR O DESCONTO, POR FICÇÃO NÃO PREVISTA NA LEI.** PARA QUE SE RECONHEÇA NATUREZA CONFISCATÓRIA À MULTA APLICADA PELA FAZENDA PÚBLICA, É NECESSÁRIO QUE PARTE INTERESSADA DEMONSTRE, COM ELEMENTOS OBJETIVOS, QUE A PENA CONSISTE NA APREENSÃO DOS BENS E SEU CONFISCO" (TJMG - PROCESSO N.º 1.0024.04.500570-9/001 - RELATOR: DES. ANTÔNIO SÉRVULO - DATA DA PUBLICAÇÃO:31/10/2006). (GRIFOS ACRESCIDOS).

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). (GRIFOS ACRESCIDOS).

TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ICMS/ST. MERCADORIAS ENVIADAS EM BONIFICAÇÃO. LEGALIDADE DA EXAÇÃO. 1. A LEI ESTADUAL N. 6763/1975 É CLARA AO EXPOR QUE A VANTAGEM RECEBIDA A QUALQUER TÍTULO INTEGRA A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO, SALVO AQUELA NÃO SUBORDINADA A NENHUM EVENTO FUTURO OU INCERTO, OU SEJA, AQUELAS INCONDICIONAIS. 2. **ASSIM, AINDA QUE NÃO HOUVESSE QUALQUER CONDIÇÃO DA PRIMEIRA OPERAÇÃO REALIZADA PELO APELANTE, HÁ DE SE CONSIDERAR QUE A TRIBUTAÇÃO, "IN CASU", OCORRE PELA VIA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ISSO QUER DIZER QUE AINDA QUE NÃO HOUVESSE TRIBUTAÇÃO NA SAÍDA DA MERCADORIA - OPERAÇÃO ESTA AFETA ENTRE A RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA DO APELANTE E O ESTADO DO RIO DE JANEIRO - COMO AS MERCADORIAS SERÃO COMERCIALIZADAS PELOS BONIFICADOS NO TERRITÓRIO MINEIRO, A APELANTE DEVERIA OBSERVAR AS OBRIGAÇÕES ATINENTES À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, DESTACANDO E RECOLHENDO OS TRIBUTOS REFERENTE ÀS OPERAÇÕES FUTURAS.** 3. NÃO HAVENDO PROVA DE EXAURIMENTO DA MANUTENÇÃO DA PROPRIEDADE, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO. 4. JULGADOS IMPROCEDENTES OS EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL, OS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS DEVEM SER FIXADOS SEGUNDO A APRECIÇÃO EQUITATIVA DO JUIZ, NOS TERMOS DO ARTIGO 20, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL" (TJMG - NÚMERO DO PROCESSO: 1.0388.03.004082-7/001 - RELATOR DES. BRANDÃO TEIXEIRA - DATA DA PUBLICAÇÃO: 10/06/2008). (GRIFOS ACRESCIDOS).

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

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

2. NÃO HÁ QUE SE FALAR EM INAPLICABILIDADE DO ART. 47-A POR SUPOSTA VIOLAÇÃO A LEI COMPLEMENTAR Nº. 87/96, AO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PROTOCOLO ICMS Nº11/91 E A DECISÃO PROFERIDA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NOS AUTOS DA ADI 1.851/AL, TENDO EM VISTA O ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL PACÍFICO DESTA EG. TRIBUNAL, NO SENTIDO DE QUE SE TRATA DE IMPORTANTE REGRA DE ELISÃO FISCAL.

3. TAMBÉM NÃO SE VERIFICA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA, POIS O VALOR DEVIDO É CONHECIDO PREVIAMENTE PELO RESPONSÁVEL. O MESMO SE DIGA QUANTO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA, HAJA VISTA QUE A INOBSERVÂNCIA DO ART. 47-A COLOCARIA O CONTRIBUINTE EM POSIÇÃO DE VANTAGEM EM RELAÇÃO ÀS DEMAIS EMPRESAS DO RAMO, O QUE REDUNDARIA, AÍ SIM, EM INFRINGÊNCIA AO PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA.

(...)

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

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. - AS MERCADORIAS REMETIDAS A TÍTULO DE BONIFICAÇÃO, NA VENDA DIRETA, REALIZADA PELO FABRICANTE AO SEU CLIENTE ATACADISTA OU VAREJISTA, NÃO INTEGRAM A BASE DE CÁLCULO DO ICMS, UMA VEZ QUE, QUANTO A ELAS, NÃO HÁ OPERAÇÃO MERCANTIL, JÁ QUE NÃO HÁ EFETIVA COBRANÇA DE PREÇO, SENDO MODALIDADE DE DESCONTO INCONDICIONAL. - **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 SUBSEQÜENTES, NO CASO DAS OPERAÇÕES ICMS/ST.

- NÃO HAVENDO PREVISÃO, NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, DE INCIDÊNCIA DE ICMS NAS OPERAÇÕES PRÓPRIAS COM MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO, É MISTER, PARA O PROVIMENTO MANDAMENTAL PREVENTIVO À EXAÇÃO, QUE HAJA QUALQUER ATO DA FISCALIZAÇÃO, OU MESMO AMEAÇA, DE TRIBUTAÇÃO DAS REFERIDAS OPERAÇÕES DIRETAS.
- À MÍNGUA DA DEMONSTRAÇÃO DAS CIRCUNSTÂNCIAS ACIMA REFERIDAS, A CONCESSÃO DA SEGURANÇA PREVENTIVA, NO QUE SE REFERE ÀS OPERAÇÕES PRÓPRIAS COM MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO, REPRESENTARIA DECLARAÇÃO GENÉRICA DE NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO, SEM QUALQUER CONCRETUDE, O QUE NÃO É CABÍVEL.
- DESCABIDA A CONCESSÃO DA SEGURANÇA PREVENTIVA,
- RECURSO A QUE SE NEGA PROVIMENTO, POR FUNDAMENTO DIVERSO DA SENTENÇA. (APELAÇÃO CÍVEL 1.0433.10.008800-7/001, RELATOR(A): DES.(A) SANDRA FONSECA, 6ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 19/10/2012, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 23/10/2012). (GRIFOS ACRESCIDOS).

Recentemente o STJ voltou a se manifestar pela inclusão dos descontos incondicionais na base de cálculo da ST. Examine-se:

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AGRG NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 953.219 – RJ (2011/0116374-2)

RELATOR : MINISTRO ARNALDO ESTEVES LIMA

AGRAVANTE: COMPANHIA MANUFATORA DE TECIDOS DE ALGODÃO

ADVOGADO: SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

AGRAVADO : ESTADO DO RIO DE JANEIRO

PROCURADOR : SÔNIA REGINA DE CARVALHO MESTRE E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DESCONTO INCONDICIONAL. MATÉRIA PACIFICADA. SÚMULA 168/STJ. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, NA INTERPRETAÇÃO DO PRECEITO CONTIDO NO ART. 150, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, DECIDIU QUE, NA SISTEMÁTICA DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, SE ASSEGURA A RESTITUIÇÃO TÃO SOMENTE SE O FATO GERADOR PRESUMIDO NÃO SE REALIZAR (ADI 1.851/AL, REL. MIN. ILMAR GALVÃO, TRIBUNAL PLENO, DJ 15/5/02).

2. NA LINHA DESSE ENTENDIMENTO, PARA A PRIMEIRA SEÇÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, SOB O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, INTEGRA A BASE DE CÁLCULO DO ICMS OS VALORES CORRESPONDENTES ÀS MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO, ASSIM COMO OCORRE NO TOCANTE AOS DESCONTOS INCONDICIONAIS (ERESP 715.255/MG, REL. MIN. ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, DJE 23/2/11).

3. "NÃO CABEM EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA, QUANDO A JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL SE FIRMOU NO MESMO SENTIDO DO ACÓRDÃO EMBARGADO" (SÚMULA 168/STJ).

4. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

ACÓRDÃO

VISTOS, RELATADOS E DISCUTIDOS OS AUTOS EM QUE SÃO PARTES AS ACIMA INDICADAS, ACORDAM OS MINISTROS DA PRIMEIRA SEÇÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, POR UNANIMIDADE, NEGAR PROVIMENTO AO AGRAVO REGIMENTAL, NOS TERMOS DO VOTO DO SR. MINISTRO RELATOR. OS SRS. MINISTROS HERMAN BENJAMIN, NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, OG FERNANDES, MAURO CAMPBELL MARQUES, BENEDITO GONÇALVES, ASSUSETE MAGALHÃES, SÉRGIO KUKINA E ARI PARGENDLER VOTARAM COM O SR. MINISTRO RELATOR.

BRASÍLIA (DF), 11 DE JUNHO DE 2014 (DATA DO JULGAMENTO)

MINISTRO ARNALDO ESTEVES LIMA (GRIFOS ACRESCIDOS)

Nº DO LINK: pr020/2013

SIAT/DFI, 05/06/13

O entendimento de que o desconto incondicional compõe a base de cálculo do ICMS/ST é também adotado por outros Fiscos. Cita-se, por exemplo, as seguintes orientações:

SEFAZ PA

ASSUNTO: ICMS. BASE DE CÁLCULO/ ST E ANTECIPAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS.

PEDIDO

Análise e apreciação da matéria relacionada à integração dos descontos incondicionados na composição da base de cálculo aplicável à substituição tributária e a antecipação do ICMS devido nas operações internas subsequentes, considerando o seguinte:

1. A interpretação dada pela PGE é corroborada pela DTR - cabe destacar neste ponto, que o encaminhamento inicial à PGE deu-se em virtude da interpretação da DFI, quanto a possibilidade de inclusão na base de cálculo do ICMS ST dos descontos ditos incondicionais basear-se em decisões judiciais;

2. Caso seja positivo o posicionamento acima pergunta-se a extensão do mesmo, ou seja, se abrange operações relativas as mercadorias sujeitas a antecipação na entrada no Estado do Pará, dado que a antecipação é modalidade de substituição tributária “para frente”;

3. Caso seja positiva a manifestação acima qual o entendimento desta DTR quanto ao cálculo do ICMS antecipado, no caso de concessão de desconto incondicional nas operações realizadas por contribuintes possuidores de tratamento diferenciado - atacadista e/ou varejista.

LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

- Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1998;
- RICMS - PA, aprovado pelo Decreto 4.676, de 18 de junho de 2001.

MANIFESTAÇÃO

Sobre as questões suscitadas, temos a comentar:

1. A Lei Complementar nº 87/96 ao dispor sobre a base de cálculo do ICMS para fins de substituição tributária assim dispõe:

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

[...]

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

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

[...]

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

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

2. Ao tratar da composição da base de cálculo, esta mesma Lei Complementar disciplina:

Art. 13.[...]

§ 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;

[...]

3. **Assim, de uma interpretação sistemática, podemos afirmar que nas operações em que o vendedor da mercadoria concede descontos incondicionados, em que estes são expressos nos documentos fiscais, a base de cálculo do ICMS, da operação própria, será sempre menor que o valor da operação, uma vez que sobre esse valor não incidirá o ICMS. Contudo, este fato em nada influencia a formação da base de cálculo da ST, uma vez que, o preço de partida será sempre o valor da operação, sobre o qual deverão, teoricamente, estar incluídos todos os valores que formam o preço da mercadoria.**

4. Ainda neste sentido, o RICMS-PA e o Manual de Orientação do Contribuinte - NF-e ao tratarem dos “campos dos documentos”, prevêem nos quadros “Dados do Produto” e “Dados dos Produtos e Serviços”, respectivamente, campos diferentes para aposição do valor total do produto e das respectivas bases de cálculo, corroborando a assertiva de que nem sempre o valor da operação coincide com a base de cálculo do tributo.

5. **No que se refere à base de cálculo para fins de antecipação do ICMS, ocorre a mesma situação. De fato, o art. 109 do Anexo I do RICMS, ao tratar da base de cálculo da antecipação dispõe que o imposto a ser recolhido sob este sistema terá como preço de partida o valor da operação.**

“Art. 109. Na hipótese de não haver preço final ao consumidor, único ou máximo, fixado por autoridade competente, o imposto a ser recolhido pelo contribuinte será calculado sobre o somatório das seguintes parcelas:

“I - o valor da operação própria realizada pelo remetente;

[...]

6. Quanto às operações com mercadorias remetidas a contribuintes localizados no Estado do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pará que são detentores do regime especial de que trata o art. 127 do Anexo I do RICMS-PA, igualmente, os descontos deverão compor a base de cálculo para efeito de cobrança do ICMS sob o regime da antecipação.

CONCLUSÃO,

Por todo o exposto, informamos que o preço de partida para a formação da base de cálculo das operações sujeitas à substituição tributária e antecipação do ICMS será sempre o valor da operação própria realizada pelo remetente, dela fazendo parte os valores correspondentes a qualquer os descontos, seja condicionados seja incondicionados. SMJ

Belém (PA), 24 de maio de 2013.

UZELINDA MARTINS MOREIRA, Coordenadora
CCOT/DTR;

ROSELI DE ASSUNÇÃO NAVES, Diretora de
Tributação. (Grifos acrescidos)

SEFAZ PI

ESTADO DO PIAUÍ SECRETARIA DA FAZENDA
UNIDADE DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA -
UNATRI PARECER UNATRI/SEFAZ Nº 1.107/2005 1

Assunto: Tributário ICMS Substituição Tributária -
Base de Cálculo

Conclusão: Na forma do parecer

A parte interessada, acima qualificada, formula consulta a Secretaria da Fazenda, objetivando receber informações quanto a composição da base de cálculo da Substituição Tributária nas operações em que o fornecedor concede desconto incondicional no preço dos produtos.

Informa o consulente que nas suas aquisições de fraldas descartáveis, absorventes higiênicos e outros produtos submetidos ao regime de substituição tributária na origem, seu fornecedor Johnson & Johnson concede habitualmente desconto incondicional, destacando-o no documento fiscal emitido, sendo que, tal desconto não é abatido do valor inicial utilizado para efeito de base de cálculo da substituição tributária. O seu entendimento é de que, em sendo a base de cálculo da substituição tributária determinada a partir do valor da operação (e não de preço fixado), o referido desconto deve ser excluído do cálculo. Cita o inciso II do art. 54 do RICMS como

supedâneo ao seu questionamento.

Acostado à consulta, apresenta documento segundo o qual a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia admite a determinação da base de cálculo da substituição tributária na forma reclamada.

Face ao expendido, manifestamos o nosso entendimento, na forma da legislação tributária em vigor.

A lei tributária dispõe de forma distinta sobre a base de cálculo da operação própria e a base de cálculo para fins de substituição tributária.

Na composição da base de cálculo do imposto da operação própria é admissível o abatimento do desconto concedido incondicionalmente, haja vista o teor da alínea "a" do inciso II do § 5º do art. 24 da Lei nº 4.257, de 06 de janeiro de 1989, que determina a inclusão em seu cômputo somente dos descontos concedidos sob condição:

Art. 24. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 5º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso IX 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;

Contrário senso, em tais operações o valor dos descontos concedidos incondicionalmente não deve integrar a base de cálculo da respectiva operação.

A composição da base de cálculo para efeito de substituição tributária na hipótese sob consulta, está disciplinada no art. 25, II da Lei nº 4.257, de 06 de janeiro de 1989, verbis:

“Art. 25. A base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, será:

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtidas pelo somatório das parcelas seguintes, observado o disposto no § 7º:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário, incluído o IPI, quando for o caso;

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 lucro fixada no Regulamento; (grifamos)

Note-se que, no tocante à composição da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, o valor inicial é o da operação própria realizada. Em momento algum a legislação tributária estadual determina ou refere-se a qualquer dedução relacionada com descontos concedidos pelos fornecedores aos adquirentes dos produtos sujeitos à substituição tributária, até porque tal dedução implicaria redução do valor do imposto retido a recolher, relacionado às operações subsequentes.

Com efeito, os dispositivos transcritos dispõem de forma clara e inequívoca sobre quais parcelas constituirão o valor da base de cálculo para exigência do imposto por substituição tributária.

Desse modo, a luz da legislação tributária estadual, na determinação da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária não deverá haver qualquer dedução, mesmo decorrente de descontos concedidos incondicionalmente pelo fornecedor, exceto nos casos previstos nos respectivos convênios ou protocolos instituidores da sistemática de substituição tributária.

É o parecer. À consideração superior.

UNIDADE DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTARIA - UNATRI, em Teresina, 09 de agosto de 2005.

EDIVALDO DE JESUS SOUSA

Agente Fiscal – Mat. 02240-3

De acordo.

Encaminhe-se à Superintendência da Receita para os procedimentos finais. (Grifos acrescidos)

SEFAZ/RJ

Base de Cálculo

A base de cálculo do ICMS/ST em relação às operações subsequentes, observada a ordem a seguir, é:

- o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF), caso adotado;
- preço final a consumidor sugerido pelo fabricante, pelo importador. O valor do frete deverá ser somado ao respectivo preço, quando não incluído no mesmo;
- o preço máximo, ou único, de venda a varejo fixado pela autoridade competente;
- o montante formado pelo valor da operação ou prestação própria realizada pelo contribuinte substituto, neste valor incluído o valor do IPI, acrescido do frete e carreto, seguro e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço, adicionado da parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, da margem de valor agregado, relativa às operações ou prestações subsequentes, determinada pela legislação.

Obs.: integram, ainda, a base de cálculo da substituição tributária as bonificações, descontos e quaisquer outras deduções concedidas no valor total ou unitário da mercadoria.

Vale recordar que a legislação tributária estadual mineira, em momento algum, determina ou refere-se a qualquer dedução relacionada com descontos concedidos pelos fornecedores aos adquirentes dos produtos sujeitos à substituição tributária, até porque tal dedução implicaria redução do valor do imposto a recolher, relacionado às operações subsequentes.

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;

(...)

§ 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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei (...). (Grifos acrescidos)

Saliente-se que a Lei nº 6.763/75 traz idêntica literalidade. Confira-se:

Art. 13 (...)

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

1. em relação a operação ou prestação antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou da prestação praticado pelo contribuinte substituído;

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

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

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

c) a margem de valor agregado, nela incluída a parcela referente ao lucro e o montante do próprio imposto, relativa a operação ou prestação subseqüentes, que será estabelecida em regulamento, com base em preço usualmente praticado no mercado considerado, obtido 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. (Grifos acrescidos)

Com efeito, os dispositivos transcritos dispõem de forma clara e inequívoca sobre quais parcelas constituirão o valor da base de cálculo para exigência do imposto por substituição tributária.

Desse modo, à luz da legislação tributária estadual, vigente no período autuado, na determinação da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária não deverá haver qualquer dedução, mesmo decorrente de descontos concedidos incondicionalmente pelo fornecedor, exceto nos casos previstos na legislação tributária (setor de medicamentos).

Conforme já mencionado, a alteração trazida pelo Decreto nº 45.668/11, no item 3, alínea “b”, inciso I, art. 19, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02, já se encontrava na legislação, notadamente nos art. 8º da LC nº 87/96 e no §19 do art. 13 da Lei nº 6.763/75. Tal alteração objetivou deixar de forma expressa que os “descontos concedidos, inclusive o incondicional”, integram a base de cálculo do ICMS/ST.

Frise-se que a 1ª Câmara deste Conselho, analisando lançamento referente à mesma matéria dos presentes autos e de mesma sujeição passiva, relativamente a fatos geradores ocorridos em 2008, decidiu, à unanimidade de votos, pela correção da exigência do ICMS/ST devido sobre a rubrica do desconto incondicional, conforme

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão nº 20.621/11/1ª de relatoria do Conselheiro Mauro Heleno Galvão, cuja decisão se destaca:

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

Destaca-se outras decisões deste Conselho sobre a matéria discutida nos presentes autos:

ACÓRDÃO: 21.458/14/1ª

RITO: SUMÁRIO

PTA/AI: 01.000202151-67

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO – PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. CONSTATADO RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS, DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, UMA VEZ QUE OS VALORES DOS DESCONTOS INCONDICIONAIS, REFERENTES ÀS OPERAÇÕES PRÓPRIAS, NÃO FORAM INCLUÍDOS PELA AUTUADA (SUBSTITUTA TRIBUTÁRIA) NA COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST, CONFORME DETERMINAÇÃO CONTIDA NO ITEM 2 DO § 19 DO ART. 13 DA LEI Nº 6.763/75 E NO ART. 19, INCISO I, ALÍNEA “B”, ITEM 3 DO ANEXO XV DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST E MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II C/C § 2º, INCISO I E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO VII, ALÍNEA “C”, MAJORADA, EM RAZÃO DA CONSTATAÇÃO DE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

REINCIDÊNCIA, CONFORME PREVISTO NO ART. 53, §§ 6º E 7º, TODOS DA LEI Nº 6.763/75.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

RELATÓRIO

A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE O RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST, EM OPERAÇÕES OCORRIDAS NO PERÍODO DE AGOSTO A OUTUBRO 2011, EM RAZÃO DA NÃO INCLUSÃO DOS DESCONTOS INCONDICIONAIS NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO.

EXIGE-SE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO EM DOBRO, CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II, § 2º, INCISO I E A MULTA ISOLADA, MAJORADA EM 100% PELA CONSTATAÇÃO DE REINCIDÊNCIA, PREVISTA NO ART. 55, INCISO VII, ALÍNEA "C", TODOS DA LEI Nº 6.763/75.

INCONFORMADA, A AUTUADA APRESENTA, TEMPESTIVAMENTE E POR PROCURADOR REGULARMENTE CONSTITUÍDO, IMPUGNAÇÃO ÀS FLS. 66/86, CONTRA A QUAL O FISCO MANIFESTA-SE ÀS FLS. 167/174.

(...)

DIANTE DO EXPOSTO, ACORDA A 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CC/MG, À UNANIMIDADE, EM JULGAR PROCEDENTE O LANÇAMENTO. PARTICIPARAM DO JULGAMENTO, ALÉM DOS SIGNATÁRIOS, OS CONSELHEIROS CARLOS ALBERTO MOREIRA ALVES (REVISOR) E SAURO HENRIQUE DE ALMEIDA.

SALA DAS SESSÕES, 23 DE JANEIRO DE 2014.

MARIA DE LOURDES MEDEIROS

PRESIDENTE

LUIZ GERALDO DE OLIVEIRA

RELATOR

Acórdão: 4.099/13/CE

RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000174107-28

RECURSO DE REVISÃO: 40.060134233-25

RECORRENTE: NESTLÉ BRASIL LTDA

IE: 186002263.95-89

RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

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. ENTRETANTO DEVEM SER EXCLUÍDAS AS EXIGÊNCIAS RELATIVAS AO ICMS/ST SOBRE OS DESCONTOS INCONDICIONAIS CONCEDIDOS, AS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA APLICADAS, BEM COMO OS JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES ATÉ 11/08/11, VOLTANDO A INCIDIR A PARTIR DE 12/08/11, CONFORME O ART. 100, INCISO III C/C O PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN. REFORMADA A DECISÃO ANTERIOR.

(...)

ASSIM, CORRETA A EXIGÊNCIA DO ICMS/ST SOBRE O MONTANTE DO DESCONTO INCONDICIONAL CONCEDIDO.

(...)

RECURSO DE REVISÃO CONHECIDO À UNANIMIDADE E PARCIALMENTE PROVIDO POR MAIORIA DE VOTOS.

(...)

DIANTE DO EXPOSTO, ACORDA A CÂMARA ESPECIAL DO CC/MG, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM CONHECER DO RECURSO DE REVISÃO. NO MÉRITO, POR MAIORIA DE VOTOS, EM DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO PARA QUE SEJAM EXCLUÍDAS DAS EXIGÊNCIAS RELATIVAS AO ICMS/ST SOBRE OS DESCONTOS INCONDICIONAIS CONCEDIDOS, AS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA APLICADAS, BEM COMO OS JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES ATÉ 11/08/11, VOLTANDO A INCIDIR A PARTIR DE 12/08/11, CONFORME O ART. 100, INCISO III C/C O PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN, NOS TERMOS DO PARECER DA ASSESSORIA DO CC/MG. VENCIDOS, EM PARTE, OS CONSELHEIROS JOSÉ LUIZ DRUMOND E MARIA DE LOURDES MEDEIROS, QUE LHE NEGAVAM PROVIMENTO. PELA RECORRENTE, SUSTENTOU ORALMENTE A DRA. ANA CLARA FREIRE TENORIO DE LIMA E, PELA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL, O DR. CÉLIO LOPES KALUME. PARTICIPARAM DO JULGAMENTO, ALÉM DOS SIGNATÁRIOS E DO CONSELHEIRO VENCIDO, OS CONSELHEIROS LUCIANA MUNDIM DE MATTOS PAIXÃO (REVISORA), ANTÔNIO CÉSAR RIBEIRO E ANDRÉ BARROS DE MOURA.

SALA DAS SESSÕES, 19 DE JULHO DE 2013.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MARIA DE LOURDES MEDEIROS

PRESIDENTE

FERNANDO LUIZ SALDANHA

RELATOR

(OBSERVAÇÃO: NA EMENTA DO ACORDÃO SUPRA CONSTOU EQUIVOCADAMENTE A EXCLUSÃO DO ICMS/ST, TODAVIA A EXCLUSÃO FOI APENAS DOS JUROS E MULTAS INCIDENTES SOBRE TAL RUBRICA)

ACÓRDÃO: 21.081/13/1ª

RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000178065-83

IMPUGNAÇÃO: 40.010132789-08

IMPUGNANTE: DANONE LTDA

IE: 518038971.17-77

PROC. S. PASSIVO: STANLEY MARTINS FRASÃO/OUTRO(S)

ORIGEM: DF/POÇOS DE CALDAS

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO - PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. CONSTATADO RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS, DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, UMA VEZ QUE OS VALORES DOS DESCONTOS INCONDICIONAIS, REFERENTES ÀS OPERAÇÕES PRÓPRIAS, NÃO FORAM INCLUÍDOS PELA AUTUADA (SUBSTITUTA TRIBUTÁRIA) NA COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST, CONFORME DETERMINAÇÃO CONTIDA NO ART. 8º, INCISO II, ALÍNEAS "A", "B" E "C" DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 E NO ITEM 2 DO § 19 DO ART. 13 DA LEI Nº 6.763/75. EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST E MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II C/C § 2º, INCISO I DA LEI Nº 6.763/75. ENTRETANTO, DEVE-SE EXCLUIR 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 POR MAIORIA DE VOTOS.

RELATÓRIO

DA AUTUAÇÃO

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 DESCONTOS INCONDICIONAIS, CONCEDIDOS NAS OPERAÇÕES

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PRÓPRIAS, NÃO FORAM INCLUÍDOS PELA AUTUADA (SUBSTITUTA TRIBUTÁRIA) NA COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST, 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 6.763/75.

EXIGÊNCIA DE ICMS/ST E DA MULTA DE REVALIDAÇÃO EM DOBRO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II C/C O § 2º, INCISO I DA LEI Nº 6.763/75.

(...)

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, POR MAIORIA DE VOTOS, EM JULGAR PARCIALMENTE PROCEDENTE O LANÇAMENTO, PARA QUE SEJA EXCLUÍDA 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, CONFORME O ART. 100, INCISO III C/C O PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN, NOS TERMOS DO PARECER DA ASSESSORIA DO CC/MG. VENCIDA, EM PARTE, A CONSELHEIRA MARIA DE LOURDES MEDEIROS (REVISORA), QUE O JULGAVA PROCEDENTE. PELA IMPUGNANTE, SUSTENTOU ORALMENTE A DRA. LUANA DA SILVA ARAUJO E, PELA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL, A DRA. MARIANE RIBEIRO BUENO. PARTICIPARAM DO JULGAMENTO, ALÉM DOS SIGNATÁRIOS, OS CONSELHEIROS CARLOS ALBERTO MOREIRA ALVES E IVANA MARIA DE ALMEIDA.

SALA DAS SESSÕES, 19 DE FEVEREIRO DE 2013.

MARIA DE LOURDES MEDEIROS

PRESIDENTE/REVISORA

ANTÔNIO CÉSAR RIBEIRO

RELATOR

Assim, pelos fundamentos acima expostos, os elementos apresentados no Parecer Econômico, juntado aos autos pela Impugnante, não são suficientes para elidir o fato de que não há previsão na legislação mineira para que o desconto incondicional seja excluído da base de cálculo do ICMS/ST para os produtos lácteos e, também, não comprovam inequivocamente que os referidos descontos são estendidos a toda a cadeia de comercialização, até atingir o consumidor final.

Do Mérito

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/01/09 a 30/08/11, uma vez que os valores dos descontos incondicionais, concedidos nas operações próprias, não foram incluídos pela Autuada (substituta tributária) na composição da base de cálculo do ICMS/ST, conforme determinação contida no art. 8º, inciso II, alíneas “a”, “b” e “c” da Lei Complementar nº 87/96, no item 2 do § 19 do art. 13 da Lei nº 6.763/75, bem como no item 03 da alínea “b” do inciso I do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigência de ICMS/ST e da Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Conforme consta no relatório fiscal a empresa autuada comercializa 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 (contribuinte substituta tributária) estavam sujeitos à sistemática da substituição tributária. 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 prevista a MVA de 26% (vinte seis por cento).

Conforme itens 55, 56, 57 e 58 da Parte 6 do Anexo IV do RICMS/02 havia a previsão de redução de base de cálculo de 61,11% (sessenta um inteiros e onze centésimos) para os produtos autuados iogurte, leite fermentado e bebida láctea.

De posse dos valores dos descontos incondicionais referentes às saídas de mercadorias sujeitas a ST, para os quais a Autuada (substituta tributária) não reteve/recolheu o ICMS/ST referente às operações subsequentes (metodologia descrita às fls. 28/39 dos autos), a Fiscalização exigiu o imposto acrescido da multa de revalidação em dobro, conforme já mencionado.

Destaque-se que a Fiscalização ao efetuar o cálculo do ICMS/ST referente à rubrica em análise observou todas as peculiaridades supracitadas acerca dos produtos autuados, conforme explicitado no Anexo III – Metodologia de Cálculo do ICMS/ST (fls. 28/39) retromencionado.

Registre-se que para determinar o valor do imposto devido foi idealizada, com utilização de índices técnicos, uma sistemática de “rateio”, **com exclusiva utilização de dados e informações contidas nos arquivos eletrônicos transmitidos, via SINTEGRA/SPED, pela Autuada**, bem como em informações fornecidas pela empresa autuada em respostas a intimações.

Destaque-se que a base de cálculo do imposto exigido nos presentes autos foi apurada por meio de uma sistemática de rateio dos descontos incondicionais relativos às operações totais em relação às operações submetidas à substituição tributária, conforme Anexo III supracitado.

Consta dos autos que a adoção da referida metodologia para apuração do imposto devido deve-se ao fato de que a Autuada até novembro de 2010, contrariamente ao disposto na legislação tributária vigente, emitia documentos fiscais nos quais não constava na coluna “Valor do Desconto” os descontos concedidos por item da nota fiscal, informando somente a totalização do desconto concedido, não tendo como distinguir os descontos concedidos para produtos submetidos à substituição tributária daqueles concedido para os produtos não submetidos a tal instituto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tal procedimento foi viabilizado com a utilização do programa da SEF/MG, denominado “Auditor Eletrônico”, mormente as informações contidas no registro 54 (“Valor do desconto/despesas acessórias”), transmitidas via arquivo SINTEGRA até junho de 2009 e pelo SPED a partir de julho de 2009, para levantamento do valor global dos descontos por período, as planilhas “Distribuição de frequência por CST” coluna VLRBC (fls. 44/100) e “Distribuição de Frequência por produtos (itens)” – C170-1- Saídas, coluna VLRBICMS (fls. 105/168).

Vale mencionar a metodologia utilizada na apuração do ICMS/ST referente à parcela do desconto incondicional conforme descrito às fls. 30/37 dos autos:

1º Passo: levantamento do percentual de operações que serão submetidas à substituição tributária (origem planilha “Distribuição de frequência por CST”, código de situação tributária – C190-1 - saídas –“ coluna VLRBC (operações normais), extraída da escrituração fiscal digital (Anexo V);

2º Passo: levantamento dos valores mensais referentes aos descontos incondicionais concedidos nas operações próprias (origem: campo 12, posições 75 a 86 do registro 54 – “valor do desconto/despesas acessórias”, até junho de 2009. A partir de julho de 2009, “SPED, Consulta NF-e emissão própria, coluna valor desconto”;

3º Passo: aplicação do percentual das operações que serão submetidas à substituição tributária aos valores dos descontos incondicionais, para determinação dos valores destes vinculados especificamente àquelas operações (origem: 1º e 2º passos);

4º Passo: dentre as operações que deverão ser submetidas à substituição tributária, qual o percentual para cada MVA. Origem: planilha “Distribuição de Frequência por Produtos (itens)” C170-Saídas, somente com produtos com ST, coluna VLRBICMS, extraída do Auditor Eletrônico (Anexo VII);

5º Passo: aplicação dos percentuais apurados no 4º Passo (referentes à margem de agregação) ao valor apurado no 3º passo (valores de descontos incondicionais vinculados às operações submetidas à substituição tributária), para determinação dos valores de descontos vinculados a cada margem de agregação, valores estes que formam a base de cálculo da substituição tributária antes da aplicação das MVAs;

6º Passo: aplicação das MVAs aos valores apurados no 5º passo, para determinação da base de cálculo das operações com substituição tributária, antes da redução de base de cálculo prevista no RICMS/02;

7º Passo: aplicação da redução prevista no item 19 do Anexo IV do RICMS/02 às bases de cálculo apuradas no 6º passo, para determinação da base de cálculo da ST;

8º Passo: aplicação da alíquota interna e cálculo do imposto devido por substituição tributária, referente às parcelas dos descontos incondicionais que não foram incluídas anteriormente neste cálculo.

Dessa forma, tendo em vista que a metodologia de cálculo adotada pela Fiscalização baseia-se nas informações referentes às operações da empresa autuada contidas nos arquivos eletrônicos por ela transmitidos, correta é a sua utilização.

Ademais, 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.

Acresça-se que a Fiscalização analisando os documentos juntados pela Autuada, em razão do despacho interlocutório exarado pela Assessoria do CCMG, promoveu os ajustes já abordados na preliminar.

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, inciso II, alínea “a” da LC nº 87/96 e 13, § 2º, item 1, alínea “b” da Lei nº 6.763/75.

A 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 das operações subsequentes presumidas, o que se passa a analisar.

Segundo a Fiscalização nos casos que houver operações submetidas à substituição tributária, essa 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, em que 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 os contribuintes substituto e 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.

Destaca-se que não há controvérsia nos presentes autos da falta de inclusão do desconto incondicional na base de cálculo do ICMS/ST recolhido pela Autuada.

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, de relatoria do Min. Herman Benjamin, deixou consignado o seguinte:

PROCESSUAL. TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO COMPROVADA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA "PARA FRENTE". DESCONTO INCONDICIONAL. BASE DE CÁLCULO. ART. 8º DA LC 87/1996. PRECEDENTES. 535 CPC 8º 871. (...) A SEGUNDA TURMA FIXOU O ENTENDIMENTO DE QUE O DESCONTO OU A BONIFICAÇÃO CONCEDIDOS PELO SUBSTITUTO AO SUBSTITUÍDO TRIBUTÁRIO NÃO SÃO NECESSARIAMENTE REPASSADOS AO CLIENTE DESTA ÚLTIMO, DE MODO QUE INEXISTE DIREITO AO ABATIMENTO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS NA SISTEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA "PARA FRENTE". 3. É INQUESTIONÁVEL QUE, SE NÃO HOUVESSE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, O DESCONTO INCONDICIONAL NÃO INTEGRARIA A BASE DE CÁLCULO DO ICMS NA PRIMEIRA OPERAÇÃO (SAÍDA DO FABRICANTE PARA A DISTRIBUIDORA), APLICANDO-SE O DISPOSTO NO ART. 13, § 1º, II, A, DA LC 87/1996. 4. EM SE TRATANDO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NO ENTANTO, A BASE DE CÁLCULO REFERE-SE AO PREÇO COBRADO NA SEGUNDA OPERAÇÃO (SAÍDA DA MERCADORIA DA DISTRIBUIDORA PARA O SEU CLIENTE), NOS TERMOS DO ART. 8º DA LC 87/1996. INVIÁVEL SUPOR, SEM PREVISÃO LEGAL, QUE O DESCONTO DADO PELA FÁBRICA, NA PRIMEIRA OPERAÇÃO, SEJA REPASSADO AO PREÇO FINAL (SEGUNDA OPERAÇÃO). 5. ENTENDIMENTO PACIFICADO PELA PRIMEIRA SEÇÃO, NO JULGAMENTO DOS ERESP 715.255/MG, E REAFIRMADO PELA SEGUNDA TURMA, AO APRECIAR O RESP 1.041.331/RJ. 6. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

(...)

VOTO

(...)

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 SEGUINTE:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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).

(...)

(AGRG NO RESP Nº 953219/RJ, REL. MIN. HERMAN BENJAMIN, DJE 04-02-2011). GRIFOU-SE.

Importante mencionar 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.

Nesse mesmo sentido, vale mencionar os ensinamentos de Marco Aurélio Greco, também citado 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 já citado art. 8º da LC nº 87/96.

Saliente-se que a Lei nº 6.763/75 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.

Quanto a alteração trazida pelo Decreto nº 45.668/11, no item 3, alínea “b”, inciso I, art. 19, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02, tem-se que o entendimento consubstanciado na nova redação do mencionado dispositivo já se encontrava na legislação, notadamente nos art. 8º da LC nº 87/96 e da Lei nº 6.763/75.

Tal alteração objetivou deixar de forma expressa que os “descontos concedidos, inclusive o incondicional”, integram a base de cálculo do ICMS/ST, não importando as exigências em comento em afronta ao princípio da anterioridade, como entendeu a Autuada.

Frise-se que a 1ª Câmara deste Conselho, analisando a mesma matéria dos presentes autos, decidiu pela correção da exigência do ICMS/ST devido sobre a rubrica do desconto incondicional, conforme Acórdãos nºs 20.621/11/1ª e 21.081/13/1ª.

Assim, correta a exigência do ICMS/ST sobre o montante do desconto incondicional na forma efetuada pela Fiscalização nos presentes autos, observada a reformulação do crédito tributário efetuada.

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.

Registre-se que a Impugnante invocou a Súmula nº 06 em sua peça de defesa.

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”).

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

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

Requer a Impugnante a exclusão dos juros e da multa aplicada, 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para tanto argumenta que há pronunciamentos da Superintendência de Tributação da SEF/MG em respostas a consultas de contribuintes acerca da não inclusão dos descontos incondicionais na base de cálculo do ICMS/ST. Vale citar as seguintes respostas dadas pelo órgão responsável pela SEF/MG às consultas de contribuintes sobre o tema, as quais só foram reformuladas em 2013:

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.

Como mencionado, o entendimento exarado nas respostas das consultas de contribuintes sobre o tema só foi reformulado em 2013. Examine-se:

(*) CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 113/2004

PTA Nº : 16.000104101-35

CONSULENTE : Ceras Johnson Ltda.

ORIGEM : Rio de Janeiro - RJ

ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - BASE DE CÁLCULO - DESCONTO INCONDICIONAL - Na hipótese do item 3 da alínea “b” do inciso I do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, a base de cálculo do ICMS/ST será 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.

EXPOSIÇÃO:

A consultante é empresa industrial, fabricante de produtos de limpeza e polimento, estabelecida no Estado do Rio de Janeiro e inscrita em Minas Gerais como substituta tributária.

Lembra que as ceras de uso doméstico e automotivo, além dos lustre-móveis por ela fabricados, estão sujeitas ao regime de substituição tributária decorrente do Convênio ICMS 74/94, o qual estabelece que a base de cálculo será obtida tomando-se por base o preço praticado pelo substituto, incluídos o IPI, frete e as demais despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, bem como a parcela resultante da aplicação sobre esse total do percentual de 35%.

Com dúvidas quanto ao significado da expressão preço praticado, faz a seguinte

CONSULTA:

Os descontos incondicionais concedidos no documento fiscal devem ou não ser abatidos da base de cálculo da substituição tributária?

RESPOSTA:

Conforme disposto no art. 13, § 1º, inciso II, alínea “a” da LC nº 87/96 e art. 13, § 2º, item 1, alínea “b” da Lei nº 6.763/75, bem como no art. 50 do RICMS/02, na determinação do valor da operação própria em 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.

Como visto, esta não inclusão na base de cálculo referente ao desconto incondicional é válida somente na operação própria do substituto tributário.

Ocorre que a substituição tributária é uma técnica de arrecadação na qual o contribuinte substituto não apenas recolhe o tributo por ele devido, mas também, antecipa o montante relativo às operações

subsequentes, em relação às quais não se pode ter a garantia de que o valor do desconto incondicional concedido na operação própria, será repassado, automaticamente, para o consumidor final.

Nesse sentido e em consonância com decisão do Superior Tribunal de Justiça - Recurso Especial nº 1.027.786-MG - segundo a qual os descontos incondicionais devem compor a base de cálculo da substituição tributária para frente, o Decreto nº 45.668/2011 promoveu alterações na legislação tributária de Minas Gerais para esclarecer que, na hipótese do item 3 da alínea “b” do inciso I do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, a base de cálculo da substituição tributária será 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.

Ressalte-se que a única ressalva a não inclusão do desconto incondicionado na base de cálculo do ICMS/ST é a prevista no § 5º do art. 59 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 18 de julho de 2013.

(*) Consulta reformulada por mudança de entendimento.

Destaque-se, por oportuno, que foi publicado 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 concedidos, inclusive o incondicional”, integram a base de cálculo da substituição tributária**, revogando, dessa forma, as respostas dadas às consultas de contribuintes contrárias a esse 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 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).

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 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.

Cabe destacar, a título de informação, entendimento exposto em resposta de Consulta Interna, 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 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:

(...)

Nesse 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.

É pacífico na doutrina que, se o contribuinte age de conformidade com a orientação do Fisco, não deve suportar multas e juros moratórios. Nesse 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 a própria Fiscalização, atuaram conforme o entendimento exposto nas reiteradas respostas de consultas de Contribuintes mencionadas, por isso, cabível a aplicação do disposto no art. 100, inciso III c/c o parágrafo único do Código Tributário Nacional, que prescreve o seguinte:

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 e exclui-se a multa de revalidação aplicada, inclusive as parcelas de juros de mora a ela referentes.

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).

As demais alegações da Defesa foram insuficientes para elidir a acusação fiscal.

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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 804/806 e, ainda, para excluir a multa de revalidação aplicada, bem como os juros moratórios incidentes até 11/08/11, devendo incidir juros moratórios sobre as exigências remanescentes 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), conforme art. 100, inciso III c/c o parágrafo único do CTN, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Ana Flora Vaz Lobato Diaz e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor), Eduardo de Souza Assis e Guilherme Henrique Baeta da Costa.

Sala das Sessões, 01 de outubro de 2014.

Fernando Luiz Saldanha
Presidente / Relator

D