

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

Acórdão: 21.515/14/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000214017-54  
Impugnação: 40.010136339-02  
Impugnante: Danone Ltda  
IE: 518038971.33-46  
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 01/04/11 a 31/08/11, 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. 03/05); Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 06); Anexo I - Relatório Fiscal Auxiliar (fls. 06/09); Anexo II – Demonstrativo de enquadramento dos itens objetos deste trabalho na substituição tributária e redução de

base de cálculo (fls. 10/12); Anexo III – Comprovação da não inclusão do desconto incondicional na base de cálculo da ST (fls. 13/15); Anexo IV – Consolidação do Crédito Tributário (fls. 16/17); Anexo V - Demonstrações Mensais do Cálculo do ICMS/ST (fls. 18/23); Anexo VI – Cópias das notas fiscais, por amostragem (fls. 24/30); Anexo VII – Intimações geradas e respectivos cumprimentos - mídia eletrônica (fls. 31/40).

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 41/93, requerendo a procedência da sua impugnação.

Na oportunidade, acosta aos autos Parecer Econômico intitulado “Razoabilidade da Exclusão dos Descontos Incondicionais da Base de Cálculo do ICMS/ST” (fls. 183/226).

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 229/243, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria do CC/MG**

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 247/281, opina 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.

### **Do Mérito**

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/04/11 a 31/08/11, 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.

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, requeijão e outros, além de alimentos para lactentes e suplementos alimentares infantis/outros denominados “linha baby”.

Os produtos comercializados pela Autuada (contribuinte substituta tributária) sujeitos à sistemática da substituição tributária, no período autuado, encontram-se listados na planilha de fls. 11, na qual a Fiscalização informou os subitens da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 em que se encontram listados os produtos para os quais foi concedido o desconto incondicional, objeto de análise.

Consta na planilha de fls. 12 listagem dos produtos para os quais há previsão de redução de base de cálculo. Conforme itens 55, 56, 57 e 58 da Parte 6 do Anexo IV do RICMS/02 há redução de base de cálculo no percentual de 61,11% (sessenta um inteiros e onze centésimos) para os produtos autuados iogurte, danoninho/queijo *petit suisse*, leite fermentado e bebida láctea.

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

Destaca-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 (vide demonstrativos de fls. 18/23).

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, esta não inclusão na base de cálculo referente ao desconto incondicional é válida somente nas operações de saída do substituto tributário, ou seja, nas denominadas operações próprias. Nas operações específicas, 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). GRIFOS ACRESCIDOS.

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 art. 8º da LC nº 87/96, *in verbis*:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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.

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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

Ressalta-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.

Foi juntado aos autos pela Autuada o Parecer Econômico intitulado “Razoabilidade da Exclusão dos Descontos Incondicionais da Base de Cálculo do ICMS/ST” (fls. 183/226).

Contudo, as alegações trazidas no bojo do referido parecer não têm o condão de elidir a acusação fiscal.

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.

Contudo, 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;**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### **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.(Grifou-se)**

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Verifica-se que o Parecer Econômico parte da premissa de que no período autuado 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**.

Entretanto, 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. 234) 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 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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

$$\text{IVA-ST ajustado} = [(1 + \text{IVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1$$
, 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-se aos mesmos percentuais adotados pelo Estado de São Paulo, em razão da celebração do Protocolo nº 28/09, que implementou a substituição tributária com produtos alimentícios, inclusive os lácteos, não se pode afirmar que os descontos incondicionais praticados pela Autuada são repassados aos consumidores finais, conforme 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. 240/243) levou em conta **preços promocionais constantes em tabloides distribuídos ao público por 4 (quatro) supermercados mineiros, nos meses de fevereiro a junho de 2011.**

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 esse 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 se observa, 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.

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 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 DESTE 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 SUBSEQUENTES, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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”, prevêm 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 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 acrescentados)

**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 exposto, 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 subseqüentes.**

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

UNIDADE DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA - 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**



SECRETARIA  
DE FAZENDA

8

### 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 substituído, 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 retido a recolher, relacionado às operações subsequentes.

Tal fundamento respalda-se no art. 8º da LC nº 87/96, já mencionado, reproduzido na Lei nº 6.763/75, art. 13, §§19, *in verbis*:

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 subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 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.

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.

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 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: 21.458/14/1<sup>a</sup>**

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 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

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

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**

**REGORRIDA: 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**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.**

**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**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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

**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, supletivamente, 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.

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 consulente 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 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.

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.

Destaca-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 (já reproduzido).

Conforme já falado, 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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 franquia e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na 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:**

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com a exclusão das parcelas retromencionadas, ficam prejudicadas as alegações defensórias relativas à exigência da multa de revalidação.

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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento 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