

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.168/16/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000408848-97
Impugnação: 40.010139893-32
Impugnante: GDC Alimentos S/A
IE: 001802776.01-27
Proc. S. Passivo: Daniel Treistman/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - RJ

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO - DESCONTO INCONDICIONAL. Constatado recolhimento a menor do ICMS, devido por substituição tributária, uma vez que os valores dos descontos incondicionais 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, 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” ambos da Lei nº 6.763/75, c/c o disposto no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS/ST, em operações ocorridas no período de agosto a novembro de 2011 e março de 2013, 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 prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 32/62, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 100/119.

DECISÃO

Conforme relatado, trata a presente autuação de recolhimento a menor do ICMS/ST, no período de agosto a novembro de 2011 e março de 2013, em razão da não inclusão dos descontos incondicionais na base de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Autuada, fabricante de conservas de peixes, crustáceos e moluscos (CNAE 10.20-1-02), é contribuinte mineiro (substituto tributário) por força do Protocolo nº 188/09 (Produtos Alimentícios), cuja vigência entre Santa Catarina e Minas Gerais iniciou em 01/03/10.

A Contribuinte é inscrita em Minas Gerais desde 25/08/11 e as mercadorias objeto da autuação estão sujeitas ao regime de substituição tributária, enquadradas no item 43 da Parte 2 do Anexo XV (produtos alimentícios), sendo que a apuração da base de cálculo do ICMS/ST se deu em desacordo com o que dispõe o art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 da Parte 1, também do Anexo XV do RICMS/02.

Integram o lançamento, além do próprio Auto de Infração (fls. 04/06), os seguintes documentos:

- Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fl. 02);
- Anexo 1: Relatório Fiscal/Contábil (fls. 08/15);
- Anexo 2: Relatório de apuração do ICMS/ST (mídia de fls. 17);
- Anexo 3: Demonstrativo do ICMS/ST apurado (mídia de fls. 17);
- Anexo 4: Demonstrativo da multa isolada (fls. 19);
- Anexo 5: Amostragem de NF-e / DANFE (fls. 21/29).

Como restou demonstrado, a Impugnante é responsável, na condição de substituta tributária, pelo ICMS devido nas operações subsequentes com produtos enquadrados no item 43 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (produtos alimentícios) quando das saídas realizadas para contribuintes mineiros.

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.

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.

A Impugnante alega em sua defesa que a cobrança é improcedente, uma vez que a Lei Complementar nº 87/96 determina que o valor da base de cálculo do ICMS/ST é o valor da operação e que o seu art. 8º não autoriza a inclusão dos descontos incondicionais na base de cálculo do ICMS/ST.

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

A Lei nº 6.763/75, assim estabelece no item 2 do § 19 do art. 13:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

(...)

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.

Mais explícita, ainda, é a redação do item 3 da alínea “b” do inciso I do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02:

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

I - em relação às operações subseqüentes:

(...)

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

(...)

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

Sobre o tema, discorre Hugo de Brito Machado, no artigo “A Bonificação e a Base de Cálculo do ICMS na Substituição Tributária”, publicado na Revista Dialética

de Direito Tributário nº 186 e disponível em <http://abat.adv.br/biblioteca/files/artp/000098.pdf>:

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

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

(...)

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

Em outras palavras, a bonificação oferecida ou o desconto incondicional concedido participam da definição do preço efetivamente praticado, vale dizer, do valor da operação que é a base de cálculo do ICMS.

Essa bonificação, ou esse desconto incondicional, todavia, dizem respeito apenas à operação realizada entre o contribuinte substituto e o contribuinte substituído, ficando o primeiro com a obrigação de recolher o ICMS relativo a essa operação, na condição de contribuinte mesmo.

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

(...)

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

referente às operações futuras, vale dizer, às operações realizadas pelos substituídos.

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

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do AgRg no Recurso Especial nº 953.219 – RJ (2007/0114311-6), de dezembro de 2010, deixou consignado o seguinte:

DE FATO, A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA É TÉCNICA DE ARRECADAÇÃO PREVISTA PELO ART. 150, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO E PELO ART. 6º DA LC 87/96, NA QUAL O CONTRIBUINTE (SUBSTITUTO) NÃO APENAS RECOLHE O TRIBUTO POR ELE DEVIDO, MAS TAMBÉM ANTECIPA O MONTANTE RELATIVO À OPERAÇÃO SUBSEQUENTE.

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

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

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

POR OUTRO LADO, EXISTINDO SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, O PREÇO COBRADO PELA FÁBRICA (SUBSTITUTO) DA DISTRIBUIDORA (SUBSTITUÍDA) É DE MENOR RELEVÂNCIA. TODA A SISTEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO LEVA EM CONTA UMA PRESUNÇÃO NO QUE SE REFERE AO PREÇO FINAL COBRADO PELA

DISTRIBUIDORA (SUBSTITUÍDA) DE SEU CLIENTE (OPERAÇÃO FUTURA), SENDO ESSA A BASE DE CÁLCULO DO ICMS, NOS TERMOS DO ART. 8º DA LC 87/1996:

“ART. 8º A BASE DE CÁLCULO, PARA FINS DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, SERÁ:

(...)

II – EM RELAÇÃO ÀS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES SUBSEQUENTES, OBTIDA PELO SOMATÓRIO DAS PARCELAS SEGUINTE:

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

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

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).” (GRIFOU-SE)

No mesmo sentido forma as decisões proferidas nos seguintes julgados: REsp 993409/MG - 2008, REsp 1001713/MG - 2008, REsp 1027786/MG - 2008, REsp 1041331/RJ - 2008, EREsp 715.255/MG - 2010.

Outro não é o entendimento do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, veja-se a ementa da decisão relativa à Apelação Cível 1.0433.10.008800-7/001:

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. (GRIFOU-SE)

Do voto condutor, proferido pela Desembargadora Sandra Fonseca, extrai-se o seguinte excerto, que sintetiza o entendimento do TJMG em relação à presente discussão:

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

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

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

Note-se que a base de cálculo estabelecida pela legislação para o imposto devido a título de substituição tributária é o valor que, presumidamente, o produto irá alcançar ao chegar ao mercado, refletindo o preço alcançado pelo produto para consumidor final e alcançando o objetivo de incidência do ICMS em toda a cadeia de circulação da mercadoria.

Dessa forma, a LC nº 87/96, em seu art. 8º, assim define a base de cálculo para fins de substituição tributária, *in verbis*:

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

(...)

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

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

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

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

(...)

Idêntica disposição está contida no § 19 do art. 13 da Lei nº 6.763/75 e na alínea “b” do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, já citados anteriormente e que disciplinam as regras aplicáveis à apuração da base de cálculo do ICMS/ST.

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

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

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.

Em seguida, a Impugnante alega que o lançamento fere o princípio da anterioridade e da anterioridade nonagesimal, previstos no art. 150, inciso III, alínea “b” e “c” da Constituição da República, uma vez que com a entrada em vigor do Decreto Estadual nº 45.688/11, a redação do item 3 da alínea “b” do inciso I do art. 19

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do Anexo XV do RICMS/02, passou a incluir os descontos incondicionais, alargando a base de cálculo e acarretando majoração de imposto. Assim, requer o afastamento da cobrança referente ao período de 11/08/11 (data da publicação do referido decreto) a 01/01/12, por ilegitimidade e inconstitucionalidade.

Porém, essa alegação encontra-se prejudicada, pois a regra já se encontrava na legislação, notadamente no art. 8º da LC nº 87/96 e na Lei nº 6.763/75. A legislação sempre determinou que todos os encargos transferíveis ou cobrados do destinatário devem compor a base de cálculo do ICMS/ST.

O referido decreto (interpretativo) apenas objetivou deixar de forma expressa que os “descontos concedidos, inclusive o incondicional”, integram a base de cálculo do ICMS/ST.

Também sem razão a Impugnante quando pleiteia a exclusão da multa, dos juros e da atualização monetária, sob a alegação de se tratar de um caso típico de práticas reiteradas da Fazenda Pública, com fulcro no art. 100, inciso III e parágrafo único do Código Tributário Nacional - CTN.

Em sentido contrário ao alegado, o objeto da presente autuação é matéria de várias consultas, ocasião em que a Fazenda Pública mineira, por meio do órgão responsável, ratificou seu entendimento acerca da formação da base de cálculo em análise, no mesmo sentido do que foi adotado pela Fiscalização no lançamento em apreço. Como exemplos, cite-se a Consulta de Contribuintes nº 192/10:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 192/10

(...)

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.

CONSULTA:

(...)

5 - O valor do desconto incondicional pode ser excluído da base de cálculo do ICMS e do ICMS/ST? Caso a resposta seja positiva, de que forma poderá concretizar a exclusão?

RESPOSTA:

(...)

5 - Conforme disposto no art. 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.

(...)(Grifou-se)

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Cumprе esclarecer que as multas exigidas estão previstas em lei e aplicadas a infrações distintas, relativas à obrigação principal e ao descumprimento de obrigações acessórias.

Enquanto a multa de revalidação constitui sanção pelo descumprimento de obrigação principal (pagamento a menor do imposto), a multa isolada tem como pressuposto o descumprimento de obrigação acessória, no caso, consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação tributária.

Como se trata de imposto que a Autuada deveria recolher como responsável na condição de substituto tributário, correta a aplicação da Multa de Revalidação em dobro, a teor do disposto no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

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

(...)

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

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

(...)

Já a Multa Isolada, prevista na alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, é devida pelo descumprimento da obrigação acessória de informar corretamente a base de cálculo do ICMS/ST na nota fiscal, uma vez que a Autuada consignou base de cálculo diversa da prevista na legislação em suas notas fiscais de saída.

Até 31/12/11, determinava o art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, a cobrança da multa por consignar base de cálculo diversa da prevista na legislação no montante de 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada.

Redação dada pela Lei nº 19.978/11, alterou o referido dispositivo, reduzindo o percentual a 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada, conforme segue:

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

(...)

Destaca-se que a vigência do dispositivo retro se deu a partir de 1º/01/12. A Fiscalização, aplicando a denominada retroatividade benigna, a teor do disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 do CTN, aplicou a multa isolada ao percentual de 20% (vinte por cento), de forma a beneficiar a Contribuinte.

Ainda, a aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada obteve autorização do Poder Judiciário deste estado, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

O estado somente tem condições de cumprir as suas finalidades sociais se tiver orçamento, o que se consegue, via tributos e, assim, o meio coercitivo para obrigar o contribuinte ao implemento de suas obrigações constitui forma válida para a consecução de suas finalidades.

Assim, ao contrário do que sustenta a Impugnante, é possível a incidência concomitante das multas em questão, porquanto foram cobradas nos exatos termos da legislação pertinente.

Alega, ainda, a Impugnante que as multas apresentam caráter desproporcional e confiscatório. Entretanto, há que se frisar que as multas estão previstas na legislação estadual e foram aplicadas em estrita observância ao disposto na Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Resta claro que não configura qualquer ilegalidade a cobrança das multas, exigidas nos moldes e nos valores previstos.

Eventual efeito confiscatório das multas de revalidação e isolada foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais nas Apelação Cível nº 1.0148.05.030517-3/002 e 1.0024.11.004375-9/001, cujas ementas se transcrevem, respectivamente:

“EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.”

“EMENTA: TRIBUTÁRIO - APELAÇÃO CÍVEL - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - TRIBUTO NÃO RECOLHIDO - VÍCIO NA CDA EXEQUENDA - NÃO COMPROVAÇÃO - MULTA ISOLADA E DE REVALIDAÇÃO - ILEGALIDADE E ABUSIVIDADE NÃO VERIFICADAS - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - CRITÉRIO DE COMINAÇÃO - RECURSO NÃO PROVIDO. - A CDA GOZA DE PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ, SOMENTE ILIDIDA ATRAVÉS DE PROVA INEQUÍVOCA POR PARTE DO EXECUTADO. INEXISTINDO QUALQUER DEMONSTRAÇÃO, POR PARTE DO CONTRIBUINTE, CAPAZ DE DESCONSTITUIR TAL PRESUNÇÃO, É DE SE MANTER A AUTUAÇÃO FISCAL. - A MULTA DE REVALIDAÇÃO, FIXADA NO LIMITE PREVISTO NA LEI 6.763/75, ATENDE AO PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE E NÃO CONFIGURA OFENSA AO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO.”

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, com juntada de doutrina e cópia de julgados, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 6.763/75

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

RPTA

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

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

(...)

Diante do exposto, **ACORDA** a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Daniel Treistman e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Maria Gabriela Tomich Barbosa (Revisora) e Sauro Henrique de Almeida.

Sala das Sessões, 09 de junho de 2016.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente**

**Marco Túlio da Silva
Relator**

D