

Acórdão: 22.483/17/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000555528-87
Impugnação: 40.010141368-21
Impugnante: Sakura Nakaya Alimentos Ltda
IE: 001575615.00-99
Proc. S. Passivo: Fábio Roberto Corrêa Castilho/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS – NCONEXT - RJ

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – PROTOCOLO/CONVÊNIO – PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. Constatado o recolhimento a menor do ICMS/ST, devido pela Autuada, sediada no estado de São Paulo, contribuinte substituto tributário por força do Protocolo ICMS 28/09, referente a remessas de mercadorias a destinatários situados neste estado. Corretas as exigências de ICMS/ST, da Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I, do referido artigo, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.
Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST, relativo a operações ocorridas no período de janeiro de 2012 a dezembro de 2015, com mercadorias relacionadas no item 43.1 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (efeitos até 31/12/15), remetidas pela empresa autuada, estabelecida no estado de São Paulo, contribuinte substituto tributário por força do Protocolo ICMS 28/09 (produtos alimentícios), a contribuintes estabelecidos neste estado.

Exige-se a diferença do ICMS/ST, a Multa de Revalidação em dobro (100% do valor do imposto não recolhido) capitulada no art. 56, inciso II, c/c o § 2º, inciso I do referido artigo, e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, de 20% (vinte por cento) sobre o montante referente a diferença entre o valor da base de cálculo do ICMS/ST prevista na legislação e a consignada pelo contribuinte nos documentos fiscais, ambos da Lei nº 6.763/75.

Instruem os autos, além do Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF de fls. 02 e do Auto de Infração – AI de fls. 04/08, os seguintes anexos: Relatório Fiscal/Contábil de fls. 09/16; mídia eletrônica de fls. 18 contendo: Anexo 02: Relatório de Apuração do ICMS/ST devido (consignado a menor).pdf – 386 páginas e Anexo 03: Demonstrativo de Cálculo do ICMS/ST (consignado a menor).pdf - 386 páginas; Anexo 04: Quadro Demonstrativo do Cálculo da Multa Isolada (fls. 19/20); Anexo 05: Histórico da MVA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(margem de valor agregado) por posição NBM conforme Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (fls. 21/24); Anexo 06: Amostragem de notas fiscais (fls. 25/76).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 79/104.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 129/161, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 165/206, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas. No mérito, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

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

Da Preliminar

Requer a Impugnante a nulidade do Auto de Infração alegando que a Fiscalização não descreveu detalhadamente qual foi a conduta da empresa que motivou a sua lavratura, limitando-se a apontar, em planilhas, falta de inclusão de valores na base de cálculo da substituição tributária, não havendo no texto indicação específica de qual foi o equívoco na apuração do ICMS/ST. Aduz que agrava ainda a situação o fato de que são citados como infringidos inúmeros dispositivos legais e regulamentares, o que redundam em configuração de problemas quanto à identificação da matéria tributável pela autoridade fiscal.

Assim, requer seja reconhecida a nulidade da autuação por insuficiência na identificação da matéria tributável em violação ao art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

Contudo, razão não assiste à Impugnante, conforme se verá.

Cumpra destacar que a forma a ser cumprida pelo lançamento, que, efetivamente, é um ato administrativo adstrito à lei, encontra-se determinada no estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim determina:

DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Art. 85. A exigência de crédito tributário será formalizada mediante:

(...)

II - Auto de Infração (AI), nas hipóteses de lançamentos relativos ao ICMS, ao ITCD, às taxas, e respectivos acréscimos legais, inclusive de penalidades por descumprimento de obrigação acessória;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso.

Mencione-se que no relatório do Auto de Infração (AI) e no relatório fiscal anexo está esclarecido o procedimento fiscal que resultou na identificação da acusação fiscal, o período autuado, a legislação infringida e as penalidades cominadas. Já nos Anexos que acompanham o AI, parte integrante deste, consta a relação de todas as notas fiscais para as quais há exigência fiscal nos presentes autos, bem como cálculo detalhado do ICMS/ST exigido e das penalidades cominadas, dentre outras informações.

Nesse sentido, vale dizer que no Anexo III constante da mídia eletrônica de fls. 18 (Demonstrativo de Cálculo do ICMS/ST - consignado a menor. pdf - 386 páginas) consta, detalhadamente, a apuração do ICMS/ST por item de cada nota fiscal (com indicação da formação da base de cálculo do ICMS/ST e com a memória de cálculo das rubricas que a compõem, alíquota interna utilizada para apuração do ICMS/ST, ICMS/ST destacado pela Autuada nas notas fiscais autuadas, o qual é cotejado com o ICMS/ST apurado pela Fiscalização), resultando no ICMS/ST ora exigido.

No Anexo 4 de fls. 19/20 consta o cotejo da BC/ST apurada pela Autuada e pela Fiscalização e o cálculo da multa isolada cominada.

Constata-se do Anexo 5 de fls. 21/24 o histórico das MVAs (Margens de Valores Agregado), listadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, por mercadoria

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

autuada, utilizadas na apuração do ICMS/ST ora exigido, conforme período de vigência.

Portanto, os autos dão conta da irregularidade constatada pela Fiscalização e, não há dúvidas que a Autuada, de posse da apuração detalhada do ICMS/ST exigido, pode comparar com os dados por ela utilizados para apuração do ICMS/ST destacado nas notas fiscais e apresentar a sua defesa.

Verifica-se, inclusive, que a diferença da base de cálculo do ICMS/ST apurada pela Fiscalização deve-se, principalmente, pela falta de inclusão na BC/ST, pela Autuada, da rubrica dos descontos incondicionais concedidos na operação própria, matéria trazida no bojo da impugnação apresentada.

Assim, no caso dos presentes autos, verifica-se que a Autuada compreendeu a acusação formulada no lançamento e desenvolveu plenamente a defesa, não restando configurada a hipótese de cerceamento de defesa ou mácula ao disposto no art. 142 do CTN.

Por estes fatos e fundamentos, a presente autuação preenche todos os requisitos indispensáveis, uma vez estar demonstrado que condiz com a realidade dos fatos, descreve correta e claramente a conduta da Impugnante tida como infracional e, promove o adequado embasamento legal na peça lavrada, sendo indiscutível, por consequência, não ter havido qualquer cerceamento ao seu direito de defesa.

Da análise do AI, em apreciação, em face das normas acima transcritas, verifica-se, cabalmente, que atende a todos os requisitos impostos pela legislação, portanto, rejeita-se a preliminar de nulidade arguida.

Pleiteia, ainda, a Impugnante o sobrestamento do feito fiscal e a realização de diligências junto à SEFAZ/MG para obtenção dos esclarecimentos sobre a forma de determinação das margens de valor agregado para os produtos alimentícios referidos no Protocolo ICMS 28/09, utilizadas na apuração do ICMS/ST, conforme documento de fls. 108/100 (protocolizado na Secretaria de Estado de Fazenda deste estado), com objetivo de afastar a inclusão dos descontos incondicionais na base de cálculo do ICMS/ST.

Contudo, a inclusão dos descontos incondicionais e as MVAs utilizadas na apuração do ICMS/ST estão previstas na legislação tributária deste estado, à qual encontra-se este Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do disposto no art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75. E, ainda, entende-se que os questionamentos da Defesa sobre a metodologia de apuração da MVA - Margem de Valor Agregado adotada por este estado são questões cuja competência é da Superintendência de Tributação (SUTRI/SEF/MG). Dessa forma, este Conselho de Contribuintes não é o foro competente para análise de tais situações.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST, relativo a operações ocorridas no período de janeiro de 2012 a dezembro de 2015, com mercadorias relacionadas no item 43.1 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (efeitos até 31/12/15), remetidas pela empresa autuada, situada no

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estado de São Paulo, contribuinte substituto tributário por força do Protocolo ICMS 28/09 (produtos alimentícios), a contribuintes estabelecidos neste estado.

Exige-se a diferença do ICMS/ST, a Multa de Revalidação em dobro (100% do valor do imposto não recolhido) capitulada no art. 56, inciso II, c/c o § 2º, inciso I do referido artigo, e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, de 20% (vinte por cento) sobre o montante referente a diferença entre o valor da base de cálculo do ICMS/ST prevista na legislação e a consignada pelo contribuinte nos documentos fiscais, ambos da Lei nº 6.763/75.

Os produtos, objeto da autuação em análise, estão sujeitos à substituição tributária conforme Protocolo ICMS 28/09 (que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com produtos alimentícios) do qual são signatários os estados de São Paulo e Minas Gerais e subitem 43.1 (produtos alimentícios) da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, vigente no período autuado.

A apuração das exigências fiscais encontra-se nos seguintes demonstrativos contidos na mídia eletrônica de fls. 18 :

- Anexo 02: Relatório de Apuração do ICMS/ST devido (consignado a menor).pdf;
- Anexo 03: Demonstrativo de Cálculo do ICMS/ST (consignado a menor).pdf.

Às fls. 19/20 consta o “Quadro Demonstrativo do Cálculo da Multa Isolada” e às fls. 21/24 encontra-se o “Histórico da MVA (margem de valor agregado) por posição NBM conforme Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (fls. 21/24). Cópias das notas fiscais autuadas estão colacionadas às fls. 25/76, por amostragem.

É oportuno salientar que o regime da substituição tributária possui norma de competência estatuída na Constituição da República, em seu art. 150, § 7º e na Lei Complementar nº 87/96, conforme art. 6º. Veja-se:

Constituição da República

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Lei Complementar nº 87/96

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu

pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

Depreende-se da leitura dos dispositivos retro, que os estados possuem competência para estabelecer, mediante lei, o regime de substituição tributária em relação às mercadorias selecionadas.

Assim, devidamente autorizado, o estado de Minas Gerais instituiu o regime em comento por meio do art. 22 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 22 - Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

I - alienante ou remetente da mercadoria ou pelo prestador de serviços de transporte e comunicação ficar sob a responsabilidade do adquirente ou do destinatário da mercadoria, ou do destinatário ou do usuário do serviço;

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subseqüentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

Nestes termos, tratando-se de operação interestadual, como no caso dos autos, o regime de substituição tributária em relação às operações com mercadorias depende de convênio ou protocolo firmado entre os estados envolvidos.

A exigência do ICMS/ST da Autuada fundamenta-se no disposto nos art. 22, inciso II, da Lei nº 6.763/75 (acima reproduzido), art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e cláusula primeira do Protocolo ICMS 28/09, *verbis*:

Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02:

Efeitos de 1º/12/05 a 31/12/15

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Protocolo ICMS 28/09

Cláusula primeira. Nas operações interestaduais com as mercadorias listadas no Anexo Único, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul / Sistema Harmonizado - NCM/SH, destinadas ao Estado de Minas Gerais ou ao Estado de São Paulo, fica atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS relativo às operações subseqüentes.

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se também à diferença entre a alíquota interna e a interestadual sobre a base de cálculo da operação própria, incluídos, quando for o caso, os valores de frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, na hipótese de entrada decorrente de operação interestadual, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente. (Redação dada ao parágrafo pelo Protocolo ICMS n° 135, de 01.10.2009, DOU 09.10.2009, com efeitos a partir de 01.11.2009)

A base de cálculo do ICMS/ST foi apurada nos termos do disposto no item 3 da alínea "b" do inciso I do *caput* e § 5º, ambos do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

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;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 1º/01/13 a 31/12/15

“§ 5º Nas operações interestaduais com as mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo, quando o coeficiente a que se refere o inciso IV deste parágrafo for maior que o coeficiente correspondente à alíquota interestadual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de margem de valor agregado (MVA), esta será ajustada à alíquota interestadual aplicável, observada a fórmula “MVA ajustada = $\{[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1\} \times 100$ ”, onde:”

(...)

Efeitos de 1º/01/2012 a 31/12/2012

“§ 5º Nas operações interestaduais com as mercadorias relacionadas nos itens 4 a 8, 10, 11, 14, 15, 17 a 24, 29 a 32, 36, 39, 41 e 43 a 51 da Parte 2 deste Anexo, quando o coeficiente a que se refere o inciso IV deste parágrafo for maior que o coeficiente correspondente à alíquota interestadual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de margem de valor agregado (MVA), esta será ajustada à alíquota interestadual aplicável, observada a fórmula “MVA ajustada = $\{[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1\} \times 100$ ”, onde:”

(...)

A alíquota interna prevista para as mercadorias é no percentual de 18% (dezoito por cento), prevista no art. 42 do RICMS/02:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

e) 18% (dezoito por cento), nas operações e nas prestações não especificadas nas alíneas anteriores;

Registra-se que os valores dos descontos incondicionais referentes às operações próprias praticadas pela Autuada foram incluídos na base de cálculo do ICMS/ST, conforme determinação contida no item 3 da alínea “b” do inciso I do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 retro, o que é objeto de irresignação da Impugnante.

O cálculo do ICMS devido por substituição tributária deu-se na forma estabelecida no art. 20 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

O ICMS/ST exigido é resultado do cotejo entre o ICMS/ST apurado pela Fiscalização e o retido pela Impugnante.

Observa-se que a Fiscalização observou todas as disposições regulamentares para apuração do ICMS/ST nos presentes autos.

Questiona a Autuada a inclusão da parcela dos descontos incondicionais na base de cálculo do ICMS/ST, alegando que há evidente incompatibilidade entre os termos do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02 que determina a inclusão de valores de descontos incondicionais no cálculo do ICMS/ST, e os termos da cláusula terceira do Protocolo ICMS 28/09, que limita o valor de partida para o cálculo do ICMS/ST a valores efetivamente cobrados do destinatário.

Registra ser conhecedora de decisões deste Conselho de Contribuintes em conformidade com o entendimento da presente autuação, ou seja, a aceitação da inclusão do desconto incondicional na formação da base de cálculo do ICMS/ST, uma vez que haveria, conforme a cláusula oitava do Convênio ICMS 81/93, a determinação de que os contribuintes de outros estados estariam sujeitos à legislação interna do estado de destino das mercadorias.

Argumenta que não pode prevalecer tal interpretação, pois a cláusula décima quarta do citado Convênio ICMS 81/93 prevê que Convênios ou Protocolos firmados entre as unidades da Federação poderão estabelecer regras específicas em relação ao citado Convênio, de forma que, as regras específicas estabelecidas por Convênio ou Protocolo ICMS são regras especiais e que dispositivos da legislação interna dos estados são regras gerais e, que as regras especiais prevalecem sobre as regras gerais quando conflitantes.

Relata que o estado de Minas Gerais, de comum acordo com o estado de São Paulo, voluntariamente, obrigou-se ao Protocolo ICMS 28/09, o qual impõe regra especial para a formação da base de cálculo do ICMS/ST, cuja redação, especificamente o § 1º da cláusula terceira, não prevê a inclusão do desconto incondicional na determinação desta base de cálculo.

Alega que a mudança implementada no Protocolo ICMS 28/09, pelo Protocolo ICMS 09/16, vigente a partir de 18 de fevereiro de 2016, que deu nova redação a citada cláusula terceira, passando a definir que a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, será o valor definido conforme critérios estabelecidos na legislação do estado de destino da mercadoria, é a maior prova do acerto da tese por ela defendida, uma vez que somente a partir desta alteração ficou consagrada e expressamente autorizada a aplicação do disposto no art. 19 do Anexo XV do RICMS/MG.

Observa que tanto o RICMS/MG quanto o Protocolo ICMS 28/09 integram a legislação interna do estado de Minas Gerais, uma vez que o RICMS corresponde a uma compilação de decretos do Poder Executivo e tem, por conseguinte, *status* de decreto, que é o mesmo veículo normativo que normalmente os estados utilizam para aprovar protocolos ICMS.

Contudo, diferente do entendimento externado pela Impugnante, os Convênios e Protocolos ICMS que tratam de substituição tributária não são reproduzidos *ipsis litteris* na legislação interna, pois, dado seu caráter apenas autorizativo, necessitam de regulamentação pelo Poder Executivo de cada estado, não podendo afrontar os pressupostos da legislação interna dos entes signatários.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse sentido, por meio da regulamentação, é possível interpretar as normas, no intuito de lhes dar efetividade.

Assim, no caso em análise, a partir da regulamentação ocorrida por meio do RICMS/02, deverá ser observada, para fins do imposto devido a título de substituição tributária, a base de cálculo imposta pelo item 3 da alínea “b” do inciso I do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV regulamentar.

Acrescenta-se que, nos termos do disposto na Cláusula oitava do Convênio ICMS 81/93, o sujeito passivo por substituição observará as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria, no caso, Minas Gerais.

E não se verifica qualquer conflito de normas, como entende a Impugnante. É certo que o Convênio ICMS nº 81/93 dita normas gerais para a matéria em exame e que os protocolos podem ditar normas específicas e complementares ao referido convênio, sem prejuízo da observância, pelo contribuinte substituto tributário, da legislação do estado destinatário das mercadorias.

Corroborando o entendimento ora externado a decisão do TJMG:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL.

ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. MARGEM DE VALOR AGREGADO AJUSTADA. IMPOSTO RECOLHIDO A MENOR. MULTA. CABIMENTO. CARÁTER CONFISCATÓRIO NÃO CONFIGURADO. SENTENÇA MANTIDA. - NO CASO EM EXAME DEVE SER OBSERVADA A PREVISÃO DO DECRETO ESTADUAL Nº 46.114/2012, VIGENTE A PARTIR DE 1º DE JANEIRO DE 2013, E QUE ALTEROU O REGULAMENTO DO ICMS (RICMS), APROVADO PELO DECRETO Nº 43.080/2002, PASSANDO A EXIGIR A MVA AJUSTADA NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS. - AS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA TÊM PREVISÃO LEGAL (ART. 55, VII, E 56, II, §2º, DA LEI 6.763/75), E NÃO VIOLAM OS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O DO NÃO CONFISCO. POSSUEM NATUREZA E FUNÇÃO PUNITIVAS, OBJETIVANDO, EM TESE, COIBIR A INADIMPLÊNCIA E GARANTIR A INTEIREZA DA ORDEM JURÍDICA TRIBUTÁRIA. - RECURSO NÃO PROVIDO. PED.CONC.SUSP.AP. Nº 1.0000.16.063296-4/001 - COMARCA DE BELO HORIZONTE - REQUERENTE(S): JAGUAR E LAND ROVER BRASIL IMPORTACAO E COMERCIO DE VEICULOS LTDA. - REQUERIDO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS.

INFERE-SE PELA LEGISLAÇÃO SUPRAMENCIONADA QUE A UTILIZAÇÃO DA MARGEM DE VALOR AGREGADO NA FORMA AJUSTADA NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST, SOMENTE PASSOU A SER EXIGIDA, MEDIANTE CONVÊNIO DO CONFAZ, A PARTIR DE 01/9/2013, PORQUANTO OS CONVÊNIOS ANTERIORES

NÃO PREVIAM A MVA AJUSTADA. CONTUDO, A MEU ENTENDER, NO CASO EM EXAME DEVE SER OBSERVADA A PREVISÃO DO DECRETO ESTADUAL Nº 46.114/2012, VIGENTE A PARTIR DE 1º DE JANEIRO DE 2013, E QUE ALTEROU O REGULAMENTO DO ICMS (RICMS), APROVADO PELO DECRETO Nº 43.080/2002, PASSANDO A EXIGIR A MVA AJUSTADA NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS, SEGUNDO O QUAL: O GOVERNADOR DO ESTADO DE MINAS GERAIS, NO USO DE ATRIBUIÇÃO QUE LHE CONFERE O INCISO VII DO ART. 90 DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO E TENDO EM VISTA O DISPOSTO NA RESOLUÇÃO Nº 13/2012 DO SENADO FEDERAL, DECRETA: ART. 1º O § 5º DO ART. 19 DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO REGULAMENTO DO ICMS (RICMS), APROVADO PELO DECRETO Nº 43.080, DE 13 DE DEZEMBRO DE 2002, PASSA A VIGORAR COM A SEGUINTE REDAÇÃO:

"ART. 19.

(...) § 5º NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM AS MERCADORIAS RELACIONADAS NA PARTE 2 DESTE ANEXO, QUANDO O COEFICIENTE A QUE SE REFERE O INCISO IV DESTE PARÁGRAFO FOR MAIOR QUE O COEFICIENTE CORRESPONDENTE À ALÍQUOTA INTERESTADUAL, PARA EFEITOS DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO COM UTILIZAÇÃO DE MARGEM DE VALOR AGREGADO (MVA), ESTA SERÁ AJUSTADA À ALÍQUOTA INTERESTADUAL APLICÁVEL, OBSERVADA A FÓRMULA "MVA AJUSTADA = $\{[(1 + MVA-ST ORIGINAL) \times (1 - ALQ INTER) / (1 - ALQ INTRA)] - 1\} \times 100$ ", ONDE: (...)

ART. 2º O SUBITEM 16.1 DA PARTE 2 ANEXO XV DO REGULAMENTO DO ICMS (RICMS) PASSA A VIGORAR COM A SEGUINTE REDAÇÃO:

(...)

ART. 3º ESTE DECRETO ENTRA EM VIGOR NA DATA DE SUA PUBLICAÇÃO, PRODUZINDO EFEITOS A PARTIR DO DIA 1º DE JANEIRO DE 2013.

ISTO PORQUE O DECRETO Nº 46.114/2012 APENAS DETERMINOU A INCLUSÃO DA MVA AJUSTADA NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS, SEM IMPLICAR QUALQUER EXONERAÇÃO TRIBUTÁRIA. DESSE MODO, NÃO SE HÁ DE COGITAR DA EXIGÊNCIA DE CELEBRAÇÃO DE CONVÊNIO INTERESTADUAL PARA INCLUSÃO DA MVA AGREGADA NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST, JÁ QUE ESTE É DE OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA APENAS NAS HIPÓTESES DE CONCESSÃO DE ISENÇÕES, INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS, NÃO SENDO ESTE O CASO EM EXAME.

ASSIM, EM QUE PESE A EDIÇÃO DO CONVÊNIO Nº 61/2013, COM VIGÊNCIA A PARTIR DE 01/9/2013, TAL

FATO NÃO AFASTA A OBRIGATORIEDADE DA INCIDÊNCIA - JÁ PREVISTA ANTERIORMENTE - DA MVA AJUSTADA NA BASE DE CÁLCULO DOS FATOS GERADOS OCORRIDOS ANTERIORMENTE A SUA VIGÊNCIA, HAJA VISTA QUE A MVA AJUSTADA SE TORNOU EXIGÍVEL NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST A PARTIR DA VIGÊNCIA DO DECRETO ESTADUAL Nº 46.114/2012.

NESSE SENTIDO, APRESENTA-SE REGULAR A COBRANÇA DA MVA AJUSTADA, NÃO EXISTINDO QUALQUER VÍCIO OU ILEGALIDADE NO CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFERENTE À EXECUÇÃO. (GRIFOU-SE).

E, da mesma forma as respostas de Consultas de Contribuintes exaradas pela Superintendência de Tributação da SEF/MG, dentre às quais se destaca:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 218/12

PTA Nº : 16.000452889-13

CONSULENTE : SINDICATO DAS EMPRESAS DE REFEIÇÕES COLETIVAS DO ESTADO DE SÃO PAULO – SINDER/SP

ORIGEM: SÃO PAULO – SP

ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – PRODUTOS ALIMENTÍCIOS – PREVALECE A APLICAÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM RELAÇÃO ÀS OPERAÇÕES COM AS MERCADORIAS DE QUE TRATA O ITEM 43, PARTE 2, ANEXO XV DO RICMS/02, AINDA QUE SEJAM DESTINADAS AOS ESTABELECIMENTOS CLASSIFICADOS NOS GRUPOS 55.1 (HOTÉIS E SIMILARES), 56.1 (RESTAURANTE E OUTROS ESTABELECIMENTOS DE SERVIÇOS DE ALIMENTAÇÃO) E 56.2 (SERVIÇOS DE CATERING, BUFÊ E OUTROS SERVIÇOS DE ALIMENTAÇÃO PREPARADA) DA CLASSIFICAÇÃO NACIONAL DE ATIVIDADES ECONÔMICAS (CNAE), PARA UTILIZAÇÃO NO PREPARO DE REFEIÇÃO, NOS TERMOS DO ART. 111 DA PARTE 1 DESSE MESMO ANEXO.

EXPOSIÇÃO:

A CONSULENTE, ESTABELECIDADA NO ESTADO DE SÃO PAULO, É ENTIDADE REPRESENTATIVA DE EMPRESAS QUE EXPLORAM ATIVIDADES DE INDUSTRIALIZAÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTOS DO RAMO ALIMENTÍCIO (PRODUTOS DA INDÚSTRIA ALIMENTÍCIA).

INFORMA QUE, A PARTIR DE 1º/08/2009, AS SAÍDAS INTERESTADUAIS DOS PRODUTOS RELACIONADOS NO ANEXO ÚNICO DO PROTOCOLO ICMS 28/2009, REPRODUZIDO NA PARTE 2 DO ANEXO XV DO RICMS/02, PASSARAM A SE SUJEITAR AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

ADUZ QUE, NA CONSECUÇÃO DE SUAS ATIVIDADES, SEUS FILIADOS INDUSTRIAIS REALIZAM OPERAÇÕES COM PRODUTOS DA INDÚSTRIA ALIMENTÍCIA UTILIZADOS COMO INSUMOS (INGREDIENTES) PELOS DESTINATÁRIOS EM PROCESSOS QUE IMPLICAM NA MODIFICAÇÃO DA NATUREZA OU DA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

APRESENTAÇÃO DO PRODUTO OU MESMO NO SEU APERFEIÇOAMENTO PARA CONSUMO, NÃO HAVENDO, DIANTE DA NATUREZA E DESTINAÇÃO DOS PRODUTOS COMERCIALIZADOS, CADEIA OU SAÍDA SUBSEQUENTE COM O PRODUTO.

AFIRMA QUE, RELATIVAMENTE ÀS OPERAÇÕES INTERNAS, POSSUI SOLUÇÃO DE CONSULTA EMANADA DA CONSULTORIA TRIBUTÁRIA DO FISCO DO ESTADO DE SÃO PAULO DISPENSANDO SEUS FILIADOS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM RELAÇÃO AOS PRODUTOS UTILIZADOS COMO INSUMOS (INGREDIENTES) PELOS ESTABELECIMENTOS DESTINATÁRIOS.

ALEGA QUE ESTA DIRETORIA DE ORIENTAÇÃO E LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DA SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DE MINAS GERAIS JÁ SE MANIFESTOU EM SEU ROTEIRO DE PERGUNTAS E RESPOSTAS DA ORIENTAÇÃO DOLT/SUTRI 001/2007 NO SENTIDO DE QUE, PARA A APLICAÇÃO DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO “PARA FRENTE”, DEVERÁ HAVER A CONCRETIZAÇÃO DO FATO GERADOR PRESUMIDO (O QUE NÃO OCORRE QUANDO O PRODUTO É UTILIZADO COMO INSUMO) E QUE A REFERIDA SISTEMÁTICA NÃO DEVE ONERAR A CADEIA DE COMERCIALIZAÇÃO DO PRODUTO, MAS TÃO SOMENTE ALTERAR O RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO.

COM DÚVIDA SOBRE A INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, FORMULA A PRESENTE CONSULTA.

CONSULTA:

1 – É DEVIDO O ICMS NO REGIME MONOFÁSICO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, COM A RETENÇÃO ANTECIPADA DO IMPOSTO, NOS TERMOS DA CLÁUSULA PRIMEIRA DO PROTOCOLO ICMS 28/09 (REPRODUZIDA NO ART. 12, PARTE 1, ANEXO XV DO RICMS/02), EM RELAÇÃO À VENDA (SAÍDA INTERESTADUAL) DE PRODUTOS DA INDÚSTRIA ALIMENTÍCIA DESTINADOS A BARES, RESTAURANTES, PADARIAS E SIMILARES UTILIZADOS COMO INSUMOS (INGREDIENTES) NA PREPARAÇÃO OU PROCESSAMENTO DE REFEIÇÕES EM GERAL (PRATOS, LANCHES, SALGADOS, ETC.)?

2 – CASO A RESPOSTA AO PRIMEIRO QUESITO SEJA NEGATIVA, COMO OS FILIADOS DA CONSULENTE DEVERÃO PROCEDER EM RELAÇÃO AOS DOCUMENTOS FISCAIS QUE EMITEM NAS SAÍDAS INTERESTADUAIS QUE REALIZAM?

2.1 – DEVERÃO INSERIR UMA OBSERVAÇÃO NO CAMPO “INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES”, INDICANDO A NÃO SUJEIÇÃO DO PRODUTO NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NOS TERMOS DO INCISO IV E § 4º DO ART. 18, PARTE 1, ANEXO XV DO RICMS/02?

2.2 – DEVERÃO OBTER DECLARAÇÃO FIRMADA PELO DESTINATÁRIO, ATESTANDO A FINALIDADE E UTILIZAÇÃO DO PRODUTO, MESMO DIANTE DO INCISO II, § 2º, ART. 18, PARTE 1, ANEXO XV DO RICMS/02, QUE LHE TRANSFERE A

RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO DO ICMS/ST CASO NÃO O UTILIZE COMO INSUMO?

2.3 – RESTARÁ ALGUMA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL OU ACESSÓRIA POR PARTE DOS ESTABELECIMENTOS MINEIROS (DESTINATÁRIOS) QUE RECEBEREM A MERCADORIA NÃO DESTINADA À SAÍDA SUBSEQUENTE RELATIVAMENTE AO ICMS/ST, EM RAZÃO DA VIGÊNCIA DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA TAMBÉM EM ÂMBITO INTERNO?

3 – CASO A RESPOSTA AO PRIMEIRO QUESITO SEJA POSITIVA, OS ESTABELECIMENTOS MINEIROS QUE RECEBEREM A MERCADORIA NÃO DESTINADA À SAÍDA SUBSEQUENTE (REVENDA DENTRO DO ESTADO) COM RETENÇÃO DO ICMS/ST NA FONTE PODERÃO SE CREDITAR DESSE IMPOSTO NOS TERMOS DO § 8º, ART. 66 DO RICMS/02?

RESPOSTA:

1 – A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ESTABELECIDADA PELO PROTOCOLO ICMS 28, DE 05 DE JUNHO DE 2009, FIRMADO ENTRE OS ESTADOS DE MINAS GERAIS E DE SÃO PAULO, DISPÕE SOBRE A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM PRODUTOS ALIMENTÍCIOS REALIZADAS ENTRE CONTRIBUINTES SITUADOS NOS REFERIDOS ESTADOS.

TODAVIA, IMPORTA DESTACAR QUE O SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO DEVE OBSERVAR AS NORMAS DA LEGISLAÇÃO DA UNIDADE DA FEDERAÇÃO DE DESTINO DA MERCADORIA, CONFORME DISPÕE A CLÁUSULA OITAVADO CONVÊNIO ICMS 81, DE 10 DE SETEMBRO DE 1993, QUE ESTABELECE NORMAS GERAIS A SEREM APLICADAS A REGIMES DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

INFORME-SE QUE, NO CASO DE MINAS GERAIS, AS DISPOSIÇÕES RELATIVAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ENCONTRAM-SE REUNIDAS NO ANEXO XV DO RICMS/02.

CONFORME JÁ ESCLARECIDO POR ESTA DIRETORIA, RELATIVAMENTE ÀS OPERAÇÕES DESTINADAS A CONTRIBUINTES QUE EXPLORAM A ATIVIDADE DE FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO, PODERIA COGITAR-SE SOBRE A APLICAÇÃO DA REGRA GERAL DISPOSTA NO INCISO IV DO ART. 18, PARTE 1, ANEXO XV DO RICMS/02, NO QUAL SE ENCONTRA PREVISTO QUE A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NÃO SE APLICA ÀS OPERAÇÕES QUE DESTINEM MERCADORIAS A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL PARA EMPREGO EM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO COMO MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO OU MATERIAL DE EMBALAGEM.

NO ENTANTO, COMO REGRA ESPECÍFICA, DESDE 1º DE JUNHO DE 2008, O ART. 111, PARTE 1 DO MESMO ANEXO XV, ACRESCIDO PELO DECRETO NO 44.772/08, DISPÕE QUE PREVALECE A APLICAÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM RELAÇÃO ÀS OPERAÇÕES COM AS MERCADORIAS RELACIONADAS NO ITEM 43,

PARTE 2, DO CITADO ANEXO, AINDA QUE SEJAM DESTINADAS AOS ESTABELECIMENTOS CLASSIFICADOS NOS GRUPOS 55.1 (HOTÉIS E SIMILARES), 56.1 (RESTAURANTE E OUTROS ESTABELECIMENTOS DE SERVIÇOS DE ALIMENTAÇÃO) E 56.2 (SERVIÇOS DE CATERING, BUFÊ E OUTROS SERVIÇOS DE ALIMENTAÇÃO PREPARADA) DA CLASSIFICAÇÃO NACIONAL DE ATIVIDADES ECONÔMICAS (CNAE), PARA UTILIZAÇÃO NO PREPARO DE REFEIÇÃO.

TRATA-SE, PORTANTO, DE EXCEÇÃO À REGRA CONTIDA NO INCISO IV, ART. 18 DO ANEXO XV REFERIDO. DESSE MODO, OS PRODUTOS DO ITEM 43, PARTE 2, ANEXO XV DO RICMS/02, UTILIZADOS COMO INGREDIENTES NO PREPARO DE REFEIÇÕES, ESTÃO SUJEITOS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NAS OPERAÇÕES PROMOVIDAS PELOS FILIADOS DA CONSULENTE COM DESTINO A CONTRIBUINTES ESTABELECIDOS EM MINAS GERAIS.

NAS VENDAS REALIZADAS POR FILIADOS DA CONSULENTE PARA CONTRIBUINTE MINEIRO, DE MERCADORIAS RELACIONADAS NA PARTE 2, ANEXO XV DO RICMS/02, MAS NÃO NO REFERIDO ITEM 43, PARA EMPREGO EM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO COMO MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO OU MATERIAL DE EMBALAGEM, NÃO SE APLICA A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

2 – PREJUDICADA. NÃO OBSTANTE, VALE RESSALTAR QUE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ESTADO DE MINAS GERAIS NÃO PREVÊ NENHUMA ANOTAÇÃO PRÓPRIA NO CORPO DA NOTA FISCAL, NO CASO ESPECÍFICO DE SAÍDA DE MERCADORIA NÃO ALCANÇADA PELA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

ACRESCENTE-SE QUE, NO CASO DE AQUISIÇÃO, EM OPERAÇÃO INTERESTADUAL, DE MERCADORIAS SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DE ÂMBITO INTERNO, DEVERÁ O DESTINATÁRIO, CONTRIBUINTE MINEIRO, APURAR E RECOLHER O IMPOSTO DEVIDO A ESTE ESTADO, A TÍTULO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, CONFORME O DISPOSTO NO ART. 14, PARTE 1, ANEXO XV DO RICMS/02, APURANDO A BASE DE CÁLCULO CONFORME O DISPOSTO NO INCISO I, ART. 19 DA REFERIDA PARTE 1 DO ANEXO XV, OBSERVANDO A MARGEM DE VALOR AGREGADO (MVA), AJUSTADA À ALÍQUOTA INTERESTADUAL, QUANDO A ALÍQUOTA INTERNA FOR SUPERIOR À INTERESTADUAL.

3 – PREJUDICADA. A LEGITIMIDADE DA CONSULENTE PARA FORMULAR CONSULTA À SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO SOBRE APLICAÇÃO DE LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, BEM COMO OS EFEITOS PRÓPRIOS DO REFERIDO INSTITUTO, LIMITAM-SE AOS FATOS DE INTERESSE DE SEUS FILIADOS, CONFORME DISPOSTO NO CAPUT DO ART. 37 DO REGULAMENTO DO PROCESSO E DOS PROCEDIMENTOS TRIBUTÁRIOS ADMINISTRATIVOS (RPTA).

ESCLAREÇA-SE, ENTRETANTO, QUE O CONTRIBUINTE MINEIRO CLASSIFICADO NOS GRUPOS 55.1, 56.1 OU 56.2 DA CNAE, QUE APURA O IMPOSTO POR DÉBITO E CRÉDITO, DESTINATÁRIO DE MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

UTILIZADA POR SEU ESTABELECIMENTO COMO INGREDIENTE NO PREPARO DE REFEIÇÃO, PODERÁ APROPRIAR-SE, SOB A FORMA DE CRÉDITO, DO VALOR DO IMPOSTO QUE INCIDIU NAS OPERAÇÕES COM ESSA MERCADORIA, NOS TERMOS DO § 8º, ART. 66 DO RICMS/02, OBSERVADOS OS DEMAIS REQUISITOS PREVISTOS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MINEIRA.

POR FIM, A PROPÓSITO DAS MATÉRIAS ACIMA TRATADAS, SUGERE-SE A LEITURA, DENTRE OUTRAS, DAS CONSULTAS DE CONTRIBUINTE Nº 306/2010, 052/2011, 164/2011 E 266/2011, DISPONÍVEIS NO SÍTIO DA SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA NA INTERNET ([HTTP://WWW6.FAZENDA.MG.GOV.BR/SIFWEB/](http://www6.fazenda.mg.gov.br/sifweb/)).

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 5 DE NOVEMBRO DE 2012.

(GRIFOU-SE).

Ademais, frisa-se 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.

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

Contudo, a discussão travada nos presentes autos gira em torno dos descontos incondicionais, concedidos nas operações entre contribuintes substituto e substituído, e a inclusão ou não de tal rubrica na base de cálculo das operações subsequentes presumidas.

Em 11/08/11 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. 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 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)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Tal disposição respalda-se no art. 8º da LC nº 87/96, *in verbis*:

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

(...)

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

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

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

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

(...)

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei (...).

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

Cabe mencionar que o entendimento defendido pela Impugnante, quanto à não inclusão do desconto incondicional na base de cálculo do ICMS/ST, encontra óbice para aplicação no âmbito deste Conselho de Contribuintes, nos termos do que dispõem o art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75 e o art. 110, inciso I do RPTA.

Vale dizer que, 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.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

recolhimento do ICMS sobre o regime de substituição tributária deve ser realizado integralmente. (Grifou-se)

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 reportar aos ensinamentos de Marco Aurélio Greco segundo o qual “o interesse arrecadatário 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 arrecadatário do Estado” (*in Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador*, 2ª edição, Malheiros, p. 111).

Em relação ao tratamento diferenciado em relação à inclusão do desconto incondicional na base de cálculo do ICMS/ST ao setor de medicamentos, citado pela Impugnante, convém registrar que, em função das peculiaridades desse segmento, no qual o repasse dos descontos incondicionais aos consumidores finais é prática notoriamente conhecida e adotada há vários anos pelos contribuintes integrantes dessa cadeia econômica, foi publicado o Decreto nº 45.706/11 com o intuito de deixar claro que a inclusão do desconto incondicional na formação da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária não se aplica ao referido setor. Examine-se:

Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02

Art. 59. Relativamente às mercadorias de que trata o item 15 da Parte 2 deste Anexo, a base de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária é:

(...)

I - nas operações promovidas pelo fabricante, inclusive quando a responsabilidade couber ao adquirente, a prevista no art. 19, I, “b”, 3, desta Parte;

II - nas operações promovidas por contribuinte não fabricante:

a) o preço máximo de venda a consumidor divulgado por entidade representativa do segmento econômico para a mercadoria, ressalvadas as hipóteses previstas na alínea “b”;

b) a prevista no art. 19, I, “b”, 3, desta Parte:

1. quando promovida por industrial detentor do registro da mercadoria junto ao órgão público regulador de que trata o art. 12 da Lei Federal nº 6.360, de 23 de setembro de 1976, desde que a mercadoria tenha sido recebida de estabelecimento situado em unidade da Federação signatária do Protocolo para aplicação da substituição tributária;

2. quando promovida por importador situado em unidade da Federação signatária do Protocolo para aplicação da substituição tributária e detentor

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do registro da mercadoria junto ao órgão público regulador de que trata o art. 12 da Lei Federal nº 6.360, de 1976;

3. quando a mercadoria não tiver seu preço máximo de venda a consumidor divulgado por entidade representativa do segmento econômico.

§ 5º Nas hipóteses do inciso I e da alínea "b" do inciso II do caput, os valores dos descontos incondicionais concedidos não serão considerados para a apuração da base de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária.

Efeitos a partir de 27/08/2011 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 45.706, de 26/08/2011. (Grifos acrescidos)

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 questionamento acerca do 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 que comercializa o repasse dos descontos incondicionais aos consumidores finais.

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 na impugnação, 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.

Ainda que se considere que as MVAs adotadas pelo estado de Minas Gerais, a partir de março de 2010, referem aos mesmos percentuais adotados pelo estado de São Paulo em razão da celebração do Protocolo ICMS 28/09, não se pode afirmar que os descontos incondicionais praticados pela Autuada são repassados aos consumidores finais, conforme a tese trazida pela Defesa, 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.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A matéria discutida nos presentes autos já foi objeto de análise por este Conselho de Contribuintes, oportunidade em que foi considerada correta a inclusão do desconto incondicional na base de cálculo do ICMS/ST (Acórdãos nºs 21.081/13/1ª, 21.458/14/1ª e 4.099/15/CE, dentre outros).

O TJMG vem corroborando o entendimento de que os descontos incondicionais devem ser computados na base de cálculo do ICMS/ST. Confira-se:

DIREITO TRIBUTÁRIO - DIREITO PROCESSUAL CIVIL - ICMS - MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO - SUSSTITUIÇÃO 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 HOUVER PROVA DE QUE O BENEFÍCIO É REPASSADO NAS OPERAÇÕES SUBSEQÜENTES.

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

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 DESTE 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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

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

RELATOR : MINISTRO ARNALDO ESTEVES LIMA

AGRAVANTE: COMPANHIA MANUFATORA DE TECIDOS DE ALGODÃO

ADVOGADO: SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

AGRAVADO : ESTADO DO RIO DE JANEIRO

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

EMENTA

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

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

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

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

4. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

ACÓRDÃO

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

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

MINISTRO ARNALDO ESTEVES LIMA (GRIFOS ACRESCIDOS)

Nº DO LINK: pr020/2013. SIAT/DFI, 05/06/13.

Desse modo, à luz da legislação tributária estadual, vigente no período autuado, de observância obrigatória para a Autuada, correta a exigência do ICMS/ST sobre o valor do desconto incondicional na forma efetuada pela Fiscalização nos presentes autos.

Assim, corretas as exigências fiscais de ICMS/ST e das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e 55, inciso VII, alínea “c”, da citada lei.

A Multa de Revalidação foi exigida no percentual de 100% (cem por cento) nos termos do que dispõe o art. 56, inciso II, § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

(...)

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

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

Também foi exigida corretamente a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75:

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

(...)

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

(...)

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

Dessa forma, como restou demonstrado que a Autuada não cumpriu a obrigação acessória a que estava obrigada, ou seja, consignou nas notas fiscais que emitiu base de cálculo do ICMS menor que a prevista na legislação, correta a exigência da multa isolada retro.

Em relação à alegação defensiva de que houve duplicidade de penalidades e abusividade da pena, cumpre destacar que a multa de 100% (cem por cento) prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento do imposto a menor, efetuado pela Impugnante. Por sua vez, a multa capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da citada lei (Multa Isolada) decorre do descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o dever de emitir os documentos fiscais na forma regulamentar.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve respaldo do Poder Judiciário mineiro, 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.

Registra-se que a aplicação das penalidades está efetivada na medida prevista na legislação tributária deste estado, não competindo ao CC/MG negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do já mencionado art. 110, inciso I, do RPTA.

Com relação ao pedido de cancelamento ou redução das penalidades, nos termos do art. 53, § 3º, da Lei nº 6.763/75, o benefício não pode ser aplicado ao caso presente, uma vez que a infração resultou em falta de pagamento do imposto:

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

(...)

§ 3º - A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

§ 5º - O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

(...)

3) em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo.

E, não se encontra configurada hipótese de aplicação do disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN, *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 100 - São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

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.

É que para exclusão dos juros/multas, nos termos da norma retro, é necessário que a interpretação do Fisco seja antiga, iterativa e pacífica para que justifique a aplicação da norma jurídica acima transcrita, conforme várias decisões deste Conselho de Contribuintes.

Entretanto, o objeto da presente autuação é matéria incontroversa, previsto na legislação tributária no período autuado e respaldado pelo entendimento da Fazenda Pública estadual em respostas de consultas de contribuintes, e já foi matéria enfrentada em julgamentos deste Conselho de Contribuintes, como já mencionado, ocasião em que prevaleceu o entendimento no mesmo sentido do lançamento em exame.

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, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Revisora) e Carlos Alberto Moreira Alves.

Sala das Sessões, 27 de abril de 2017.

Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente

Wagner Dias Rabelo
Relator

GR

22.483/17/1ª