

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.400/17/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000504717-90
Impugnação: 40.010141028-20
Impugnante: L'Oréal Brasil Comercial de Cosméticos Ltda
IE: 001003321.01-44
Proc. S. Passivo: Giancarlo Chamma Matarazzo/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - RJ

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - COSMÉTICOS/PERFUMARIA/HIGIENE PESSOAL. Constatada retenção e o recolhimento a menor do ICMS, devido por substituição tributária, pela Autuada, contribuinte substituto tributário por força do Regime Especial, concedido nos termos do art. 2º, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, uma vez que os valores dos descontos incondicionais, referentes às operações próprias, não foram incluídos na composição da base de cálculo do ICMS/ST, conforme determinação contida no art. 8º, inciso II, alíneas “a”, “b” e “c”, da Lei Complementar nº 87/96, no item 2 do § 19 do art. 13 da Lei nº 6.763/75 c/c o item 3, alínea “b”, inciso I, art. 19, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02 e, também, pela utilização incorreta da Margem de Valor Agregado – MVA ajustada prevista no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, § 5º, do citado anexo. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I do referido artigo da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da citada lei c/c o art. 106, alínea “c” do CTN. A multa isolada foi majorada em razão da constatação de reincidência. Entretanto, exclui-se a Multa Isolada referente ao período anterior a 31/12/11.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de 11 de agosto de 2011 a 24 de maio de 2012, pela Autuada, contribuinte substituto tributário por força do Regime Especial nº 16.000143068-71 (vigente no período de 15/05/06 a 24/05/12), nos termos do art. 2º, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, uma vez que os valores dos descontos incondicionais, referentes às operações próprias, não foram incluídos na composição da base de cálculo do ICMS/ST, conforme determinação contida no art. 8º, inciso II, alíneas “a”, “b” e “c” da Lei Complementar nº 87/96, no item 2 do § 19 do art. 13 da Lei nº 6.763/75 c/c o item 3, alínea “b”, inciso I, art. 19, Parte 1 do citado anexo e, também, pela utilização incorreta da Margem de Valor Agregado – MVA ajustada.

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

Foi exigida, também, a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 (redação vigente até 31/12/11) para os fatos geradores ocorridos até 31/12/11, adequada ao disposto na alínea “c” do inciso VII do art. 55 da citada lei, conforme redação vigente a partir de 01/01/12, nos termos do disposto no art. 106, alínea “c” do Código Tributário Nacional - CTN.

Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/12 foi exigida a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75.

A multa isolada foi majorada em 100% (cem por cento), em razão da constatação de reincidência no período 12/08/11 a 31/12/11, conforme preceitua o art. 53, § 6º e 7º da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 119/160, requerendo a improcedência do lançamento.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 195/207, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 213/239, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

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

Da Preliminar

Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração

Requer a Impugnante a nulidade do Auto de Infração – AI, alegando, em síntese, que:

- o Fisco indicou erroneamente o Sujeito Passivo da obrigação tributária, alegando que o art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 prevê que a responsabilidade pelo recolhimento a menor efetuado pelo alienante/remetente cabe somente ao destinatário;

- há erro na capitulação legal que baseia a autuação e penalidades aplicadas, sustentando que o art. 13 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 citado pela Fiscalização no AI refere-se à substituição tributária atribuída por meio de convênio/protocolo, mas no caso em exame, a condição de substituto tributário foi a ela atribuída por meio de regime especial. E não foi mencionado para fundamentação da penalidade, o art. 53, inciso III da Lei nº 6.763/75;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- teve seu direito de defesa cerceado tendo em vista que o lançamento não obedeceu aos requisitos previstos no art. 142 do CTN e inciso IV do art. 89 do RPTA, arguindo que não foi esclarecido qual foi o erro cometido por ela na determinação da MVA ajustada.

No tocante à alegação de erro na eleição da sujeição passiva, vale destacar que será matéria analisada na fase meritória.

Entretanto, vale dizer que a responsabilidade solidária atribuída ao destinatário mineiro (contribuinte substituído), nos termos do citado art. 15, não retira a condição da Autuada de responsável pelo pagamento do imposto ora exigido.

Conveniente destacar que a responsabilidade solidária encontra previsão no art. 124 do CTN e não comporta benefício de ordem.

Quanto à alegação defensiva de citação errônea no AI do art. 13 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, reporta-se ao entendimento constante na seguinte decisão judicial:

ADMINISTRATIVO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. ERRÔNEA CAPITULAÇÃO NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE SE O EXECUTADO EXERCEU PLENAMENTE SUA DEFESA. 1. TENDO O EXECUTADO DIRIGIDO SUA DEFESA CONTRA OS FATOS QUE ORIGINARAM A AUTUAÇÃO FISCAL, NÃO INVALIDA A CDA A CIRCUNSTÂNCIA DA INFRAÇÃO HAVER SIDO CAPITULADA ERRONEAMENTE, EXERCIDOS QUE FORAM A AMPLA DEFESA E O CONTRADITÓRIO. (TRF4 - TERCEIRA TURMA APELAÇÃO CIVIL: AC 12708 SC 95.04.12708-8, RELATOR: PAULO AFONSO BRUM VAZ, DATA DE JULGAMENTO: 11/02/1999, DATA DE PUBLICAÇÃO: DJ 24/03/1999 PÁGINA: 710).

Nesse sentido, no caso dos presentes autos, a Autuada compreendeu a acusação formulada no lançamento e desenvolveu plenamente a defesa, não restando configurada hipótese de cerceamento de defesa.

Também não assiste razão à Impugnante quando alega que há erro na capitulação legal das penalidades aplicadas.

No seu entender, falta a citação do art. 53, inciso III da Lei nº 6.763/75, a seguir reproduzido, no campo “Penalidade” do AI.

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

(...)

III- o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte. (Grifou-se).

Contudo, as penalidades aplicadas encontram-se no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I e art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75, estando devidamente capituladas no AI, conforme fls. 07 dos autos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalta-se que as penalidades foram corretamente exigidas, conforme se verá na fase de mérito.

Cumpra esclarecer que no dispositivo legal que fundamenta a multa de revalidação, cuja base de cálculo é o imposto não recolhido (conforme dispõe o art. 53, inciso III), já consta que a base de cálculo é o imposto não recolhido, sendo dispensável a menção ao inciso III do art. 53 da Lei nº 6.763/75. Examine-se:

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;

(Grifou-se).

No que se refere à arguição defensiva de que não foi esclarecido qual foi o erro cometido por ela na determinação da MVA ajustada, conveniente registrar que consta dos Anexos 2 (Relatório de Apuração do ICMS/ST devido) e 3 (Demonstrativo de Cálculo do ICMS/ST), os quais estão gravados na mídia eletrônica de fls. 17, a apuração fiscal.

Nesses demonstrativos, verifica-se que consta: a apuração do imposto por item da nota fiscal, contendo a descrição do produto, bem como os valores destacados nas referidas notas (base de cálculo, ICMS operação própria, ICMS/ST, desconto concedido, dentre outras informações), e os valores apurados pela Fiscalização.

Percebe-se que consta em tais demonstrativos de apuração, a fórmula da base de cálculo do ICMS/ST utilizada pela Fiscalização, com indicação expressa da MVA utilizada na apuração fiscal.

E, por último, consta em tais demonstrativos o cotejo do ICMS/ST apurado pela Autuada e aquele apurado pela Fiscalização. E, também as diferenças entre os valores destacados nas notas fiscais e recolhidos pelo Contribuinte e os valores apurados pela Fiscalização.

Percebe-se que não houve qualquer cerceamento ao direito de defesa da Autuada, visto que o AI dispõe de todas as informações acerca da apuração efetuada pelo Fisco.

Assim, cabe à Autuada analisar os demonstrativos, comparando os valores conforme nota fiscal, inclusive percentuais efetivos (MVA) por ela utilizados com os valores utilizados pelo Fisco. As divergências é que determinam as diferenças levantadas, ou seja, para identificar as infrações, basta um simples exame dos dados, sendo desnecessária qualquer diligência como sugere à Defesa.

Por estes fatos e fundamentos, não restou configurada a alegada nulidade da presente autuação, uma vez estar demonstrado que esta 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 amplo direito de defesa, assegurado o cumprimento do princípio da ampla defesa e do contraditório.

Não se verifica, pois, qualquer falta de atendimento ao disposto no art. 142 do CTN e 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Outrossim, as disposições contidas na Lei nº 13.515/00 – Código de Defesa do Contribuinte foram plenamente atendidas.

Desse modo, rejeita-se as preliminares arguidas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de 11 de agosto de 2011 a 24 de maio de 2012, pela Autuada, contribuinte substituto tributário por força do Regime Especial nº 16.000143068-71 (vigente no período de 15/05/06 a 24/05/12), nos termos do art. 2º, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, uma vez que os valores dos descontos incondicionais, referentes às operações próprias, não foram incluídos na composição da base de cálculo do ICMS/ST, conforme determinação contida no art. 8º, inciso II, alíneas “a”, “b” e “c” da Lei Complementar nº 87/96, no item 2 do § 19 do art. 13 da Lei nº 6.763/75 c/c o item 3, alínea “b”, inciso I, art. 19, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02 e, também, pela utilização incorreta da Margem de Valor Agregado – MVA ajustada.

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

Foi exigida, também, a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 (redação vigente até 31/12/11) para os fatos geradores ocorridos até 31/12/11, adequada ao disposto na alínea “c” do inciso VII do art. 55 da citada lei, conforme redação vigente a partir de 01/01/12, nos termos do disposto no art. 106, alínea “c” do CTN.

Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/12 foi exigida a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75.

A multa isolada foi majorada em 100% (cem por cento), em razão da constatação de reincidência no período 12/08/11 a 31/12/11, conforme preceitua o art. 53, § 6º e 7º da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os produtos objeto da autuação em análise estão sujeitos à substituição tributária nos termos do item 24 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e toucador), vigente até 31/12/15.

A empresa autuada exerce a atividade de comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria (CNAE 46.46-0-01).

Vale frisar que a empresa autuada, à época dos fatos geradores, por força do Regime Especial PTA nº 16.000143068-71 (fls. 47/56), era contribuinte mineira – por substituição – das operações com mercadorias listadas no item 24 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, quando destinadas a contribuintes mineiros (substituídos).

A concessão do Regime Especial para a Impugnante deu-se nos termos do disposto no art. 2º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 (conforme redação vigente no período autuado), *in verbis*:

Art. 2º A substituição tributária, além das hipóteses previstas neste Anexo, poderá ser atribuída a outro contribuinte ou a categoria de contribuintes, inclusive entidade representativa de produtores rurais, mediante regime especial definido neste Regulamento ou concedido pelo diretor da Superintendência de Tributação.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, na hipótese de contribuinte situado em outra unidade da Federação.

(...)

Verifica-se que a Autuada obteve o ato concessório que lhe permitia recolher o ICMS/ST devido por contribuinte mineiro, uma vez inexistente convênio/protocolo de aplicação da substituição tributária assinado pelo estado de sua localização.

O Regime Especial dita normas gerais atinentes ao responsável na condição de substituto tributário, no caso a Impugnante. Cabe ao contribuinte verificar as regras específicas do seu ramo de atividade, no caso, as relativas ao citado item 24 (conforme redação vigente no período autuado).

E a Autuada deveria recolher o ICMS/ST, conforme determina a legislação mineira, nos termos do disposto no art. 46, § 1º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, conforme redação vigente no período autuado. Examine-se:

Art. 46 O recolhimento do imposto devido a título de substituição tributária será efetuado até:

(...)

§ 1º Na hipótese de atribuição de responsabilidade por substituição tributária mediante regime especial, o recolhimento do respectivo imposto será efetuado até o dia 9 (nove) do mês subsequente ao da saída ou da entrada da mercadoria, conforme o caso.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No presente caso, imperioso salientar, que no regime da substituição tributária, o estabelecimento remetente figura como contribuinte na relação tributária, embora o fato gerador seja realizado por outro estabelecimento. Para tanto, vale trazer à colação parte do Acórdão nº 17.869/08/2ª, deste Conselho de Contribuintes:

ORA, PARA A COMPREENSÃO DO EXATO SIGNIFICADO DO COMANDO NORMATIVO ACIMA DESCRITO, E PARA O CORRETO ENTENDIMENTO DA SUJEIÇÃO PASSIVA, INCLUSIVE A ANÁLISE DA SUA LEGITIMIDADE, O APOIO DA DOCTRINA É IMPORTANTE, E, ATUALMENTE, A MELHOR DOCTRINA DE SACHA CALMON, MIZABEL DERZI, ZELMO DENARI, JOHNSON NOGUEIRA, DENTRE OUTROS, NÃO DISCREPA, ENTENDENDO, QUE NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE NÃO HÁ RETENÇÃO DE IMPOSTO. A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NASCE DIRETAMENTE PARA O SUBSTITUTO, RESPONDENDO ESTE POR OBRIGAÇÃO PRÓPRIA, DE FATO GERADOR ALHEIO. ASSIM, A SUJEIÇÃO PASSIVA É DIRETA.

VALE-SE DA DOCTRINA DO PROF. SACHA CALMON, QUE EM VÁRIOS ESCRITOS TEM AFIRMADO, COM SUPORTE NA TEORIA DA NORMA JURÍDICA E DE SUA TÉCNICA DE IMPUTAÇÃO, PARA EXPLICAR A SUJEIÇÃO PASSIVA POR SUBSTITUIÇÃO, NOS SEGUINTE TERMOS:

NORMA

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TENDO NO ASPECTO PESSOAL "A"

CONSEQÜÊNCIA JURÍDICA TENDO POR SUJEITO PASSIVO "B"

"DE VER, E ISSO É FUNDAMENTAL QUE A PESSOA DESIGNADA NA LEI COMO "REALIZADORA" DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA (FATO GERADOR) É DIVERSA DA QUE, NA CONSEQÜÊNCIA DA NORMA, APARECE DESIGNADA COMO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO. ENTÃO, JURIDICAMENTE, B É SUJEITO PASSIVO DIRETO. ELE NÃO PAGA DÍVIDA ALHEIA. PAGA DÍVIDA PRÓPRIA. APENAS NÃO REALIZOU O FATO GERADOR. [...]". (COMENTÁRIOS AO CTN, PÁG. 292-293).

O PROF. WERTHER BOTELHO TAMBÉM SE ALINHA À CORRENTE DOCTRINÁRIA ACIMA. PARA ELE A RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO É A SEGUNDA HIPÓTESE DE SUJEIÇÃO PASSIVA DIRETA, OBSERVANDO, AINDA, QUE EMBORA O SUJEITO PASSIVO PREVISTO PELA NORMA NÃO REALIZE O FATO GERADOR, A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA SURGE DIRETAMENTE PARA A PESSOA QUE SUBSTITUI O CONTRIBUINTE (CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, PÁG. 198-201).

(GRIFOS ACRESCIDOS).

Desse modo, em decorrência da sua condição de contribuinte do ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais é que a Autuada compõe o polo passivo da obrigação tributária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No tocante à alegação da Impugnante de que o AI indicou erroneamente o Sujeito Passivo da obrigação tributária, porque, no seu entender, o art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 prevê que a responsabilidade pelo recolhimento a menor efetuado pelo alienante/remetente cabe somente ao destinatário, vale destacar que a previsão da responsabilidade solidária do contribuinte destinatário da mercadoria (substituído) não retira a condição dela de responsável pelo pagamento do imposto, ora exigido.

Conveniente destacar que a responsabilidade solidária encontra previsão no art. 124 do CTN e não comporta benefício de ordem, *in verbis*:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Dessa forma, a Fiscalização poderia exigir o imposto de ambos os contribuintes (substituto e substituído) ou de um deles.

Assim, correta a eleição da Impugnante para o polo passivo da obrigação tributária, embora incompleta, pois, poderiam estar no polo passivo da obrigação tributária os estabelecimentos mineiros destinatários das mercadorias (contribuintes substituídos), haja vista que a lei mineira (art. 22, § 18 da Lei nº 6.763/75) estabeleceu a responsabilidade solidária pelo pagamento do ICMS/ST para tais estabelecimentos.

Corroboram o entendimento ora externado acerca da responsabilidade solidária dos contribuintes substituto e substituído, várias decisões deste Conselho de Contribuintes e judiciais. Destaca-se a seguinte decisão do E. TJMG:

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS/ST - RECOLHIMENTO A MENOR - RESPONSABILIDADE DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO - EXECUTADO. MULTA DE REVALIDAÇÃO. JUROS SOBRE A MULTA. HONORÁRIOS.

1- SENDO SOLIDÁRIA A OBRIGAÇÃO ENTRE O SUBSTITUTO E O SUBSTITUÍDO, NA HIPÓTESE DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, O SUBSTITUTO TEM LEGITIMIDADE PARA FIGURAR ISOLADAMENTE TANTO NO AUTO DE INFRAÇÃO, QUANTO NA EXECUÇÃO FISCAL.

2- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, JÁ QUE TEM NATUREZA DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO TANTO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, QUANTO PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO EFETUAR O SEU PAGAMENTO ESPONTÂNEO. 3- UMA VEZ QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO CONSTITUI CRÉDITO TRIBUTÁRIO, TANTO QUANTO O TRIBUTO, SOBRE ELA INCIDEM OS ENCARGOS DE ATUALIZAÇÃO DA DÍVIDA, INCLUINDO OS JUROS DE MORA. 4- VERIFICANDO-SE QUE OS

HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS FORAM ADEQUADAMENTE FIXADOS NA SENTENÇA, DEVEM SER MANTIDOS. (TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0024.08.084266-9/001, RELATOR(A): DES.(A) MAURÍCIO BARROS , 6ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 01/09/2009, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 06/11/2009 (...))

ALEGA A PRIMEIRA APELANTE, INICIALMENTE, QUE NÃO É A ÚNICA RESPONSÁVEL PELO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO. RAZÃO NÃO LHE ASSISTE, PORQUANTO, CONFORME DISPÕE O ART. 124 DO CTN, POR ELA PRÓPRIA CITADO NO CORPO DAS RAZÕES RECURSAIS, A OBRIGAÇÃO É SOLIDÁRIA ENTRE O SUBSTITUTO E O SUBSTITUÍDO. SENDO ASSIM, O FATO DE HAVER UM CO-RESPONSÁVEL NÃO ISENTA SUA OBRIGAÇÃO, NEM LHE RETIRA A LEGITIMIDADE PARA A AUTUAÇÃO FISCAL, E CONSEQUENTEMENTE PARA A EXECUÇÃO RESPECTIVA. AS JURISPRUDÊNCIAS CITADAS PELA RECORRENTE SÃO TODAS NESSE SENTIDO, DE NÃO ISENTAR O CONTRIBUINTE DO PAGAMENTO DO TRIBUTO, EM RAZÃO DO NÃO RECOLHIMENTO PELO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO (A FONTE PAGADORA). (GRIFOS ACRESCIDOS).

Dessa forma, correta a eleição da Autuada para o polo passivo da obrigação tributária.

Ademais, destaca-se que a ausência dos contribuintes substituídos no polo passivo da obrigação tributária não configura causa de anulação do lançamento, uma vez que a responsabilidade não é exclusiva destes, mas sim, solidária.

A apuração realizada pela Fiscalização encontra-se nos seguintes demonstrativos: Anexo 2 – Relatório de Apuração do ICMS/ST devido e Anexo 3 – Demonstrativo de Cálculo do ICMS/ST, os quais estão gravados na mídia eletrônica de fls. 17.

De posse dos valores dos descontos incondicionais referentes às operações próprias praticadas pela Autuada, para os quais ela (contribuinte substituto tributário) não reteve/recolheu o ICMS/ST referente às operações subsequentes, a Fiscalização exigiu o imposto devido acrescido das multas de revalidação e isolada, conforme já mencionado.

O cálculo do ICMS devido por substituição tributária deu-se na forma estabelecida no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, § 5º e no art. 20 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Ao valor do desconto incondicional, a Fiscalização agregou o percentual referente à Margem de Valor Agregado – MVA ajustada ditada nas normas regulamentares mineiras (item 24 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02) e sobre o montante apurado aplicou-se a alíquota interna no percentual de 18% (dezoito por cento) e de 25% (vinte e cinco por cento), conforme o caso.

Passa-se à análise das discussões travadas nos presentes autos acerca da inclusão do desconto incondicional na base de cálculo do ICMS/ST. As discussões sobre a utilização da MVA ajustada serão abordadas adiante.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De início, cabe salientar que a substituição tributária é uma técnica de arrecadação prevista pelo art. 150, § 7º da Constituição Federal e pelo art. 6º da LC nº 87/96, na qual o contribuinte substituto não apenas recolhe o tributo por ele devido, mas também antecipa o montante relativo à operação subsequente.

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, item 1, alínea “b” da Lei nº 6.763/75, conforme alegado pela Impugnante.

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

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 a não inclusão do desconto incondicional na base de cálculo do ICMS/ST, especialmente em relação a alegada afronta ao princípio da legalidade, em razão da matéria ter sido veiculada por meio de decreto, 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.

Contudo, repita-se, a inclusão dos descontos incondicionais na base de cálculo do ICMS/ST respalda-se nas disposições contidas no art. 8º da LC nº 87/96, acima reproduzido, conforme entendimento jurisprudencial dominante, o qual é reproduzido no art. 13, § 19, item 2 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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 subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

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

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

c) a margem de valor agregado, nela incluída a parcela referente ao lucro e o montante do

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

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 recolhimento do ICMS sobre o regime de substituição tributária deve ser realizado integralmente.

(Grifos acrescidos).

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 arrecadatório do Fisco é o de receber o ICMS sobre o ciclo econômico inteiro – portanto, sobre o preço de ponta, na última operação realizada com aquela mercadoria, o consumidor final. É este o preço que vai definir o interesse arrecadatório do Estado” (*in Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador*, 2ª edição, Malheiros, p. 111).

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 -
SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA- INEXISTÊNCIA DE

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

(GRIFOS ACRESCIDOS).

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

(GRIFOS ACRESCIDOS).

TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BONIFICAÇÕES.

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

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

(GRIFOS ACRESCIDOS).

TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ICMS/ST. MERCADORIAS ENVIADAS EM BONIFICAÇÃO. LEGALIDADE DA EXAÇÃO. 1. A LEI ESTADUAL N. 6763/1975 É CLARA AO EXPOR QUE A VANTAGEM RECEBIDA A QUALQUER TÍTULO INTEGRA A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO, SALVO AQUELA NÃO SUBORDINADA A NENHUM EVENTO FUTURO OU INCERTO, OU SEJA, AQUELAS INCONDICIONAIS. 2. ASSIM, AINDA QUE NÃO HOUVESSE QUALQUER CONDIÇÃO DA PRIMEIRA

OPERAÇÃO REALIZADA PELO APELANTE, HÁ DE SE CONSIDERAR QUE A TRIBUTAÇÃO, "IN CASU", OCORRE PELA VIA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ISSO QUER DIZER QUE AINDA QUE NÃO HOUVESSE TRIBUTAÇÃO NA SAÍDA DA MERCADORIA - OPERAÇÃO ESTA AFETA ENTRE A RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA DO APELANTE E O ESTADO DO RIO DE JANEIRO - COMO AS MERCADORIAS SERÃO COMERCIALIZADAS PELOS BONIFICADOS NO TERRITÓRIO MINEIRO, A APELANTE DEVERIA OBSERVAR AS OBRIGAÇÕES ATINENTES À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, DESTACANDO E RECOLHENDO OS TRIBUTOS REFERENTE ÀS OPERAÇÕES FUTURAS. 3. NÃO HAVENDO PROVA DE EXAURIMENTO DA MANUTENÇÃO DA PROPRIEDADE, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO. 4. JULGADOS IMPROCEDENTES OS EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL, OS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS DEVEM SER FIXADOS SEGUNDO A APRECIÇÃO EQUITATIVA DO JUIZ, NOS TERMOS DO ARTIGO 20, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL" (TJMG - NÚMERO DO PROCESSO: 1.0388.03.004082-7/001 - RELATOR DES. BRANDÃO TEIXEIRA - DATA DA PUBLICAÇÃO: 10/06/2008). (GRIFOS ACRESCIDOS).

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

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

2. NÃO HÁ QUE SE FALAR EM INAPLICABILIDADE DO ART. 47-A POR SUPOSTA VIOLAÇÃO A LEI COMPLEMENTAR Nº. 87/96, AO PROTOCOLO ICMS Nº11/91 E A DECISÃO PROFERIDA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NOS AUTOS DA ADI 1.851/AL, TENDO EM VISTA O ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL PACÍFICO

DESTE EG. TRIBUNAL, NO SENTIDO DE QUE SE TRATA DE IMPORTANTE REGRA DE ELISÃO FISCAL.

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

(...)

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

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

- AS MERCADORIAS REMETIDAS A TÍTULO DE BONIFICAÇÃO, NA VENDA DIRETA, REALIZADA PELO FABRICANTE AO SEU CLIENTE ATACADISTA OU VAREJISTA, NÃO INTEGRAM A BASE DE CÁLCULO DO ICMS, UMA VEZ QUE, QUANTO A ELAS, NÃO HÁ OPERAÇÃO MERCANTIL, JÁ QUE NÃO HÁ EFETIVA COBRANÇA DE PREÇO, SENDO MODALIDADE DE DESCONTO INCONDICIONAL.

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

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

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

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do AgRg no Recurso Especial nº 953.219 – RJ, de relatoria do Min. Herman Benjamin, deixou consignado o seguinte:

PROCESSUAL. TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO COMPROVADA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA "PARA FRENTE". DESCONTO INCONDICIONAL. BASE DE CÁLCULO. ART. 8º DA LC 87/1996. PRECEDENTES. 535 CPC 8º 871. (...) A SEGUNDA TURMA FIXOU O ENTENDIMENTO DE QUE O DESCONTO OU A BONIFICAÇÃO CONCEDIDOS PELO SUBSTITUTO AO SUBSTITUÍDO TRIBUTÁRIO NÃO SÃO NECESSARIAMENTE REPASSADOS AO CLIENTE 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, 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:

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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

RELATOR : MINISTRO ARNALDO ESTEVES LIMA

AGRAVANTE: COMPANHIA MANUFATORA DE TECIDOS DE ALGODÃO

ADVOGADO: SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

AGRAVADO : ESTADO DO RIO DE JANEIRO

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

EMENTA

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

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

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

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

4. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

ACÓRDÃO

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

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

MINISTRO ARNALDO ESTEVES LIMA (GRIFOS ACRESCIDOS)

Nº DO LINK: PR020/2013

SIAT/DFI, 05/06/13

(GRIFOS ACRESCIDOS).

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

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

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

Como mencionado, para apuração do ICMS/ST ora exigido, em relação às operações autuadas, a Fiscalização corretamente observou as disposições previstas na legislação tributária mineira para fixação da base de cálculo do imposto por substituição tributária, conforme o disposto na alínea “b”, item 3, § 5º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 (MVA ajustada):

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

(...)

§ 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:

Referida norma (§ 5º retro) impõe aos contribuintes a utilização da "MVA Ajustada" na apuração da base de cálculo do ICMS/ST, relativamente às operações interestaduais, visando equalizar o montante do imposto e, conseqüentemente, o preço final de mercadoria adquirida internamente com o preço de fornecedores de outros estados.

No tocante à alegação da Defesa de que a regra de ajuste da MVA sempre foi por ela respeitada, trazendo aos autos a apuração constante às fls. 146 e documento fiscal de nº 545629, cópia às fls. 191/192 (Doc. 05), vale destacar que a MVA ajustada por ela utilizada é no mesmo percentual utilizado na apuração fiscal (ou seja, 92,43%), conforme apuração fiscal contida às fls. 362 do Anexo 3.

Contudo, é de fácil percepção que em relação aos itens desta nota fiscal a diferença do ICMS/ST recolhido a menor deu-se pela falta de inclusão do desconto incondicional na base de cálculo do ICMS/ST.

Observa-se que no documento fiscal, cópia acostada às fls. 191/192 pela Autuada, consta o montante de R\$ 7.816,32 (sete mil, oitocentos e dezesseis reais e trinta e dois centavos) a título de desconto nos valores das mercadorias, montante que não compõe a base de cálculo da apuração realizada pela contribuinte.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nos demonstrativos de apuração do ICMS/ST constantes dos autos, repita-se, consta: a apuração do imposto por item da nota fiscal, contendo a descrição do produto, bem como os valores destacados nas referidas notas (base de cálculo, ICMS operação própria, ICMS/ST, desconto concedido), e os valores apurados pela Fiscalização.

Percebe-se que consta em tais demonstrativos de apuração, a fórmula da base de cálculo da ST utilizada pela Fiscalização, com indicação expressa da MVA utilizada na apuração fiscal.

Consta, também, em tais demonstrativos o cotejo do ICMS/ST apurado pela Autuada e aquele apurado pela Fiscalização. E, também, as diferenças entre os valores destacados nas notas fiscais e recolhidos pelo Contribuinte e os valores apurados pela Fiscalização.

Assim, cabe à Autuada analisar os demonstrativos, comparando os valores conforme nota fiscal, inclusive percentuais efetivos (MVA) por ela utilizados com os valores utilizados pelo Fisco. As divergências é que determinam as diferenças levantadas, ou seja, para identificar as infrações, basta um simples exame dos dados, sendo desnecessária qualquer diligência como sugere à Defesa.

Entretanto, a Impugnante não apontou qualquer equívoco na apuração fiscal em relação às MVAs ajustadas utilizadas pela Fiscalização, alegou apenas argumentos marginais que não afetam a apuração fiscal.

Registra-se que a Fiscalização, ao efetuar o cálculo do ICMS/ST referente às mercadorias e operações em análise, observou todas as peculiaridades legais/regulamentares supracitadas acerca dos produtos autuados, conforme se depreende da apuração do ICMS/ST contida nos Anexos 2 e 3.

Assim, corretas as exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c o § 2º, inciso I do referido artigo da Lei nº 6.763/75.

A Multa de Revalidação foi exigida, corretamente, 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, *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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Foi exigida, também, a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 (redação vigente até 31/12/11) para os fatos geradores ocorridos até 31/12/11, adequada ao disposto na alínea “c” do inciso VII do art. 55 da citada lei, conforme redação vigente a partir de 01/01/12, nos termos do disposto no art. 106, alínea “c” do CTN.

Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/12, foi corretamente exigida a Penalidade Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75.

Destaca-se que a Multa Isolada foi majorada em 100% (cem por cento), em razão da reincidência, no período de 12/08/11 a 31/12/11, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 53. (...)

§ 6º - Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

§ 7º - A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subseqüentes.

Foram as seguintes autuações que fundamentaram a majoração da multa isolada:

- PTA nº 04.002112847.11: Penalidade Isolada exigida prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75. Data de reconhecimento da infração anterior em 25/06/08 (pagamento do crédito tributário);

- PTA nº 04.000212901.59: Penalidade Isolada exigida prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75. Data de reconhecimento da infração anterior em 01/09/08 (pagamento do crédito tributário).

Verifica-se que a Fiscalização aplicou a majoração da penalidade pela reincidência até 31/12/11, considerando a vigência do dispositivo legal anterior à alteração efetuada pela Lei nº 19.978/11 no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75.

Entretanto, não se encontra correta a exigência da penalidade isolada, devendo ser o crédito tributário, neste particular, reformulado para excluir a multa isolada no período anterior a 31/12/11 e, conseqüentemente, a sua majoração.

Isto porque, não há que se falar em retroatividade benigna como quer o Fisco, se a penalidade existente na legislação anteriormente a 31 de dezembro de 2011 não continha uma conduta a ser sancionada equivalente ao procedimento adotado pela Impugnante.

Veja-se que tanto é verdade tal afirmativa, que foi necessária a alteração da legislação para prever uma penalidade para tal conduta.

Motivo que explica não ser possível a majoração por reincidência, uma vez que não se trata da mesma multa e, muito menos, do mesmo dispositivo legal.

Explica este entendimento a própria redação dos dispositivos que previam as penalidades aqui tratadas, a saber:

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:

(...)

Efeitos de 1º/11/03 a 31/12/11 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/03:

"VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;"

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

a) importância diversa do efetivo valor da operação ou da prestação - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

b) valor da base de cálculo da substituição tributária menor do que a prevista na legislação, em decorrência de aposição, no documento fiscal, de importância diversa do efetivo valor da prestação ou da operação própria - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

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 acrescidos).

Necessária se faz a análise pormenorizada do tipo descrito no citado inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 para verificação da perfeita aplicação da penalidade prevista em face da imputação fiscal ora em exame.

Importante frisar que esta análise deve ser feita a partir do dispositivo legal vigente à época dos fatos geradores, pelo fato de a alteração da legislação não alcançar os lançamentos já efetuados, a menos que haja redução da penalidade aplicada ou a imputação fiscal deixe de ser qualificada como passível de sanção.

Nesta linha, verifica-se os exatos termos do citado dispositivo legal no período de 1º de novembro de 2003 a 31 de dezembro de 2011 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, inciso I, ambos da Lei n.º 14.699/03, acima transcrito.

Esta redação do inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 se encontrou vigente no período de 1º de novembro de 2003 até 31 de dezembro de 2011.

Analisando o dispositivo acima transcrito percebe-se que a conduta descrita na norma sancionatória é a consignação em documento fiscal de “base de cálculo diversa da prevista pela legislação”.

Dos autos, extrai-se que a Impugnante entendia que à época da ocorrência das operações a base de cálculo do ICMS devido era exatamente aquela por ela destacada. Assim, não há nos autos, nem mesmo indícios de que a Defendente tenha destacado a base de cálculo por ela adotada utilizando-se de fraude, dolo ou má-fé.

O que se conclui do conjunto probatório dos autos é que a Impugnante fez uma interpretação das normas estaduais diversa daquela feita pelo Fisco. Ou seja, em seu entendimento, a base de cálculo por ela destacada era exatamente a prevista na legislação.

Este fato torna-se importante para o deslinde da questão e para a verificação da correta aplicação da penalidade determinada no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75, penalidade esta que o Fisco entende ser aplicável só aplicando a alínea “c” por considerar representar um redutor do montante a ser exigido.

Portanto, os fatos e fundamentos que levaram a autuação dizem respeito a entendimentos e interpretações da legislação tributária.

Ao analisar a questão do erro no Direito Penal, o eminente jurista Hugo de Brito Machado, em sua obra “Estudos de Direito Penal Tributário”, assim se manifesta:

A doutrina do Direito Penal registra notável evolução no tratamento do erro. Antes, referia-se ao erro de fato, como capaz de elidir a responsabilidade penal, e ao erro de direito, que tinha como irrelevante para esse fim, fundada no princípio de que ninguém pode descumprir a lei alegando que a desconhece.

A doutrina moderna, porém, já não cogita de *erro de fato* e *erro de direito*, mas de *erro de tipo* e *erro de proibição*. (.....)

Assim, o erro na interpretação da lei tributária, que no entendimento do Chefe do Ministério Público Federal, acolhido em alguns julgados da Corte Maior, é capaz de excluir a configuração do crime de supressão ou redução de tributo, ganha explicação coerente, e consistente, no âmbito da doutrina dos penalistas, como *erro de tipo*. O erro, que, em princípio, não tem esse relevo é o denominado erro de proibição, consistente no errado entendimento do próprio preceito penal.

Ademais, para aplicação das penalidades no campo tributário, por se tratar de norma sancionatória, deve-se ter em mente os mesmos ditames do direito penal e para tanto deve o tipo descrito na norma sancionatória guardar estrita consonância com a conduta tida como faltosa ou delituosa.

Não é outro o entendimento da doutrina pátria. Neste sentido, cite-se do Mestre Ricardo Corrêa Dalla, em sua obra “Multas Tributárias – natureza jurídica, sistematização e princípios aplicáveis”:

Toda legislação sobre multas deve necessariamente obedecer aos Princípios da Tipicidade e da Generalidade, conforme exposto neste trabalho.

De que tratam realmente estes princípios?

Quanto ao primeiro, o da Tipicidade, pode ser definido como sendo o delineamento completo da hipótese de incidência das multas. É o que descreve a sujeição ativa e passiva, a base econômica, a alíquota, a materialidade, o lugar, o tempo de descumprimento dos deveres instrumentais e outros aspectos relevantes.

Misabel Derzi já esclareceu que **“o modo de pensar padronizante (dito, inadequadamente, tipificante) conduz o intérprete a uma distância do caso isolado; ele só alcança o esquema do próprio caso.”**

Costuma-se entender a tipicidade de forma restritiva. Para nós, trata-se do delineamento completo da hipótese sancionatória, no caso, a multa tributária.

No caso em tela, a norma determinava como conduta a ser punida *“consignar em documento fiscal que acobertar a operação (...) base de cálculo diversa da prevista pela legislação.”*

É de se destacar aqui que a penalidade inculpada no inciso VII do art. 55, da forma como se encontrava redigida à época para a qual foi aplicada no caso dos autos, procurava punir contribuinte que, conhecendo a base de cálculo da operação no momento de sua realização, deixasse de consigná-la no documento fiscal de forma proposital visando reduzir os valores a serem recolhidos de forma indevida e questionável.

Contudo, o Fisco aplicou ao caso em tela a penalidade da alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

O dispositivo aplicado pelo Fisco, com a redação acima transcrita pela qual foram acrescentadas as alíneas “a” a “c” ao inciso VII, encontra-se vigente em nossa legislação a partir de 1º de janeiro de 2012, conforme foi estabelecido pelo art. 17 da Lei n.º 19.978/11.

Os fatos objeto do lançamento ora analisado são, em parte, relativos a período anterior.

Nos termos do art. 106 do Código Tributário Nacional, tem-se as regras para aplicação retroativa das normas tributárias, a saber:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Determina o art. 106 do Código Tributário Nacional, as hipóteses em que, necessariamente, deve a legislação tributária retroagir seus efeitos para atingir fato pretérito. Contudo, nenhuma destas hipóteses adequa-se ao caso dos autos.

Não se vislumbra nas alíneas inseridas no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 que as alterações introduzidas tenham caráter expressamente interpretativo e, com certeza, não se trata aqui de hipótese de exclusão da aplicação de penalidade. Portanto, descartada a aplicação do inciso I do art. 106 do Código Tributário Nacional.

Sobre este ponto, cumpre ressaltar que, na verdade, a atual redação trouxe duas penalidades novas.

Também não seria hipótese de aplicação do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, pois, apesar de não ter havido julgamento definitivo do caso, a alteração trazida pela Lei n.º 19.978/11 não deixou de definir a situação como infração, muito menos lhe cominou penalidade menos severa, ao contrário, criou uma penalidade para uma conduta que até então não era passível de sanção pelo inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, o art. 106 do Código Tributário Nacional consagra a chamada “retroatividade benigna”. Desta forma, não há como admitir que uma nova lei que veio para punir uma conduta até então não atingida pelo dispositivo, ainda que traga uma penalidade menor que a prevista anteriormente, possa ser aplicada a casos já ocorridos.

Assim, por qualquer prisma que se analise a penalidade não há como aplicá-la à matéria tratada nos presentes autos no período anterior a 31 de dezembro de 2011, devendo ser excluída do crédito tributário a exigência da multa isolada referente a tal período.

Como corolário lógico, também não pode ser exigida a majoração por reincidência da referida penalidade.

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 obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR) (GRIFOS ACRESCIDOS).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com relação ao questionamento acerca da incidência de juros sobre as penalidades, vale dizer que nos termos do art. 226 da Lei nº 6.763/75, c/c o art. 2º da Resolução SEF nº 2.880/97, os juros de mora incidem sobre as parcelas do crédito tributário relativas tanto ao tributo quanto à multa, a partir do primeiro dia do mês.

Destaca-se que as disposições contidas no art. 211 da Parte Geral do RICMS/02, invocado pela Impugnante, refere-se ao caso de descumprimento de mais de uma obrigação tributária acessória pela mesma pessoa, hipótese que será aplicada a multa relativa à infração mais grave, quando forem conexas com a mesma operação, situação que não se constata nos presentes autos para atrair a aplicação do referido dispositivo regulamentar.

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.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, referente ao período anterior a 31.12.2011. Vencidos, em parte, os Conselheiros Marco Túlio da Silva (Revisor) e Maria de Lourdes Medeiros, que o julgavam procedente, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Andréa Mascitto e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Vander Francisco Costa.

Sala das Sessões, 18 de abril de 2017.

Sauro Henrique de Almeida
Presidente / Relator

P

Acórdão:	21.400/17/2 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000504717-90	
Impugnação:	40.010141028-20	
Impugnante:	L'Oréal Brasil Comercial de Cosméticos Ltda. IE: 001003321.01-44	
Proc. S. Passivo:	Giancarlo Chamma Matarazzo/Outro(s)	
Origem:	DGP/SUFIS - NCONEXT - RJ	

Voto proferido pelo Conselheiro Marco Túlio da Silva, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

A autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de 11 de agosto de 2011 a 24 de maio de 2012, pela Autuada, contribuinte substituto tributário por força do Regime Especial nº 16.000143068-71 (vigente no período de 15/05/06 a 24/05/12), nos termos do art. 2º, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, uma vez que os valores dos descontos incondicionais, referentes às operações próprias, não foram incluídos na composição da base de cálculo do ICMS/ST, conforme determinação contida no art. 8º, inciso II, alíneas “a”, “b” e “c” da Lei Complementar nº 87/96, no item 2 do § 19 do art. 13 da Lei nº 6.763/75 c/c o item 3, alínea “b”, inciso I, art. 19, Parte 1 do citado anexo, e, também, pela utilização incorreta da Margem de Valor Agregado – MVA ajustada.

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

Foi exigida, também, a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 (redação vigente até 31/12/11) para os fatos geradores ocorridos até 31/12/11, adequada ao disposto na alínea “c” do inciso VII do art. 55 da citada lei,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

conforme redação vigente a partir de 01/01/12, nos termos do disposto no art. 106, alínea “c” do CTN.

Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/12, foi exigida a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75.

A multa isolada foi majorada em razão da constatação de reincidência em 100% (cem por cento) no período 12/08/11 a 31/12/11, conforme preceitua o art. 53, § 6º e 7º da Lei nº 6.763/75.

A decisão, em preliminar, à unanimidade, rejeitou as prefaciais arguidas. No mérito o voto vencedor julgou parcialmente procedente o lançamento, para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, referente ao período anterior a 31/12/11.

Entretanto, entendo que a subsunção dos fatos à norma conduz à procedência do lançamento, mantendo-se integralmente a multa isolada, conforme passo a expor.

Foi exigida a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 (redação vigente até 31/12/11) para os fatos geradores ocorridos até 31/12/11, adequada ao disposto na alínea “c” do inciso VII do art. 55 da citada lei, conforme redação vigente a partir de 01/01/12, nos termos do disposto no art. 106, alínea “c” do CTN.

Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/12, foi exigida a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75.

Quanto à multa isolada exigida, traz-se à colação o art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 e suas alterações:

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:

Efeitos de 1º/11/2003 a 31/12/2011 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/2003:

“VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;”

Efeitos de 1º/01/1976 a 31/10/2003 - Redação original:

“VII - por consignar em documento fiscal importância diversa do efetivo valor da operação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;”

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 acrescidos).

Veja-se que a redação vigente a época dos fatos geradores autuados de 01/08/11 a 31/12/11 era a seguinte: *por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada.*

O referido dispositivo legal teve sua redação alterada pela Lei nº 19.978/11, com vigência a partir de 01/01/12, e a partir dessa data, a penalidade aplicável pela consignação em documento fiscal de base de cálculo em valor inferior ao previsto na legislação passou a ser de 20% (vinte por cento) da diferença apurada, sendo, portanto, penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da infração analisada no período acima mencionado.

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, então diversa daquela prevista pela legislação, correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, com a adequação ao disposto na alínea "c" introduzida no mencionado dispositivo, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 do CTN em relação ao período de 01/08/11 a 31/12/11.

Destaca-se que o TJMG, analisando a aplicação da penalidade isolada em análise, entendeu pela retroação benigna da alínea "c" do art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 do CTN. Confira-se:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - TRIBUTÁRIO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE - BEBIDAS - RECOLHIMENTO A MENOR - BASE DE CÁLCULO - ART. 19, I, 'B', 3, DO RICMS - PRECEDENTE DO STF RELATIVAMENTE À DEFINITIVIDADE - INAPLICABILIDADE EXCEPCIONAL - MULTA - MINORAÇÃO - APLICABILIDADE DO DISPOSTO NO ART. 106, II, C, DO CTN - PRECEDENTES.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.10.039746-2/001 - COMARCA DE BÉLO HORIZONTE - APELANTE(S): AMBEV - COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS

ACÓRDÃO

(...)

DES. BARROS LEVENHAGEN

RELATOR.

VOTO

TRATA-SE DE RECURSO DE APELAÇÃO INTERPOSTO PELA AMBEV - COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS CONTRA SENTENÇA PROFERIDA PELO MM. JUIZ DE DIREITO FERNANDO DE VASCONCELOS LINS, ÀS FLS. 116/123, QUE, NOS AUTOS DA AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO PROPOSTA EM FACE DO ESTADO DE MINAS GERAIS, JULGOU IMPROCEDENTE O PEDIDO INICIAL.

PUGNA PELA REFORMA DA SENTENÇA ALEGANDO, EM APERTADA SÍNTESE, (...). NA EVENTUALIDADE, PUGNA PELA APLICAÇÃO, DE FORMA RETROATIVA, DAS DISPOSIÇÕES NORMATIVAS TRAZIDAS PELA LEI Nº 19.978/2011 (...), PARA QUE A MULTA ISOLADA INCIDA À ALÍQUOTA DE 20% (VINTE POR CENTO), (...) (FLS. 129/152).

(...)

ASSISTE RAZÃO, NO ENTANTO, À APELANTE, NO QUE CONCERNE À MULTA ISOLADA, QUE TEVE O SEU VALOR REDUZIDO PELA LEI Nº 19.978/2011, QUE IMPRIMIU NOVA REDAÇÃO AO ART. 55, VII, "C", DA LEI ESTADUAL 6.763/75, ATRAINDO A APLICABILIDADE DO DISPOSTO NO ART. 106, DO CTN, 'IN VERBIS':

"ART. 106. A LEI APLICA-SE A ATO OU FATO PRETÉRITO:

(...)

II - TRATANDO-SE DE ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO:

(...)

C) QUANDO LHE COMINE PENALIDADE MENOS SEVERA QUE A PREVISTA NA LEI VIGENTE AO TEMPO DE SUA PRÁTICA.

COM ESTAS CONSIDERAÇÕES, DOU PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO APENAS PARA REDUZIR A MULTA APLICADA PARA 20% (VINTE POR CENTO) NOS TERMOS DA FUNDAMENTAÇÃO SUPRA. (GRIFOS ACRESCIDOS)

Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/12, foi corretamente exigida a Penalidade Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea "c" da Lei nº 6.763/75, no que não há divergência.

Dessa forma, a multa isolada exigida pauta-se pelos parâmetros estabelecidos na legislação de regência, embasando assim a procedência do lançamento.

Sala das Sessões, 18 de abril de 2017.

Marco Túlio da Silva
Conselheiro

CC/MIG