

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.099/18/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000995036-01  
Impugnação: 40.010146114-57  
Impugnante: Kohler Produtos para Cozinhas e Banheiros Ltda  
IE: 026264743.02-21  
Proc. S. Passivo: José Carlos Nogueira da Silva Cardillo/Outro(s)  
Origem: DF/Poços de Caldas

### **EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – BASE DE CÁLCULO – MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO.** Constatado que a Autuada efetuou o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, incidente nas operações internas com produtos cerâmicos para construção, em decorrência da adoção de base de cálculo do imposto em desacordo com o estabelecido no item 2 do § 19 do art. 13 da Lei nº 6.763/75. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea "c", ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS/ST incidente nas operações internas com produtos cerâmicos para emprego na construção civil, em decorrência da adoção de base cálculo do imposto que não contemplava o acréscimo dos valores correspondentes aos descontos incondicionais concedidos, em desacordo com o estabelecido no item 2 do § 19 do art. 13 da Lei nº 6.763/75.

Exige-se o ICMS/ST, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, observado o disposto no inciso I do § 2º do mesmo dispositivo e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 937/951, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 1012/1021.

### **DECISÃO**

#### **Da Preliminar**

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para tanto formula os quesitos de fls. 941/942, por meio dos quais pretende demonstrar que:

- as situações apuradas no presente Auto de Infração decorrem da alteração do sistema utilizado para fins de faturamento de suas operações;
- os valores referentes aos preços dos produtos gerados pelo sistema CONSINCO (utilizado até outubro de 2016) não contemplava campo específico para os descontos;
- o preço praticado antes de outubro de 2016 era o mesmo praticado após a mudança do sistema para o SAP;
- nunca teria praticado efetivamente preços com descontos em seu estabelecimento;
- os preços praticados pelo estabelecimento de acordo com os dados gerados pelo sistema SAP sempre foram os mesmos quer nas operações classificadas no CFOP 5401, assim como nas operações classificadas no CFOP 5403.

Segundo a doutrina “em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.<sup>a</sup> APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

### **Do Mérito**

Trata-se de lançamento cujo objeto se refere a recolhimento a menor do ICMS/ST incidente nas operações internas com produtos cerâmicos para emprego na construção civil, em decorrência da adoção de base cálculo do imposto que não contemplava o acréscimo dos valores correspondentes aos descontos incondicionais concedidos, em desacordo com as disposições estabelecidas 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 Estadual nº 6.763/75, bem como no item 3 da alínea “b” do inciso I do art. 19 do Anexo XV do Decreto Estadual nº 43.080/02.

O procedimento fiscal consistiu na verificação da composição da base de cálculo do imposto incidente nas operações de venda das mercadorias consignadas no registro C170, campo “VL DESC”, no banco de dados referentes às emissões de notas eletrônicas, modelo 55, classificadas no CFOP 5401 e 5402. Sublinhe-se, que a classificação referente ao CFOP 5402 foi registrada incorretamente no lugar do CFOP 5403.

Os códigos fiscais de operações e prestações, a que se referem o art. 187 deste Regulamento e a da Parte 2 do Anexo V, se encontram definidos na forma seguinte:

5.401 - Venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto.

Classificam-se neste código as vendas de produtos industrializados ou produzidos pelo próprio estabelecimento em operações com produtos sujeitos ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto. Também serão

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

classificadas neste código as vendas de produtos industrializados por estabelecimento industrial ou produtor rural de cooperativa sujeitos ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto.

5.402- Venda de produção do estabelecimento de produto sujeito ao regime de substituição tributária, em operação entre contribuintes substitutos do mesmo produto

Classificam-se neste código as vendas de produtos sujeitos ao regime de substituição tributária industrializados no estabelecimento, em operações entre contribuintes substitutos do mesmo produto.

5.403 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto

Classificam-se neste código as vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros, na condição de contribuinte substituto, em operação com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. (Grifou-se)

A controvérsia acerca do lançamento em questão reside na indagação sobre qual seria a forma correta de apuração da base de cálculo do ICMS/ST nas operações referidas, em face da tese defendida pela Impugnante de que o preço por ela efetivamente praticado corresponderia fielmente à informação erroneamente gerada pelo sistema SAP como sendo a base de cálculo do ICMS devido a título de substituição tributária acrescida dos inexistentes descontos que supostamente teriam sido concedidos.

Fatos incontroversos: há evidências nos autos de que o sistema CONSINCO não possuía campo específico para lançamento de valores de descontos; por outro lado, o sistema SAP gerava informações, cujos dados contemplavam nos valores referentes ao preço final dos produtos a concessão de descontos incondicionais.

A despeito da irrisignação da Impugnante sobre a inclusão dos referidos descontos incondicionais na apuração da base de cálculo do ICMS/ST, a exigência fiscal não destoa dos comandos normativos aplicáveis à espécie como será demonstrado.

O fundamento de validade da exigência tributária nas operações sujeitas ao regime da substituição tributária tem índole constitucional, como se vê a seguir:

### CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988

Art. 150. *Omissis*

§ 7º 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

(...)

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

b) dispor sobre substituição tributária; (Grifou-se)

(...)

Em sede de lei complementar, a matéria se encontra estabelecida na forma do disposto nos arts. 6º e 8º da Lei Complementar nº 87/96. Veja-se:

### LC 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.

Art. 7º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, 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 subseqüentes.

(...)

No âmbito do estado de Minas Gerais, coube à Lei nº 6.763/75 disciplinar a matéria, estabelecendo as hipóteses nas quais se exigirá o imposto sob o regime da substituição tributária, com especial atenção para as normas relativas à forma de apuração da base de cálculo do imposto, conforme pode ser percebido nos termos do disposto no art. 13 da Lei referida:

Art. 13. *Omissis*

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

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

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

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

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

c) a margem de valor agregado, nela incluída a parcela referente ao lucro e o montante do próprio imposto, relativa a operação ou prestação subseqüentes, que será estabelecida em regulamento, com base em preço usualmente praticado no mercado considerado, obtido por levantamento, ainda que por amostragem, ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidade representativa do respectivo setor, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A regulamentação da matéria foi estabelecida nos termos do disposto no art. 19, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, para maior conferir concretude à disciplina do procedimento de apuração e cálculo do imposto devido. 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 submetida ao regime de substituição tributária 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 submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º;

(...) (Grifou-se)

De plano, se percebe a impropriedade do argumento da defesa quando alega a ocorrência de lesão ao princípio da legalidade no procedimento de apuração da base de cálculo da substituição tributária adotado pelo Fisco, em razão do acréscimo ao preço praticado pelo remetente dos descontos incondicionais apurados na escrita fiscal da Autuada.

Não tem razão a Impugnante.

De fato, a substituição tributária se apresenta como uma técnica de arrecadação prevista pelo art. 150, § 7º, da Constituição Federal e pelo art. 6º da Lei Complementar 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.

Apesar de haver norma expressa que exclui os valores relativos aos descontos incondicionais concedidos da composição dos valores que integram a base de cálculo do imposto nas operações próprias de circulação de mercadorias, conforme previsto nos arts. 13, §1º, II, “a”, da LC nº 87/96 e 13, § 2º, 1, “b” da Lei nº 6.763/75, nas hipóteses das operações submetidas ao regime da substituição tributária, a regra referida não se aplica.

O regime de substituição tributária consiste em uma técnica de concentração da arrecadação do imposto devido em toda a extensão da cadeia produtiva de determinadas mercadorias ou serviços em um só responsável, denominado substituto tributário, objetivando a simplificação e a redução dos custos inerentes aos

procedimentos de controle administrativo e operacional da arrecadação do imposto devido nas etapas subsequentes, como ocorre na hipótese dos autos.

Sob esta perspectiva, as operações relativas à circulação de mercadorias promovidas pelo Sujeito Passivo substituto como próprias não se confundem com as operações relativas à circulação das mesmas mercadorias promovidas nas etapas subsequentes da cadeia de circulação econômica desses bens.

Se na apuração da base de cálculo do imposto devido em razão das operações relativas à circulação de mercadorias promovidas como operações próprias incide a norma prevista na alínea “b”, item 1 do § 2º do art. 13 da Lei nº 6.763/75, segundo o qual somente integram a base de cálculo do imposto os valores relativos ao desconto concedido sob condição, o mesmo não ocorre em relação à parcela do ICMS apurada sob égide do regime da substituição tributária.

Na apuração da base de cálculo do imposto devido em razão das operações relativas à circulação das mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, em relação à parcela do imposto devido nas operações relativas às etapas futuras da cadeia de circulação econômica dos produtos, incidem necessariamente as normas previstas nos termos do disposto no art. 8º, inciso II, alíneas “a”, “b” e “c”, da Lei Complementar nº 87/96, assim como, nos termos do disposto no art. 13, § 19, item 2, da Lei nº 6.763/75, c/c o item 3, alínea “b”, inciso I do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02.

Os tratamentos tributários divergentes nas duas situações referidas se explicam em razão de que, na hipótese da obrigação tributária decorrente das operações relativas às etapas subsequentes àquela realizada pelo substituto tributário, o intuito de lucro e a inexistência de obrigação legal atribuída ao sujeito passivo original impede a adoção da presunção de que as mercadorias adquiridas com o desconto incondicional serão nas etapas seguintes negociadas com a mesma bonificação concedida até a sua destinação final. Improvável que a vantagem concedida implique a automática redução do valor do produto até o consumidor final.

Nesse sentido, confira-se o entendimento do Superior Tribunal de Justiça firmado no julgamento do Recurso Especial nº 1.098.304:

#### EMENTA

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.

1. É PACÍFICO NO STJ QUE A DECISÃO QUE SOLUCIONA A LIDE COM FUNDAMENTOS SUFICIENTES, AINDA QUE NÃO ENFRETE TODOS OS ARGUMENTOS DAS PARTES, NÃO VIOLA O ART. 535 DO CPC.

2. A SEGUNDA TURMA FIXOU O ENTENDIMENTO DE QUE O DESCONTO OU A BONIFICAÇÃO CONCEDIDOS PELO SUBSTITUTO AO SUBSTITUÍDO TRIBUTÁRIO NÃO SÃO NECESSARIAMENTE REPASSADOS AO CLIENTE DESTA ÚLTIMO, DE MODO QUE INEXISTE DIREITO AO

**ABATIMENTO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS NA SISTEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA "PARA FRENTE".**

3. É INQUESTIONÁVEL QUE, SE NÃO HOUVESSE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, O DESCONTO INCONDICIONAL NÃO INTEGRARIA A BASE DE CÁLCULO DO ICMS NA PRIMEIRA OPERAÇÃO (SAÍDA DO FABRICANTE PARA A DISTRIBUIDORA), APLICANDO-SE O DISPOSTO NO ART. 13, § 1º, II, "A", DA LC 87/1996.

4. EM SE TRATANDO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NO ENTANTO, A BASE DE CÁLCULO REFERE-SE AO PREÇO COBRADO NA SEGUNDA OPERAÇÃO (SAÍDA DA MERCADORIA DA DISTRIBUIDORA PARA O SEU CLIENTE), NOS TERMOS DO ART. 8º DA LC 87/1996. INVIÁVEL SUPOR, SEM PREVISÃO LEGAL, QUE O DESCONTO DADO PELA FÁBRICA, NA PRIMEIRA OPERAÇÃO, SEJA REPASSADO AO PREÇO FINAL (SEGUNDA OPERAÇÃO).

5. ENTENDIMENTO PACIFICADO PELA PRIMEIRA SEÇÃO, NO JULGAMENTO DOS ERESP 715.255/MG, E REAFIRMADO PELA SEGUNDA TURMA, AO APRECIAR O RESP 1.041.331/RJ.

6. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.098.304 - MG (2008/0225333-4)

RELATORA: MINISTRA ELIANA CALMON

(...)

---

**EMENTA**

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - VENDAS COM BONIFICAÇÃO - RECOLHIMENTO DESTACADO - VALIDADE - AUSÊNCIA DE PRESUNÇÃO DA MANUTENÇÃO DO BENEFÍCIO - ACÓRDÃO - NULIDADE POR OMISSÃO - FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE - SÚMULA 284/STF - HONORÁRIOS - REVISÃO - SÚMULA 7/STJ.

1. É DEFICIENTE O RECURSO ESPECIAL QUE NÃO INDICA EM QUE CONSISTE A VIOLAÇÃO À LEGISLAÇÃO FEDERAL E QUAL O FUNDAMENTO PARA A NECESSIDADE DE SUA ABORDAGEM PELO ACÓRDÃO EMBARGADO. PRECEDENTES.

2. AS VENDAS COM BONIFICAÇÃO EM MERCADORIAS EM REGRA EQUIVALEM AOS DESCONTOS INCONDICIONADOS E, POR CONSEQUENTE, EXCLUEM-SE DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS.

3. O INTUITO DE LUCRO E A INEXISTÊNCIA DE OBRIGAÇÃO LEGAL IMPUTÁVEL AOS CONTRIBUINTES DA CADEIA DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS IMPEDE A ADOÇÃO DA PRESUNÇÃO DE QUE AS MERCADORIAS ADQUIRIDAS POR BONIFICAÇÃO PERMANECERÃO COM ESTA QUALIDADE ATÉ A DESTINAÇÃO FINAL PELO CONSUMIDOR. PRECEDENTE: RESP. 993409/MG, REL. MINISTRO CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 13/05/2008, DJE 21/05/2008.

4. VALIDADE DA EXIGÊNCIA DE DESTAQUE DO ICMS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PELO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS.

5. INVIÁVEL NA INSTÂNCIA ESPECIAL A REVISÃO DE HONORÁRIOS DE ADVOGADO, SALVO SE ÍNFIMOS OU EXCESSIVOS, O QUE NÃO OCORRE NA HIPÓTESE. PRECEDENTES.

6. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO EM PARTE E, NESSA PARTE, NÃO PROVIDO. (GRIFOU-SE)

Sobre a matéria, manifestou-se o Supremo Tribunal Federal,

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 646.737 RIO DE JANEIRO

EMENTA

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DEBATE DE ÂMBITO INFRACONSTITUCIONAL. AFRONTA REFLEXA. PRECEDENTES.

1. O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU A CONTROVÉRSIA, A PARTIR DE DISPOSITIVOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 (ART. 8º E 13) E DA LEI ESTADUAL Nº 2.657/96 (ART. 22).

2. A BUSCA DA CONCRETA EXEGESE QUE SE EXTRAI DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 ACERCA DA BASE IMPONÍVEL DO TRIBUTO, NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA É MATÉRIA QUE REPOUSA NA ESFERA DA LEGALIDADE. EVENTUAL AFRONTA AO TEXTO CONSTITUCIONAL, CASO OCORRESSE, SERIA DE FORMA MERAMENTE REFLEXA OU INDIRETA.

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

VOTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

O RECURSO NÃO MERECE PROSPERAR.

A QUESTÃO TRATADA NOS AUTOS REFERE-SE À BASE DE CÁLCULO DO ICMS NO CASO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. O ACÓRDÃO RECORRIDO ENTENDEU QUE O SUBSTITUTO, NOS NEGÓCIOS JURÍDICOS DE ALIENAÇÃO DOS PRODUTOS AOS SEUS CLIENTES – SUBSTITUÍDOS PARA EFEITOS DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA -, CONCEDEU DESCONTO DO PREÇO SEM SUBORDINÁ-LO A QUALQUER IMPLEMENTO DE EVENTO FUTURO E INCERTO, DAÍ A POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS.

A ANÁLISE FEITA PELO TRIBUNAL DE ORIGEM SE DEU A PARTIR DE DISPOSITIVOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 (ART. 8º E 13) E DA LEI Nº 2.657/96 (ART. 22), SENDO **EVIDENTE QUE O DESLINDE DA CONTROVÉRSIA PERPASSA PELA BUSCA DA CONCRETA EXEGESE QUE SE EXTRAÍ DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 ACERCA DA BASE IMPONÍVEL DO TRIBUTO NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, DESIDERATO ESSE ADEQUADAMENTE ASSUMIDO PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, QUE, POR SUA VEZ SOLUCIONOU A QUESTÃO DELINEANDO JUDICIOSOS FUNDAMENTOS, NOS AUTOS DO EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 715.255/MG, REL. MIN. ELIANA CALMON, DJE DE 23/2/11).**

PORTANTO, A QUESTÃO PASSA NECESSARIAMENTE PELA ANÁLISE PRÉVIA DA CONTENDA À LUZ DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL DE REGÊNCIA, SENDO CERTO QUE EVENTUAL AFRONTA AO DISPOSTO NO ART. 150, § 7º DA CONSTITUIÇÃO, CASO OCORRESSE, SERIA MERAMENTE REFLEXA OU INDIRETA.

(GRIFOU-SE)

Sobre o assunto, veja-se o escólio de Hugo de Brito Machado:

“(…) 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. (...) 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. ”

Superada a questão acerca da conformidade da exigência tributária com a legislação de regência da matéria, passa-se à análise da pertinência do argumento utilizado pela defesa para justificar os lançamentos levados a registro em sua escrituração fiscal.

É incontroverso que a Impugnante reconhece o fato de que não se adicionou aos demais valores que compõem a base de cálculo do ICMS/ST os valores relativos aos descontos incondicionais concedidos.

Sua irresignação reside na alegação de que o valor líquido do preço de venda apurado no sistema SAP corresponde exatamente ao preço praticado nas operações de circulação de mercadorias que realizou no período alcançado pelo lançamento.

A alegação, no entanto, é contraditória.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Observe: Se o sistema SAP gerou como resultado um preço final de venda dos produtos, deduzindo uma parcela a título de desconto incondicional, é evidente que o preço praticado vai coincidir com a base de cálculo consignada nos registros contábeis e fiscais da Impugnante.

Frise-se que, conforme mencionado em passagem anterior, o sistema SAP gera um campo específico para lançamento dos descontos eventualmente praticado.

Os dados e informações referentes aos registros contábeis e fiscais foram colacionados a partir das próprias notas fiscais eletrônicas emitidas pela Impugnante.

Se existia alguma informação que eventualmente pudesse não corresponder à realidade dos fatos, a legislação tributária administrativa estabelece procedimentos e medidas cautelares que podem socorrer a necessidade do contribuinte eventualmente afetado pela situação. Nada obstante, a providência deve ser tomada antes da ação fiscal.

A responsabilidade por infração à obrigação acessória somente será excluída pela denúncia espontânea quando apresentada antes do início de qualquer procedimento administrativo ou ação fiscal relacionados com o período em que foi cometida a infração. A sua apresentação após o início da ação fiscal não produzirá nenhum efeito que possa resultar na exoneração da responsabilidade que lhe foi imputada. Confira-se:

### Lei nº 6.763/75

Art. 210. A responsabilidade por infração à obrigação acessória é excluída pela denúncia espontânea acompanhada do pagamento do tributo, se devido, de multa de mora e demais acréscimos legais, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo depende de apuração.

§ 1º A obrigação acessória é a que tem por objeto as prestações positivas ou negativas, previstas na legislação tributária no interesse da arrecadação e fiscalização do imposto.

§ 2º Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou ação fiscal relacionados com o período em que foi cometida a infração.

Ressalte-se que o suposto erro de parametrização alegado pela Impugnante somente teria sido “corrigido” após o início da presente ação fiscal, depois de transcorridos aproximadamente 2 (dois) anos e após consolidados lançamentos contábeis e fiscais referentes a vários períodos de apuração, cuja repercussão econômica e jurídica extrapola os limites da competência tributária do estado de Minas Gerais.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não há evidências nos autos que comprovem os fatos alegados pela Impugnante. Ao contrário, a evidência incontroversa confirma as conclusões levadas a efeito no lançamento em discussão conferindo legitimidade ao crédito tributário formalizado segundo as circunstâncias fáticas relatadas pela Autoridade Tributária.

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

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação, principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada, que tratando-se de mercadoria sujeita a substituição tributária por força do § 2º inciso I do art. 56 é exigida no percentual de 100% (cem por cento). Noutro passo, a multa capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo 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) (GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56, c/c §2º, inciso I da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da mencionada lei.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades, na exata medida do que se encontra previsto na legislação tributária de regência da matéria.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

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

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

(...)

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RÉLATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUO QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

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, em razão da vedação constante no item 3 do § 5º:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. José Carlos Nogueira da Silva Cardillo e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Mariane Ribeiro Bueno. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Lilian Cláudia de Souza (Revisora) e Erick de Paula Carmo.

**Sala das Sessões, 30 de outubro de 2018.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente**

**Geraldo da Silva Datas**  
**Relator**

T