

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	23.130/18/3ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000933807-96	
Impugnação:	40.010145425-61	
Impugnante:	Comercial Automotiva S.A. IE: 062034757.24-04	
Proc. S. Passivo:	José Paulo de Castro Emsenhuber/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-4 - Belo Horizonte	

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - PNEUMÁTICOS, CÂMARAS-DE-AR E PROTETORES DE BORRACHA. Constatou-se que a Autuada adquiriu pneus em transferência, de estabelecimentos localizados em outras unidades da Federação, sem a retenção e o recolhimento antecipado do ICMS/ST pelos remetentes, nos termos do Convênio ICMS nº 85/93. Nessa hipótese, a responsabilidade pelo pagamento do imposto passa a ser do contribuinte mineiro que recebeu a mercadoria, nos termos do art. 15, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02. Irregularidade caracterizada. Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS/ST na aquisição de pneus novos em transferência, de estabelecimentos localizados em outras unidades da Federação, sem a retenção e o recolhimento antecipado do ICMS/ST pelos remetentes não inscritos em Minas Gerais, nos termos do Convênio ICMS nº 85/93, no mês de dezembro de 2012. Nessa hipótese, a responsabilidade pelo pagamento do imposto passa a ser do contribuinte mineiro que recebeu a mercadoria, nos termos do art. 15, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 131/156, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 233/271.

DECISÃO

Primeiramente, a Impugnante requer que seja declarado nulo o lançamento, em razão da identificação de vícios relacionados a erros materiais no cálculo do crédito tributário. Aduz que no levantamento fiscal não foi considerado o valor do ICMS/ST

efetivamente recolhido na cadeia, ainda que em valores menores aos considerados devidos pela Fiscalização, uma vez calculados com os descontos concedidos aos seus clientes mineiros, em manifesta violação ao princípio da busca da verdade material no âmbito do processo administrativo.

Entretanto não lhe cabe razão.

De acordo com o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização. O lançamento pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário, apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade cabível.

Verifica-se que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa, devendo ser rejeitada, dessa forma, a arguição de nulidade do lançamento.

As questões acerca da metodologia adotada para apuração da base de cálculo, assim como a correta aplicação da legislação contida no art. 19, inciso I, alínea "b", item 3, c/c o § 2º, inciso I, do mesmo artigo, todos do Anexo XV do RICMS/02, confundem-se com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS/ST na aquisição de pneus novos em transferência, de estabelecimentos localizados em outras unidades da Federação, sem a retenção e o recolhimento antecipado do ICMS/ST pelos remetentes não inscritos em Minas Gerais, nos termos do Convênio ICMS nº 85/93, no mês de dezembro de 2012. Nessa hipótese, a responsabilidade pelo pagamento do imposto passa a ser do contribuinte mineiro que recebeu a mercadoria, nos termos do art. 15, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

De acordo com a Fiscalização, foi realizado levantamento no período de 01 a 31/12/12, e constatada a remessa de pneus importados, novos adquiridos no mercado interno, inseridos no Capítulo 4 da Parte 2 do Anexo XV, vigente à época, sujeitos ao recolhimento do ICMS por substituição tributária pelos estabelecimentos da mesma empresa localizados nos estados de São Paulo e do Espírito Santo, sem inscrição como substitutos neste estado e sem a devida retenção e recolhimento do tributo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inicialmente, destaca-se que a tributação pelo regime de substituição tributária encontra fundamento na Constituição Federal e na legislação tributária, especialmente no art. 6º e 9º da Lei Complementar nº 87/96:

Constituição Federal de 1988

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

(...)

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

(...)

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

b) dispor sobre substituição tributária;

(...)

Lei Complementar nº 87/96

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

§ 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. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

(...)

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As disposições retro enumeradas, foram recepcionadas pela legislação mineira no art. 22 da Lei nº 6.763/75, que estabelece:

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

(...)

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

(...)

§ 3º Caso o responsável esteja situado em outra unidade da Federação, a substituição dependerá de acordo entre os Estados envolvidos.

(...)

§ 16. Na hipótese do inciso II, o valor a recolher a título de substituição tributária será a diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota vigente nas operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição e o devido pelas operações próprias

(...)

§ 18. Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado.

§ 19. Nas hipóteses do § 18 deste artigo, independentemente de favores fiscais ou de regime de recolhimento, o estabelecimento varejista será responsável pelo recolhimento da parcela devida ao Estado.

Corroborando esse entendimento as regras gerais da substituição tributária previstas no Anexo XV do RICMS/02, como segue:

Art. 1º Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido:

(...)

II - pelos adquirentes ou destinatários da mercadoria, pelas operações subseqüentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes.

§ 1º As unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, por mercadoria ou grupo de mercadorias, são as identificadas nos seguintes capítulos da Parte 2 deste Anexo:

(...)

Art. 13. A responsabilidade prevista no artigo anterior aplica-se também ao remetente não-industrial situado em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, que realizar operação interestadual para destinatário situado neste Estado, ainda que o imposto tenha sido retido anteriormente para outra unidade da Federação.

(...)

Art. 20. O imposto a recolher a título de substituição tributária será:

I - em relação às operações subsequentes, o valor da diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição e o devido pela operação própria do contribuinte remetente;

(...)

E assim dispõe o Convênio ICMS nº 85/93 sobre a substituição tributária nas operações com os produtos relacionados nos autos:

Convênio ICMS Nº 85 DE 10/93

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com pneumáticos, câmaras de ar e protetores de borracha, classificados nas posições 40.11 e 40.13 e na subposição 4012.90 da Nomenclatura Comum do Mercosul - Sistema Harmonizado - NCM/SH -, de que trata o Anexo Único, fica atribuída ao estabelecimento importador e ao estabelecimento industrial fabricante a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - devido nas subsequentes saídas ou entradas com destino ao ativo imobilizado ou ao consumo dos produtos mencionados nesta cláusula.

(...)

Cláusula terceira A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será o valor

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

correspondente ao preço de venda a consumidor constante de tabela estabelecida por órgão competente para venda a consumidor, acrescido do valor do frete.

§ 1º Inexistindo o valor de que trata o caput, a base de cálculo corresponderá ao montante formado pelo preço praticado pelo remetente, incluídos os valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições, e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual de margem de valor agregado ajustada ("MVA Ajustada"), calculado segundo a fórmula MVA ajustada = $[(1 + \text{MVA ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1$, onde:

I - "MVA ST original" é a margem de valor agregado indicada no Anexo Único deste convênio;

II - "ALQ inter" é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;

III - "ALQ intra" é o coeficiente correspondente à alíquota prevista para as operações substituídas, na unidade federada de destino.

(...)

(Acrescido o § 4º à cláusula terceira pelo Conv. ICMS 180/13, efeitos de 01.04.14 a 31.03.17.)

§ 4º Nas operações destinadas aos Estados de Minas Gerais, São Paulo e Rio Grande do Sul, a "MVA ST-original", prevista no inciso I do § 1º desta cláusula, é a margem de valor agregado indicada na legislação interna destes Estados.

Como o Contribuinte mineiro, inscrito no regime de recolhimento débito/crédito, não possui qualquer regime especial no período analisado e os estabelecimentos responsáveis como substitutos, não são inscritos e nem localizados neste estado, a Autuada foi eleita responsável pelo imposto devido a este estado a título de substituição tributária, nos moldes do disposto nos §§ 18 e 19 do art. 22 da Lei nº 6.763/75, acima estampados, c/c o art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, a saber:

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

Art. 15. O estabelecimento destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Verifica-se que os produtos comercializados pela Autuada no mês de dezembro de 2012, pneus para veículos de passeio, se encontram enumerados no Item 4 da Parte 2 do Anexo XV, que abarca os produtos sujeitos ao recolhimento do imposto por substituição tributária, como abaixo segue:

Efeitos de 1º/12/2005 a 28/02/2013 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

4. PNEUMÁTICOS, CÂMARAS-DE-AR E PROTETORES DE BORRACHA Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária Interno e nas seguintes unidades da Federação: Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe e Tocantins (Convênio ICMS 85/93). Subitem Código NBM/SH Descrição MVA (%)

4.1 4011 Pneu novo do tipo utilizado em automóveis de passageiros, incluídos os veículos de uso misto (caminhonetes) e de corrida; (Grifou-sé)

Diante do acima exposto, a Fiscalização delimitou o âmbito da aplicação da substituição tributária citado no PTA sobre o Item “4”, Subitem “4.1” (atual Capítulo “16”, item “1”), da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, cuja responsabilidade pela apuração e recolhimento do ICMS/ST recai sobre o destinatário mineiro (substituto tributário) nos termos do art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, alhures disposto.

Uma vez incontroverso o enquadramento dos produtos na sistemática da substituição tributária e determinado na legislação o sujeito passivo da obrigação, a Fiscalização corretamente intimou a Impugnante a apresentar o preço médio praticado pelo remetente nas operações com terceiros nos 3 (três) meses anteriores àquele da transferência e, na falta deste preço, adotou o preço corrente da mercadoria na praça do responsável, na forma disposta no inciso I do § 2º do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

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

(...)

Efeitos de 14/06/2007 a 30/11/2014

§ 2º Na hipótese do item 3 da alínea “b” do inciso I do caput deste artigo:

I - em se tratando de operação interestadual entre estabelecimentos do mesmo titular, em substituição ao preço praticado pelo remetente na operação, será adotado o preço médio praticado pelo remetente nas operações com terceiros nos 3 (três) meses anteriores àquele em que ocorrer a transferência e, na falta deste preço, o preço corrente da mercadoria na praça do responsável;

Portanto, nota-se que a base de cálculo do imposto no período autuado foi composta nos moldes da legislação vigente à época dos fatos, de modo que, nas operações interestaduais entre estabelecimentos de mesmo titular, em substituição ao preço praticado pelo remetente na operação (preço definido no item “3” da alínea “b” do inciso I do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02), será adotado o preço médio praticado pelo remetente nas operações com terceiros nos três meses anteriores àquele em que ocorrer a transferência e, na falta deste, o preço corrente da mercadoria na praça do responsável, conforme acima disposto e apurado nos anexos 2 e 3 do Auto de Infração.

Sobre o tema, explana a Fiscalização na sua manifestação nos autos:

Conforme consta esclarecida no tópico “Dos fatos” desta manifestação, e nos normativos retrocitados, a BC da substituição tributária nas transferências interestaduais é composta pelo preço médio das mercadorias praticado pelo remetente nas operações com terceiros nos três meses anteriores àquele em que ocorrer a transferência e, na falta deste, o preço corrente da mercadoria na praça do responsável (conforme consta no § 2.º inciso I do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02), em substituição ao preço praticado pelo remetente na operação (preço definido no item “3” da alínea “b” do inciso I do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02).

A filial paulista que realiza operações de transferência para a filial autuada apresentou, via intimação, o preço médio do produto praticado em vendas a terceiros nos meses de setembro, outubro e novembro de 2012. Este valor foi utilizado na Peça Fiscal para a composição da BC do ICMS/ST (Nota Fiscal e produto únicos constante na transferência da filial paulista para a filial mineira), conforme informações constantes na resposta à intimação, fls. 7, 8, 10 e 11 do PTA e demonstrado na planilha do Anexo n.º 4, fls. 54 a 56 do PTA. Entretanto, como a filial de Serra/ES realiza operações de saídas canalizadas tão somente para transferências, conforme afirma a matriz do grupo, o preço médio adotado para a composição da BC do imposto foi o valor de venda único Brasil de cada mercadoria, no período dos meses de setembro, outubro e novembro de 2012, conforme dados apresentados na resposta à intimação e e-mail complementar, fls. 15 a 22 do PTA e reunidos na planilha do Anexo n.º 5, fls. 57 a 58 do PTA.

(...)

No caso das mercadorias constantes das operações de transferência da filial do Estado do Espírito para a filial autuada, como aquela filial não realiza operações com terceiros, buscou-se, primeiramente, para a

composição da BC do imposto, e em vão, o preço corrente da mercadoria na praça do responsável (praça da filial mineira autuada), conforme prevê o § 2.º inciso I do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Não encontradas operações que pudessem refletir estes preços, partiu-se, então, para utilização dos preços de venda único por mercadoria praticados no Brasil no período dos meses de setembro, outubro e novembro de 2012, e conforme já mencionado, estão apresentados em intimação e e-mail complementar às fls. 15 a 22 e reproduzidas no Anexo n.º 5, fls. 57 a 58 deste PTA.

(...)

Apenas a título de informação, informa-se que em amostra pesquisada até o final da cadeia de comercialização (até o consumidor final), constatou-se que os preços de venda das mercadorias, as mesmas daquelas entradas no estabelecimento da Autuada em dez./2012, são superiores aos das médias utilizadas na composição da BC do ICMS/ST.

O fato de alegar, a Impugnante, recolhimento do ICMS/ST nas saídas posteriores para clientes mineiros não a socorre. Pela leitura dos dispositivos que regem a matéria, a sistemática de apuração do imposto por substituição tributária escorreita estaria na entrada dos produtos no seu estabelecimento, recolhimento em caráter definitivo, o que por certo não ocorreu, conforme demonstrado pela Fiscalização nos autos.

Ademais, num exercício de busca da verdade material, apresenta o Fisco na sua manifestação nos autos, quadros analíticos construídos a partir das planilhas confeccionadas pela Autuada na sua peça de defesa, demonstrando a incoerência com os alegados recolhimentos, ora temporal, em razão da hipótese de incidência par fins de cálculo do ICMS/ST, ora de valoração da base de cálculo, com margem de valor agregado (MVA) incompatível com a previsão legal, e ainda, nesta considerando descontos incondicionais, ora crédito, lançando o ICMS da operação própria do remetente como crédito na apuração escritural e noutras, nem mesmo recolhendo tributo nas saídas.

Noutro giro, afirma a Impugnante que não poderiam ter sido considerados os valores referentes aos descontos incondicionais na apuração da base de cálculo do imposto, o que já estaria pacificado na doutrina e nos tribunais. Isso porque, entende que o substituto deverá aplicar a MVA sobre o efetivo preço por ele praticado em suas operações próprias para chegar à base presumida da operação para frente.

Não obstante os argumentos apresentados, é incontroverso que os descontos que independem de condição não integram a base de cálculo do ICMS nas operações próprias do contribuinte conforme prescrevem os arts. 13, § 1º, inciso II, alínea “a” da LC nº 87/96 e 13, § 2º, inciso 1, alínea “b” da Lei nº 6.763/75. Contudo, esse entendimento não pode ser invocado para que se adote o mesmo critério na formação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da base de cálculo do ICMS/ST, em razão de se tratar de operação futura, inexistindo a garantia de que o desconto será automaticamente transferido ao consumidor final.

Em 11/08/11 foi publicado o Decreto nº 45.688, que alterou a redação do item 3, alínea “b”, inciso I do 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;

(...)

Efeitos de 1º/01/2012 a 31/12/2012 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 45.805, de 13/12/2011:

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

Sobre o tema, discorre Hugo de Brito Machado, no artigo “A Bonificação e a Base de Cálculo do ICMS na Substituição Tributária”, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 186 e disponível em <http://abat.adv.br/biblioteca/files/artp/000098.pdf>:

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

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

(...)

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

Em outras palavras, a bonificação oferecida ou o desconto incondicional concedido participam da definição do preço efetivamente praticado, vale dizer, do valor da operação que é a base de cálculo do ICMS. Essa bonificação, ou esse desconto incondicional, todavia, dizem respeito apenas à operação realizada entre o contribuinte substituto e o contribuinte substituído, ficando o primeiro com a obrigação de recolher o ICMS relativo a essa operação, na condição de contribuinte mesmo.

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

(...)

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

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

Portanto, em se tratando de substituição tributária, nem mesmo se aplica o disposto na Súmula nº 457 do STJ, que dirá entendimentos das câmaras baixas. A referida súmula aplica-se apenas às operações próprias do remetente da mercadoria, para as quais vale o disposto no art. 13, § 2º, item 1 da Lei nº 6.763/75 e no art. 50, inciso I do RICMS/02.

Essa matéria 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, conforme se verifica dos Acórdãos nºs 21.081/13/1ª, 21.458/14/1ª, 21.619/15/3ª, 21.694/15/3ª, 4.099/15/CE, 4.386/15/CE e 4.398/15/CE, dentre outros.

O TJMG vem corroborando esse entendimento, confira-se:

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 DESTA 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)

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

Foi exigida, além do ICMS/ST não recolhido, a seguinte penalidade:

Lei nº 6.763/75

Art. 56

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Relativamente à multa aplicada, não cabe razão à Defesa, que aduz irrazoabilidade do valor e efeito confiscatório.

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

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, RELATIVA 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, CONCLUI 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No que tange à controvérsia a respeito dos juros de mora lastreados na Taxa Selic, sobre a multa, cabe ressaltar que a medida se encontra dentro dos parâmetros normativos estaduais aos quais o Conselho de Contribuintes tem seu limite de competência adstrito (art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08).

Com efeito, prevê o art. 127 da Lei nº 6.763/75, que os débitos decorrentes do não recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seus valores corrigidos em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

A matéria vem, ainda, regida no art. 226, da mesma lei, que estabelece:

Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança de débitos fiscais federais.

Os critérios adotados para cobrança dos débitos fiscais federais estão disciplinados na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, especificamente no art. 5º, § 3º, com a seguinte redação:

Art. 5º - O imposto de renda devido, apurado na forma do artigo 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

(...)

§ 3º - As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na Apelação Cível nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve, menciona a correção da aplicação da Taxa Selic:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 6.763/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995. (GRIFOU-SE)

Ressalte-se que a matéria vem sendo apreciada pelo Superior Tribunal de Justiça e sendo confirmada a possibilidade de utilização da referida taxa, quando previsto no ordenamento tributário do estado, como ocorre no presente caso.

A primeira sessão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em julgamento de Recursos Especiais Repetitivos, pacificou entendimento de que é legítima a aplicação da Taxa Selic aos débitos tributários estaduais pagos em atraso. A decisão acolheu Recurso Especial (REsp nº 879.844) interposto pela AGE -Advocacia-Geral do Estado de Minas Gerais.

Em conformidade com o entendimento apresentado pela AGE, o STJ reconheceu a aplicação da Taxa Selic em virtude da lei permissiva do estado de Minas Gerais que determina a aplicação aos tributos estaduais dos mesmos fatores de correção utilizados pela legislação federal.

Conveniente comentar que a alteração do *quantum* do tributo é prerrogativa de lei, mas a incidência de juros de mora, questionados, não implica nenhuma alteração de lei, mas tão somente compensar a parcela do tributo não paga no prazo legal.

Em relação ao assunto, e como subsídio, vale a pena reportar à lição do mestre Sacha Calmon Navarro Coelho que, em sua obra *Infrações Tributárias e suas Sanções* leciona:

“Adicionalmente (os juros de mora) cumprem papel de assinalada importância como fator dissuasório de inadimplência fiscal, por isso que, em época de crise ou mesmo fora dela, no mercado de dinheiro busca-se o capital onde for mais barato. O custo da inadimplência fiscal deve, por isso, ser pesado, dissuasório, pela cumulação da multa, correção monetária e dos juros”. (Editora Resenha Tributária, p. 77).

Desta forma, o procedimento sob exame não afronta as disposições legais, mas ao contrário, pauta-se exatamente de acordo com os parâmetros da legislação de regência.

Portanto, de todo o acima exposto, verifica-se que restaram caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido, em parte, o Conselheiro Erick de Paula Carmo (Relator), que o julgava parcialmente procedente, para excluir os juros moratórios incidentes sobre a multa de revalidação no período

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

anterior a 01/01/18. Designado relator o Conselheiro Eduardo de Souza Assis (Revisor). Participaram do julgamento, além do signatário e do Conselheiro vencido, as Conselheiras Cindy Andrade Moraes e Lilian Cláudia de Souza.

Sala das Sessões, 14 de novembro de 2018.

**Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator designado**

D

CC/IMG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	23.130/18/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000933807-96	
Impugnação:	40.010145425-61	
Impugnante:	Comercial Automotiva S.A. IE: 062034757.24-04	
Proc. S. Passivo:	José Paulo de Castro Emsenhuber/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-4 - Belo Horizonte	

Voto proferido pelo Conselheiro Erick de Paula Carmo, 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.

Considerando que a divergência cinge-se à data de incidência dos juros moratórios cobrados no Auto de Infração, referentes a multa de revalidação, os fundamentos, doravante ventilados, se cingirão à essa controvérsia.

Data venia aos entendimentos em contrário, entendo que tanto o art. 2º da Resolução SEF/MG nº 2.880/97, quanto o art. 127 e o art. 226 da Lei nº 6.763/75, determinam que, para a multa de revalidação, os juros de mora incidem a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito. Logo, se o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 determina que essa multa surja com o início da ação fiscal, então, o lançamento constitutivo dessa penalidade fiscal se opera com a lavratura do Auto de Infração, enquanto o seu vencimento se consumaria apenas no início do mês subsequente.

O lançamento fiscal somente declara a preexistência do fato gerador do ICMS, o que corresponde ao tributo cobrado no Auto de Infração, ou seja, limita-se ao débito tributário, enquanto o lançamento também constitui as penalidades fiscais cobradas no Auto de Infração. O que significa dizer que para elas tem efeito prospectivo, pois compõem o crédito tributário mais abrangente, que inclui o débito já mencionado e as penalidades fiscais cobradas no Auto de Infração.

Neste diapasão, se para a constituição das multas fiscais no lançamento os efeitos são *ex nunc*, significa dizer que seus efeitos surgem somente com a lavratura do Auto de Infração.

Destarte, entendo que a multa de revalidação não é parte integrante do imposto cobrado, sendo dele indissociável. Até mesmo porque o conceito de tributo estampado no art. 3º do Código Tributário Nacional - CTN é claro ao excluir explicitamente as sanções de ato ilícito.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Isto posto, julgo parcialmente procedente o lançamento fiscal, excluindo apenas a incidência dos juros moratórios cobrados no Auto de Infração, anteriores ao dia 01/01/18 para a multa de revalidação.

Sala das Sessões, 14 de novembro de 2018.

**Erick de Paula Carmo
Conselheiro**

CC/MG