

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.715/14/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000213711-46  
Impugnação: 40.010136321-83  
Impugnante: Giannini S/A  
CNPJ: 61.196119/0001-76  
Proc. S. Passivo: Leonardo Lima Cordeiro/Outro(s)  
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - RJ

### **EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO.** Constatado a retenção e o recolhimento a menor do ICMS/ST nas operações de saída da Autuada para contribuintes localizados em MG, em decorrência da falta de inclusão, na base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, do valor correspondente a desconto concedido, infringindo o disposto no art. 19, inciso I, subalínea “b3” do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, majorada nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

### **RELATÓRIO**

A autuação refere-se à constatação de retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST nas operações de saída da Autuada para contribuintes localizados em Minas Gerais, no período de 12/08/11 a 31/12/12, em decorrência da falta de inclusão, na base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, do valor correspondente a desconto concedido, infringindo o disposto no art. 19, inciso I, subalínea “b.3” do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, majorada em 50% (cinquenta por cento), nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 110/147, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 167/179.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 185/203, opina em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas. No mérito, pela procedência do lançamento.

### **DECISÃO**

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

### **Da Preliminar de nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante argui nulidade do Auto de Infração alegando a incompetência do agente fiscal por ser vinculado ao Núcleo de Contribuintes Externos do Estado do Rio de Janeiro - repartição pública de estado diverso, sendo que as operações objeto de autuação foram entre São Paulo e Minas Gerais.

Em razão disso, afirma que a Fiscalização depende de autorização expressa (convênio) entre os Estados Federativos a fim de que sua atuação extrapole os limites territoriais de cada Estado.

Argumenta que tal circunstância “é suficiente para macular a validade da autuação, visto que afronta a Cláusula Nona do Convênio ICMS nº 81/93”.

Alega, também, que “o Auto de Infração faz menção apenas à legislação estadual supostamente infringida pelo Contribuinte, sem indicar em nenhum momento qual a legislação que autoriza a instauração do procedimento fiscalizatório (...) sem qualquer alusão à legislação ou ato concedente da competência fiscalizatória do Agente Fiscal vinculado à repartição pública no Rio de Janeiro”.

Declara que “a necessidade de indicação da legislação que embasa a lavratura do Auto de Infração decorre dos princípios da legalidade e motivação” e “somente mediante a indicação dos dispositivos legais autorizadores do procedimento fiscalizatório é que o Contribuinte poderá saber se a mesma é válida ou não, permitindo o exercício do direito de defesa”.

Requer “a exibição do Convênio, lei ou ato que outorgue competência ao Agente Fiscal do Núcleo de Contribuintes Externos do ICMS-ST no Estado do Rio de Janeiro, para fiscalização de Contribuintes situados no Estado de São Paulo, sob pena de se considerar nulo de pleno direito o Auto de Infração”.

Entretanto, equivocou-se, a Impugnante ao afirmar que o Auto de Infração foi lavrado por autoridade incompetente, por agente fiscal pertencente à repartição pública do Estado do Rio de Janeiro, pois este lançamento foi realizado por servidor estatutário da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais – SEF/MG, ocupante do cargo de provimento efetivo da carreira de Auditor Fiscal da Receita Estadual, com exercício no Núcleo de Contribuintes Externos-Rio de Janeiro, que nada mais é do que uma repartição pública do Estado de Minas Gerais localizada no Estado do Rio de Janeiro.

Cumprir registrar que, segundo o parágrafo único do art. 22 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, a Subsecretaria da Receita Estadual (SRE), mediante portaria, poderá estabelecer que o contribuinte fique sujeito à circunscrição de outra repartição fazendária, veja-se:

Art. 22. Para fins deste Decreto:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - a circunscrição da repartição fazendária é a definida pelo Decreto n° 45.781, de 24 de novembro de 2011.

Parágrafo único. A Subsecretaria da Receita Estadual, mediante portaria, sem prejuízo da circunscrição de que trata o inciso III, poderá estabelecer que o sujeito passivo fique, também, sujeito à circunscrição de outra repartição fazendária.

Por sua vez, o Decreto n° 45.781/11, que dispõe sobre a localização das Superintendências Regionais da Fazenda e a localização, a abrangência, a subordinação e a classificação das unidades integrantes da sua estrutura orgânica complementar, estabelece:

Art. 5° - As atividades das Delegacias Fiscais e das Delegacias Fiscais de Trânsito, previstas no Anexo II, serão definidas de acordo com o planejamento fiscal da Subsecretaria da Receita Estadual.

Parágrafo único. O planejamento fiscal a que se refere o caput poderá determinar que as atividades sejam distribuídas, entre as Delegacias Fiscais e as Delegacias Fiscais de Trânsito, sem a necessária observância das respectivas áreas de abrangência, obedecendo a critérios tais como agrupamento de contribuintes em função de sua atividade econômica no Estado, segmento de atuação no mercado ou volume de faturamento, dentre outros, sem prejuízo da classificação vigente dos Auditores Fiscais da Receita Estadual.

Verifica-se, pois, que os Auditores Fiscais podem realizar lançamentos fora da área geográfica de abrangência de sua Delegacia Fiscal, considerando-se critérios como agrupamento de contribuintes em função de sua atividade econômica no Estado.

Nesse sentido, o ato administrativo encontra respaldo legal na legislação supra.

Ressalta-se que o trabalho foi desenvolvido em decorrência da Ordem de Serviço n° 08.140000194-79, expedida pela autoridade competente e devidamente registrada no Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF n° 10.000008353.39 (fls. 02 dos autos).

Por outro lado, observa-se que a Autuada, empresa estabelecida no Estado de São Paulo, é responsável, na condição de substituto tributário, pelo ICMS devido nas operações subsequentes com produtos enquadrados no item 39 (instrumentos musicais) e no item 29 (produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos) da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, quando das saídas realizadas para contribuintes mineiros por força do Protocolo ICMS n° 38/09 e do Protocolo ICMS n° 31/09, respectivamente, celebrados pelos Estados de Minas Gerais e São Paulo.

Conforme citado pela própria Impugnante, a Cláusula 9ª do Convênio ICMS n° 81/93, que estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

substituição tributária, instituídos por convênios ou protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal, prevê que a fiscalização do estabelecimento responsável pela retenção do ICMS/ST será exercida, conjunta ou isoladamente, pelas unidades da Federação envolvidas nas operações.

Acrescenta-se que o parágrafo único do citado dispositivo determina que o credenciamento prévio emitido pela Fiscalização do Estado de origem do contribuinte é dispensado quando a fiscalização for exercida sem a presença física da autoridade fiscal no local do estabelecimento fiscalizado, o que de fato ocorreu no presente caso. Veja-se:

Cláusula nona. A fiscalização do estabelecimento responsável pela retenção do imposto será exercida, conjunta ou isoladamente, pelas unidades da Federação envolvidas nas operações, condicionando-se a do Fisco da unidade da Federação de destino a credenciamento prévio na Secretaria da Fazenda, Economia ou Finanças da unidade federada do estabelecimento a ser fiscalizado.

*Acrescido o parágrafo único à cláusula nona pelo Conv. ICMS 16/06, efeitos a partir de 18.04.06.*

Parágrafo único. O credenciamento prévio previsto nesta cláusula será dispensado quando a fiscalização for exercida sem a presença física da autoridade fiscal no local do estabelecimento a ser fiscalizado. (grifou-se)

Ademais, todas as formalidades e requisitos exigidos no art. 85 e seguintes do RPTA, bem como ao disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, estão presentes no lançamento. O relatório do Auto de Infração e as infringências apontadas permitiram uma defesa satisfatória, como, aliás, apresentou a Impugnante.

Com efeito, o fato de a Defesa discordar das acusações que lhe são imputadas não retira a presunção de legitimidade do lançamento. Destarte, inexistem os vícios materiais arguidos pela Autuada.

Assim, não há que se falar em nulidade do lançamento.

### **Do Mérito**

Conforme informado pela Fiscalização, a Autuada é responsável, na condição de substituto tributário, pelo ICMS devido nas operações subsequentes com produtos enquadrados no item 39 (instrumentos musicais) e no item 29 (produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos) da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, quando das saídas realizadas para contribuintes mineiros por força do Protocolo ICMS nº 38/09 e do Protocolo ICMS nº 31/09, respectivamente, celebrados pelos Estados de Minas Gerais e São Paulo.

Em análise das referidas operações, a Fiscalização constatou a retenção e o recolhimento a menor de ICMS/ST, no período de 12/08/11 a 31/12/12, em decorrência da falta de inclusão, na base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

valor correspondente a desconto concedido, infringindo o disposto no art. 19, inciso I, subalínea “b.3” do Anexo XV do RICMS/02:

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

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

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

(...)

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

O cálculo do ICMS/ST devido por nota fiscal está demonstrado no Anexo 5 dos autos, às fls. 25/61, e em CD, de forma mais detalhada, às fls. 19.

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 Lei Complementar - 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.

Vale destacar que é incontroverso que na operação de circulação de mercadorias promovida por contribuinte, ditas operações próprias, os descontos incondicionais concedidos não integram sua base de cálculo, conforme determinam os arts. 13, § 1º, inciso II, alínea “a” da LC nº 87/96 e 13, § 2º, item 1, alínea “b” da Lei nº 6.763/75.

A discussão, nos presentes autos, gira em torno da inclusão ou não dos descontos incondicionais, concedidos nas operações entre substituto e substituído, na base de cálculo das operações subsequentes presumidas, o que se passa a analisar.

A Impugnante faz algumas considerações acerca da natureza jurídica da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária e afirma que, embora o dispositivo do Anexo XV do RICMS/02 (art. 19, inciso I, subalínea “b.3”) “preveja a necessidade de inclusão do valor dos descontos concedidos, inclusive o incondicional, na base de cálculo do ICMS/ST, é necessário que sua leitura seja feita em conjunto com os demais atos normativos que regulam a formação da “base de cálculo presumida” do imposto, em especial o art. 8º, inciso II da LC nº 87/96”.

Alega que a “concessão de descontos ou qualquer benefício pelo vendedor/substituto faz parte da formação do preço da operação originária (sob a forma

de redução explícita do preço unitário das mercadorias vendidas), correspondente ao primeiro critério elencado pela Lei Complementar para fixação da base de cálculo presumida”, ou seja, o valor real da operação própria realizada pelo substituto tributário (alínea “a” do inciso II do art. 8º da LC nº 87/96).

Argumenta que “o que se observa pela redação do art. 19, inciso I, subalínea “b.3” do Anexo XV do RICMS/MG é que, na verdade, houve uma atecnia do Legislador Estadual ao incluir as etapas da formação de preço em um único dispositivo legal, misturando sua ordem. Assim é que, malgrado o dispositivo legal faça menção ao acréscimo de descontos incondicionais à “base de cálculo presumida” do ICMS/ST juntamente com o rol de ENCARGOS que oneram o preço do produto (frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos à franquia e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário), o fato é que os descontos, evidentemente, não pertencem a esta mesma categoria de critério devendo, portanto, ser considerado em etapa própria, que é na fixação do preço original da operação própria entre substituto e substituído”.

Afirma que “o valor de descontos incondicionais deve ser levado em consideração apenas para fixação do preço da operação original, e esse é o mesmo preço que será adotado para fixação da “base de cálculo presumida” em todas as etapas de circulação da mercadoria, seja na operação própria entre substituto e substituído, seja nas operações substituídas até a entrega do produto ao consumidor final”.

Assevera que “em julgamento da ADI nº 1851-4/AL, o Supremo Tribunal Federal assentou que o fato gerador presumido – e, portanto, também sua base de cálculo – é definitivo, estatuinto que a presunção em questão opera efeitos *iuris et iuris*, descartando a necessidade de apuração do valor efetivo da operação futura, quando ocorrida, eis que inexistente direito à restituição ou cobrança complementar caso se constate que o valor real da operação seja superior ou inferior ao presumido”.

Conclui que “sendo uma presunção *iuris et iuris*, é a lei que definirá os critérios para fixação da base de cálculo, pouco importando as circunstâncias peculiares de cada operação substituída”.

Todavia, é necessário elucidar determinados pontos. Nos casos em que há operação com mercadoria sujeita à substituição tributária, a não inclusão, na base de cálculo, do desconto incondicional concedido é válida somente nas operações de saída do substituto tributário, ou seja, nas denominadas operações próprias. Nas operações específicas, em que há efetivamente a tributação a título de substituição tributária, o desconto deve integrar a base de cálculo da operação.

Salienta-se que tal fato ocorre em função de que, na sistemática de arrecadação a título de substituição tributária, a operação consumada entre os contribuintes, substituto e substituído, não se confunde com a operação futura, que deve ocorrer entre o contribuinte substituído e aquele que venha a adquirir as suas mercadorias.

O fato é que os descontos incondicionais concedidos nas operações entre o substituto e o substituído dizem respeito apenas a tais operações e não às operações futuras.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Vale mencionar que a definitividade do recolhimento antecipado de ICMS na substituição tributária, mencionada pela Impugnante ao citar o Convênio ICMS nº 13/97 e o posicionamento do STF mediante ADI nº 1851-4/AL, é na hipótese de o fato gerador (operação futura) ocorrer com valor diverso do que foi presumido por lei. Entretanto, no presente caso, a exigência fiscal está adstrita ao recolhimento a menor do valor presumido por lei.

No tocante às consultas de contribuintes citadas pela Defesa como sendo o posicionamento firmado pela Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais no mesmo sentido defendido pela Impugnante, da não inclusão do desconto incondicional na base de cálculo do ICMS/ST, o que se verifica é que elas não demonstram essa compreensão.

As Consultas de Contribuintes nºs 113/04 e 160/06 foram respondidas antes da alteração do art. 19, inciso I, subalínea “b.3” do Anexo XV do RICMS/02, quando não havia clareza na legislação, permitindo entendimentos divergentes. Diante disso, houve a necessidade de esclarecer melhor o posicionamento correto de que os descontos incondicionais concedidos pelo responsável tributário comporão a base de cálculo do ICMS/ST, motivo pelo qual ocorreu a referida alteração.

Cumprе ressaltar que a Consulta de Contribuintes nº 113/04 foi reformulada por mudança de entendimento, e não por alteração de legislação.

Já a Consulta de Contribuintes nº 167/10, trata da não inclusão do desconto incondicional na base de cálculo da operação própria e não da substituição tributária.

Vale destacar, por oportuno, entendimento exposto em resposta de Consulta Interna, veja-se:

CONSULTA INTERNA Nº 102/11 – 07/10/11

Assunto: ICMS/ST - Medicamentos - Base de cálculo

Origem: DGP/SUFIS

Exposição/Pergunta:

Tendo em vista as alterações promovidas pelo Decreto 45.688/11 no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 e art. 59, ambos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, a posterior criação do § 5º do mesmo art. 59, determinada pelo Decreto 45.706/11, e as dúvidas de interpretação por parte da fiscalização e dos contribuintes, surgidas após a publicação das normas citadas, indaga-se:

(...)

Resposta:

1 – Para esclarecimento da dúvida suscitada faz-se necessária a análise das alterações verificadas no texto do art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, Parte 1, Anexo XV, do RICMS/02 que, até 11/08/2011, trazia a seguinte redação:

“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 frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia 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 (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º deste artigo;"

O Decreto nº. 45.668/2011 alterou a redação do referido dispositivo, evidenciando, de forma expressa que os "descontos concedidos, inclusive o incondicional", integram a base de cálculo da substituição tributária, senão vejamos:

(...) (grifou-se)

A Impugnante alega que a Fiscalização pautou-se na suposição de que os descontos incondicionais concedidos em operações próprias não seriam repassados às operações seguintes, concluindo, então, que recai à Fiscalização o ônus probatório dessa ausência de repasse, o que não foi apresentado nos autos.

Sobre o tema, vale mencionar o posicionamento doutrinário de 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 à 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

(...)

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

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

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do AgRg no Recurso Especial nº 953.219 – RJ, 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 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.

(...)

VOTO

(...)

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

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

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

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

POR OUTRO LADO, EXISTINDO SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, O PREÇO COBRADO PELA FÁBRICA (SUBSTITUTO) DA DISTRIBUIDORA (SUBSTITUÍDA) É DE MENOR RELEVÂNCIA. TODA A SISTEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO LEVA EM CONTA UMA PRESUNÇÃO NO QUE SE REFERE AO PREÇO FINAL COBRADO PELA DISTRIBUIDORA (SUBSTITUÍDA) DE SEU CLIENTE (OPERAÇÃO FUTURA), SENDO ESSA A BASE DE CÁLCULO DO ICMS, NOS TERMOS DO ART. 8º DA LC 87/1996:

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

(...)

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

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

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

A MARGEM DE VALOR AGREGADO, INCLUSIVE LUCRO, RELATIVA ÀS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES SUBSEQUENTES;

(...)."

NOTE-SE QUE O SOMATÓRIO DAS ALÍNEAS "A", "B" E "C", DO ART. 8º, INCISO II, ACIMA TRANSCRITO, CORRESPONDE EXATAMENTE AO PREÇO FINAL DA MERCADORIA, COBRADO DO CONSUMIDOR, INCLUINDO NÃO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

APENAS OS CUSTOS DE AQUISIÇÃO PELA DISTRIBUIDORA, MAS TAMBÉM SUA MARGEM DE LUCRO (O QUE ENGLOBA O DESCONTO CONSEGUIDO NA FÁBRICA).

O BÔNUS DADO PELA RECORRENTE À DISTRIBUIDORA NÃO IMPLICA, NECESSÁRIA E AUTOMATICAMENTE, REDUÇÃO DO PREÇO FINAL, CONSIDERANDO QUE ELE É AFERIDO COM BASE EM PESQUISAS DE MERCADO, NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO.

INAPLICÁVEIS NA HIPÓTESE DOS AUTOS, PORTANTO, OS DISPOSITIVOS LEGAIS SUSCITADOS PELA RECORRENTE (EM ESPECIAL O ART. 13, § 1º, II, “A”, DA LC 87/1996), ASSIM COMO O ENTENDIMENTO FIRMADO NO JULGAMENTO DO RESP 1.111.156/SP, PORQUANTO A SISTEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POSSUI REGRAS PRÓPRIAS PARA A IDENTIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO (ART. 8º, DA LC 87/1996).  
(GRIFOU-SE)

(...)

(AGRG NO RESP Nº 953219/RJ, REL. MIN. HERMAN BENJAMIN, DJE 04-02-2011). GRIFOS ACRESCIDOS.

Importante mencionar outros julgados com o mesmo direcionamento, tais quais: REsp nº 993409/MG - 2008, REsp nº 1001713/MG - 2008, REsp nº 1027786/MG - 2008, Resp nº 1041331/RJ – 2008 e REsp nº 715.255/MG - 2010.

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, desconsiderando as circunstâncias peculiares de cada operação, como, por exemplo, o desconto incondicional.

Nesse mesmo sentido, vale mencionar os ensinamentos de Marco Aurélio Greco, também citado pelo STJ nas decisões supracitadas, 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” (Substituição Tributária - Antecipação do Fato Gerador, 2ª edição, Malheiros, p. 111).

Tal fundamento 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.

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

Portanto, 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. Assim, ao contrário do alegado pela Impugnante, e de acordo com a legislação vigente e com o entendimento do judiciário, na sistemática da substituição tributária, existe a presunção de que os descontos concedidos pelo substituto ao substituído não serão repassados aos clientes deste último, cabendo, então, à Contribuinte a prova em contrário.

A Defesa requer que, caso não haja acolhimento das razões postas, pelo menos parte do lançamento tributário (referente ao período de 08/11 a 12/11) seja afastada em observância ao Princípio da Anterioridade.

Argumenta que a redação do dispositivo supostamente infringido (art. 19, inciso I, subalínea “b.3” do Anexo XV do RICMS/02), foi alterada pelo Decreto Estadual nº 45.688/11, publicado no Diário Oficial do Estado de Minas Gerais em 12/08/11, passando a “prever novo acréscimo à base de cálculo do tributo, o que, em última instância, acarreta em majoração da carga tributária”, devendo, então, surtir efeitos somente a partir de 01/01/12, em atendimento ao comando constitucional (art. 150, inciso III, alínea “b”).

Porém, encontra-se prejudicada essa alegação, pois, quanto à alteração trazida pelo Decreto nº 45.668/11, no item 3, alínea “b”, inciso I, art. 19, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02, tem-se que o entendimento consubstanciado na nova redação já se encontrava na legislação, notadamente no art. 8º da LC nº 87/96 e na Lei nº 6.763/75, não acarretando majoração da carga tributária. Tal alteração apenas objetivou deixar de forma expressa que os “descontos concedidos, inclusive o incondicional”, integram a base de cálculo do ICMS/ST.

Frisa-se que a 1ª Câmara deste Conselho, analisando a mesma matéria dos presentes autos, relativamente a fatos geradores ocorridos em 2008, decidiu, à unanimidade de votos, pela correção da exigência do ICMS/ST devido sobre a rubrica do desconto incondicional, conforme Acórdão nº 20.621/11/1ª.

A Impugnante requer que, na hipótese de ser reconhecido como válido o lançamento, ao menos seja afastada a aplicação de juros e multas, uma vez que deu “fiel e correta interpretação à norma do art. 19, inciso I, subalínea “b.3” do Anexo XV do RICMS/MG, amoldando-a aos comandos da Lei Complementar nº 87/96, ao

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Convênio ICMS nº 13/97, à Constituição Federal e ao posicionamento consolidado pelo STF no julgamento da ADI nº 1851-4/AL”.

Argumenta que “a atuação de boa-fé da Impugnante, aliada à estrita observância dos comandos legais e jurisprudenciais (tanto em âmbito judicial como administrativo), atraem a aplicação do art. 100, parágrafo único do CTN”.

No tocante a esse requerimento, é pacífico na doutrina que, se o contribuinte age em conformidade com a orientação da Fiscalização, não deve suportar multas e juros moratórios. Nesse sentido, o magistério do Professor Sacha Calmon:

Se o contribuinte age de conformidade com a orientação do Fisco, acatando atos administrativos normativos mencionados no artigo 100, pouco importando a nomenclatura oficial, fica totalmente livre de multas, juros e correção monetária. Pagará unicamente, se for o caso, o tributo que deixou de recolher por força de orientação equivocada que a Administração lhe passou através das pré-faladas normas complementares.

Entretanto, no caso concreto, observa-se que o período autuado foi de 12/08/11 a 31/12/12, sendo que a publicação da alteração do item 3 da alínea “b” do inciso I do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, com efeitos imediatos, foi em 12/08/11.

Portanto, não cabe o afastamento de juros e multa para o período autuado, pois, ao realizar as operações objeto de autuação, a Contribuinte já tinha o conhecimento de que os descontos concedidos, inclusive o incondicional, integravam a base de cálculo do ICMS/ST, uma vez que, conforme mencionado, esse entendimento já se encontrava expresso na legislação tributária, não cabendo mais outra interpretação.

Ressalta-se que, havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, tem-se por configurado o ilícito, nos termos do art. 136 do CTN, que prescreve que a intenção do agente é irrelevante para a tipificação do ilícito fiscal.

Em caso de manutenção das multas, “a Impugnante roga pelo afastamento da majoração aplicada à Multa Isolada em decorrência de suposta reincidência, visto que efetivamente não houve penalização anterior idêntica a atrair tal majoração” e em observância aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, citando as seguintes argumentações:

- não foi juntado aos autos o PTA utilizado como referência, a fim de fazer prova da efetiva reincidência;

- não há como saber se o contribuinte cometera a mesma infração e se a penalidade aplicada era correta, uma vez que o crédito tributário foi quitado pelo contribuinte no mesmo ato de sua imposição, o que demonstra que não foi possibilitado o exercício do contraditório e da ampla defesa ao Autuado;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o valor da multa era irrisório em comparação ao montante aplicado nestes autos, o que evidencia que o contribuinte optou por efetuar o pagamento apenas para evitar discussão demorada e dispendiosa, não atestando a validade da multa.

Com relação à majoração da multa isolada aplicada, cumpre destacar que a reincidência decorre da prática de nova infração, cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, 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 subsequentes.

Portanto, o agravamento da multa isolada independe do valor da multa pretérita e dos motivos que levaram à quitação, bastando, para sua caracterização, a ocorrência da situação fática descrita nos §§ 6º e 7º do art. 53 da Lei nº 6.763/75.

Analisando os documentos comprobatórios da reincidência (PTA nº 04.002205981-61) acostados aos autos pela Fiscalização, fls. 102/103, constata-se que a majoração da penalidade encontra-se em consonância com a legislação.

Ressalta-se que não cabe a alegação da Impugnante de desconhecimento da irregularidade constante do referido PTA, uma vez que, à época da autuação, a Contribuinte foi devidamente cientificada da infringência cometida e da penalidade aplicada, pois esses dados ficam expressos no documento emitido para pagamento. Lado outro, não há razoabilidade em aceitar a alegação de que uma empresa reconhece um crédito tributário sem apreciar os motivos que levaram a gerar o lançamento correspondente.

Acrescenta-se que o processo tributário administrativo da referida irregularidade foi instaurado mediante emissão do PTA nº 04.002205981-61. Entretanto, a Autuada não manifestou interesse em discuti-lo, tendo em vista a opção pela quitação do crédito tributário correspondente, o que afasta a hipótese de impedimento do seu exercício do contraditório e da ampla defesa.

Por fim, a Defesa requer que seja afastada a incidência de juros sobre as multas de revalidação e isolada ao argumento de que “é ilegal o cômputo de juros sobre sanção”, portanto, “não é acolhida por nosso ordenamento jurídico”.

Todavia, no tocante à correção dos valores relativos ao imposto e multas, assevera-se que, além dos artigos apresentados pela própria Impugnante (arts. 212 e 215 do RPTA), os arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75 c/c § 3º, art. 5º da Lei Federal nº 9.430/96 determinam tal imposição, sendo essa disciplinada no âmbito do Estado de Minas Gerais pela Resolução nº 2.880/97, inclusive, conforme art. 2º, quanto ao seu termo inicial (primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento):

Art. 127 - Os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

(...)

Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributo 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 dos 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 equivalentes 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.

Ressalta-se que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em julgamento de Recurso Especial Repetitivo (REsp nº 879.844), nos termos do art. 543-C do Código de Processo Civil, pacificou a legitimidade da aplicação, pela Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais, da Taxa Selic na atualização dos débitos tributários pagos em atraso, diante da existência de lei estadual que determina a adoção dos mesmos critérios definidos na correção dos débitos fiscais federais.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

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

No que se refere à Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, majorada em 50% (cinquenta por cento), nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, ambos da Lei nº 6.763/75, essa se encontra correta apenas em parte. Merece reforma sua aplicação referente ao período anterior a 01/01/12, tendo em vista a vigência da legislação. A modificação proveniente da Lei nº 19.978/11 de 28/12/11 passou a vigorar no sistema jurídico, para a matéria em espeque, somente após 01/01/12. Assim, a referida multa isolada deve ser excluída do lançamento no período anterior a essa data.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª 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, alínea "c" da Lei nº 6.763/75 no período anterior a 01/01/12. Vencidos, em parte, os Conselheiros Marco Túlio da Silva (Relator) e Maria Vanessa Soares Nunes que o julgavam procedente, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Designado relator o Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. 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. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 18 de novembro de 2014.**

**Antônio César Ribeiro**  
**Presidente**

**Marcelo Nogueira de Moraes**  
**Relator designado**

IS/D

21.715/14/1ª

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

---

Acórdão:	21.715/14/1 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000213711-46	
Impugnação:	40.010136321-83	
Impugnante:	Giannini S/A	
	CNPJ: 61.196119/0001-76	
Proc. S. Passivo:	Leonardo Lima Cordeiro/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.

O voto vencedor entendeu pela procedência parcial do lançamento para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea "c" da Lei nº 6.763/75 no período anterior a 01/01/12.

No tocante à aplicação da multa isolada, tem-se claramente previsto na legislação de regência que a penalidade aplicável aos fatos geradores ocorridos até dezembro de 2011 é a constante no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 (por consignar base de cálculo diversa da prevista na legislação), a qual era de 40% (quarenta por cento) do valor da diferença de base de cálculo apurada:

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/11/2003 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;*

Entretanto, com o advento da Lei nº 19.978/11 de 28/12/11, as hipóteses enquadradas no inciso VII retromencionado foram desmembradas em suas alíneas "a", "b", "c", transcritas a seguir, sendo que a alínea "c" descreve objetivamente a conduta da Impugnante, a saber:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 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; (grifou-se)

Assim, em função do disposto no art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN, que prescreve a retroatividade da lei que comina penalidade menos severa do que a vigente à época da prática do ato, a multa do art. 55, inciso VII foi corretamente adequada pela Fiscalização ao percentual de 20% (vinte por cento), nos termos da alínea "c" do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, com a alteração promovida pela Lei nº 19.978/11.

**Sala das Sessões, 18 de novembro de 2014.**

**Marco Túlio da Silva  
Conselheiro**