

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.934/16/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000243154-17
Impugnação: 40.010137843-07
Impugnante: Gellak Indústria e Comércio Ltda
IE: 672850629.00-40
Proc. S. Passivo: Tiago Louzada Gontijo/Outro(s)
Origem: DF/Sete Lagoas

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST. Constatou-se que a Autuada, contribuinte substituto tributário por força do 22, inciso II da Lei nº 6.763/75 e art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, promoveu saídas de mercadorias (sorvetes), sujeitas ao recolhimento do imposto por substituição tributária, destinadas a contribuintes mineiros, com retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre saídas de mercadorias (sorvetes), sujeitas ao recolhimento do imposto por substituição tributária, no período de janeiro 2013 a agosto de 2014, promovidas pela Autuada, contribuinte substituto tributário, destinadas a contribuintes mineiros, com retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST.

Exigência de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 19/38, requerendo a procedência da sua peça de defesa.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 61/69, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG determina a realização da diligência de fls. 73, que resulta em manifestação da Fiscalização às fls. 74/75, reformulação do crédito tributário e juntada de documentos/demonstrativos.

Reaberta vista, a Impugnante comparece às fls. 105/106, ratificando seus argumentos não acatados pela Fiscalização.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 108/109.

A Assessoria do CCMG emite parecer opinando, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial requerida. No mérito, pela procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário de fls. 74/99.

DECISÃO

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

Das Preliminares

A Impugnante argui nulidade do Auto de Infração, sob o entendimento de que ele não contém os requisitos legais previstos no art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, alegando que *“os fatos que dariam azo à infração tributária foram descritos de forma deficiente e insuficiente para identificar as suas circunstâncias e o liame com o lançamento tributário e que, também, não houve o devido enquadramento legal da suposta infração tributária”*.

Contudo, do simples exame da documentação constante dos autos, verifica-se que a Fiscalização seguiu rigorosamente os requisitos exigidos para a formalização do crédito tributário, definidos pelos arts. 85 e seguintes do RPTA, proporcionando a Impugnante toda a condição necessária e suficiente para a realização de defesa.

O processo de fiscalização foi levado a efeito com a utilização de procedimentos tecnicamente idôneos, calcados na análise das informações fiscais da Autuada e em documentos por ela apresentados, os quais continham as informações necessárias e suficientes para a apuração e quantificação do fato impositivo.

Lavrado o competente Auto de Infração (AI), a empresa autuada foi devidamente intimada para pagar ou parcelar o crédito tributário apurado, com as reduções de penalidades previstas na legislação ou exercer o legítimo e constitucional direito de defesa.

Esclareça-se, por oportuno, que o lançamento foi levado a efeito por autoridade administrativa competente para a prática do ato, tendo sido elaborado relatório integrante do AI, contendo a descrição detalhada do fato impositivo e nos campos “base legal/infringência” e “penalidade”, constam os dispositivos legais relativos às infringências e penalidades aplicadas. Há, também, nos autos, planilhas e demonstrativos autoexplicativos, além do Demonstrativo do Crédito Tributário, fazendo parte integrante dele, o Demonstrativo de Correção Monetária e Multas - DCMM, os quais foram devidamente apresentados ao Sujeito Passivo também após a reformulação do crédito tributário efetuado.

Destaca-se que consta na mídia eletrônica de fls. 13 e, após a reformulação do crédito tributário às fls. 99, os demonstrativos de apuração do ICMS/ST, ora exigido, e acréscimos legais no qual há identificação das operações autuadas (por

documento fiscal), essas identificadas no Demonstrativo da Base de Cálculo do ICMS/ST 2013 e 2014 na coluna Dif. a Tributar Base de Cálculo da ST, com a oposição dos valores relativos à diferença da base de cálculo do ICMS/ST.

Assim, não assiste razão à Impugnante quando alega que a Fiscalização não apontou em quais operações ela teria “praticado preço inferior ao sugerido pelo fabricante”.

Portanto, o AI contém todas as informações e elementos necessários e suficientes ao esclarecimento da imputação, objeto do presente feito fiscal. A propósito, os próprios argumentos trazidos pela Impugnante, no bojo das peças defensórias, por si só, demonstram que houve o perfeito e necessário entendimento das acusações que lhe foram imputadas.

O conjunto probatório dos autos evidencia, de forma inequívoca e incontestável, a ocorrência da acusação efetivada, com determinação da matéria tributável, demonstração do montante do tributo devido e identificação do sujeito passivo.

Dessa forma, o presente lançamento deu-se com a estrita observância de todos os preceitos legais e regulamentares que disciplinam a matéria, não havendo que se falar em descumprimento de norma prevista na legislação tributária, mormente as disposições contidas no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), tampouco em violação às garantias da ampla defesa e do contraditório, como tangenciado pela Impugnante.

Vale dizer que as discussões trazidas pela Autuada, em preliminar, acerca da formação da base de cálculo do ICMS/ST, envolvem matéria de mérito do lançamento e serão analisadas em seguida.

Requer a Impugnante, ainda, a realização de prova pericial, apresentando quesitos e indicando Assistente Técnico (fls. 38), buscando respostas às seguintes indagações:

- indicar todas as operações fiscalizadas em que ocorreu a suposta divergência de base de cálculo do ICMS/ST, apontando os destinatários das mercadorias; indicar todas as operações em que a Impugnante calculou a base de cálculo do ICMS/ST, aplicando a MVA (art. 19, I, “b”, item 3 do Anexo XV do RICMS/02), apontando os seus destinatários; indicar a diferença entre as bases de cálculo do ICMS/ST, considerando o preço sugerido a consumidor final e o parâmetro calculado por meio da MVA; indicar eventual diferença entre os cálculos periciais e as planilhas de cálculos do Auto de Infração.”

As respostas aos quesitos acima mencionados têm respostas no conjunto probatório dos autos ou na legislação tributária de regência do imposto, prescindindo, dessa forma, de prova pericial que, 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.

Destaca-se que as notas fiscais, objeto do lançamento, encontram-se arroladas nos demonstrativos constantes na mídia eletrônica de fls. 13 e após a

reformulação do crédito tributário, às fls. 99, nos quais há identificação das operações autuadas (por documento fiscal), as quais estão relacionadas no Demonstrativo da Base de Cálculo do ICMS/ST 2013 e 2014, na coluna Dif. a Tributar Base de Cálculo da ST, com a aposição dos valores relativos à diferença da base de cálculo do ICMS/ST, conforme já destacado.

A identificação dos destinatários é informação que a própria Autuada dispõe em seus registros fiscais, sendo de fácil identificação pelo número das notas fiscais mencionadas nos demonstrativos de apuração constantes dos presentes autos, sendo que, após a reformulação do crédito tributário, a Fiscalização identificou todos os destinatários das mercadorias autuadas, por nota fiscal, como se verifica do excerto de apuração acima colacionado.

As operações nas quais a Impugnante apurou a base de cálculo do ICMS/ST, aplicando incorretamente a MVA (art. 19, I, “b”, item 3 do Anexo XV do RICMS/02), são aquelas nas quais constam a aposição do valor do preço dos produtos constante nas tabelas de preços sugeridos pela Autuada (coluna 8 do Demonstrativo da Base de Cálculo do ICMS/ST 2013 e 2014 constante da mídia eletrônica de fls. 13 e coluna Z do demonstrativo contido na mídia eletrônica de fls. 99). Assim, a diferença entre a utilização das bases de cálculo do ICMS/ST, considerando o preço sugerido a consumidor final e o parâmetro calculado por meio da MVA, é exatamente a parcela do ICMS/ST exigido nos presentes autos, em relação as operações autuadas.

Nesse diapasão, vale dizer que 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, não sendo o caso das indagações propostas pela Impugnante.

E, os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação das questões postas.

Menciona-se, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

Se a matéria tratada nos autos versar sobre questão eminentemente de direito, quanto ao reconhecimento ou não da percepção de diferença salarial, decorrente da conversão de URV, desnecessária a realização de prova pericial contábil, a qual poderá ser realizada, acaso necessário, em sede de execução. **A prova pericial somente se apresenta necessária quando a informação depender da opinião de especialista na matéria que escapa do universo de conhecimento do Julgador**, hipótese essa não caracterizada no caso vertido. Assim, indefere-se o pedido (Processo número

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1.0024.05.661742-6/001(1), Relator: Célio César Paduani, TJMG). (Grifou-se).

Assim, deve ser indeferida a prova requerida, com fundamento no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA):

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.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre saídas de mercadorias (sorvetes), sujeitas ao recolhimento do imposto por substituição tributária, promovidas pela Autuada, contribuinte substituto tributário, no período de janeiro 2013 a agosto de 2014, destinadas a contribuintes mineiros, com retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST.

Exigência de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

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

Assim, para que realize o objetivo de que o ICMS incida em toda a cadeia de consumo, a base de cálculo da substituição tributária deve ser o valor que presumidamente o produto irá alcançar ao chegar ao mercado.

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

Constituição da República:

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

(...)

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Lei Complementar nº 87/96:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

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

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

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

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

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

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

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

(...)

Nestes termos, tratando-se de operação interna, como no caso dos autos, basta que a mercadoria esteja consignada no rol de itens sujeitos ao ICMS/ST para que os contribuintes se submetam ao referido regime.

A responsabilidade da Autuada em relação ao recolhimento do ICMS/ST tem previsão também no art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, em função da atribuição originária da responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto. Confira-se:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

No caso em análise, verificou-se que ela revendeu para seus clientes, mercadorias sujeitas ao ICMS/ST (mercadorias, estas, classificadas no item 10 da Parte 2, Anexo XV do RICMS/02):

10. SORVETE

Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária

Interno e nas seguintes unidades da Federação: Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Distrito Federal, Espírito Santo, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Paraíba, Pará, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe e Tocantins ([Protocolo ICMS 20/05](#)).

Efeitos de 1º/04/2013 a 31/01/2014 - Redação dada pelo art. 5º e vigência estabelecida pelo art. 7º, ambos Dec. nº 46.191, de 21/03/2013:

Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária

Interno e nas seguintes unidades da Federação: Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Distrito Federal, Espírito Santo, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Paraíba, Pará, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe e Tocantins ([Protocolo ICMS 20/05](#)).

Subitem	Código NBM/SH	Descrição	MVA (%)
10.1	2105.00	Sorvete, inclusive sanduíche de sorvete	70
10.2	1806 1901 2106	Preparados para fabricação de sorvetes em máquina	328

Frise-se que a empresa autuada é contribuinte responsável pelo imposto devido pelas operações subseqüentes com mercadorias listadas no item 10, da Parte 2, do Anexo XV, do RICMS/02, quando destinadas a contribuintes mineiros (substituídos).

No presente caso, imperioso salientar que no regime da substituição tributária, o estabelecimento remetente figura como contribuinte na relação tributária, embora o fato gerador seja realizado por outro estabelecimento, conforme melhor doutrina:

ORA, PARA A COMPREENSÃO DO EXATO SIGNIFICADO DO COMANDO NORMATIVO ACIMA DESCRITO, E PARA O CORRETO ENTENDIMENTO DA SUJEIÇÃO PASSIVA, INCLUSIVE A ANÁLISE DA

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

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

NORMA

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TENDO NO ASPECTO PESSOAL “A”

CONSEQÜÊNCIA JURÍDICA TENDO POR SUJEITO PASSIVO “B”

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

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

Assim, em decorrência da sua condição de contribuinte do ICMS/ST, devido ao estado, é que está sendo exigida a parcela do ICMS/ST não recolhida pela Autuada, tendo em vista a utilização incorreta da base de cálculo do imposto.

Para apuração da parcela do ICMS/ST, ora exigida, em relação a maioria das operações autuadas, a Fiscalização observou as disposições previstas na legislação para fixação da base de cálculo do imposto por substituição tributária, conforme o disposto na alínea “b”, item 2, do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

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

(...)

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

(...)

2. o preço final a consumidor sugerido ou divulgado pelo industrial, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos aprovado em portaria da Superintendência de Tributação; ou

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

(...) (Grifou-se).

Verifica-se, assim, que foi adotado, pela Fiscalização, para apuração do ICMS/ST devido pela Autuada, em relação às mercadorias constantes das tabelas de preços de fls. 04/05, o valor das mercadorias sugerido pela empresa autuada, conforme estabelecem os dispositivos legais mencionados.

A Impugnante sustenta que a Fiscalização apresentou discordância em relação à base de cálculo do ICMS/ST, basicamente nas operações por ela realizadas nas vendas para distribuidores, nas quais a empresa adotou, para formação da base de cálculo do ICMS/ST, o critério previsto no art. 19, alínea “b”, item 3 do Anexo XV do RICMS/02, acima reproduzido.

Contudo, por expressa disposição legal, a base de cálculo do ICMS/ST, nas operações em comento, é o preço final a consumidor por ela sugerido, ou seja, os preços informados nas tabelas colacionadas às fls. 04/05.

Nas planilhas de apuração do imposto, ora exigido (mídia eletrônica de fls. 13 e de fls. 99), constam os cálculos, a composição da base de cálculo do ICMS/ST, e as diferenças apuradas, que teve como ponto de partida, os dados informados pela Contribuinte, por meio dos arquivos eletrônicos transmitidos à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais.

Noutra vertente, a Impugnante alega que nas operações destinadas a contribuintes distribuidores, objeto dos presentes autos, ela adotou a base de cálculo do ICMS/ST conforme previsto no art. 19, I, alínea “b”, item 3, do RICMS/02 e que a diferença da apuração realizada pela Fiscalização, ocorre em razão de descontos incondicionais concedidos aos distribuidores.

Todavia, a tese da Defesa não ilide a exigência em comento.

Porque o art. 19 do Anexo XV do RICMS/02 dispõe que no caso de mercadoria que não tenha o seu preço fixado por órgão público competente, a base de cálculo, observada a seguinte ordem, será:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1. o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) divulgado em portaria da Superintendência de Tributação;
2. o preço final a consumidor sugerido ou divulgado pelo industrial, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos aprovado em portaria da Superintendência de Tributação; ou
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; (...)(grifou-se).

No caso em comento, não há o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) divulgado em portaria da Superintendência de Tributação.

Observada a ordem mencionada na legislação tributária, havendo preço final a consumidor sugerido ou divulgado pelo industrial, o que ocorre em relação a maioria das mercadorias atuadas, este será a base de cálculo do ICMS/ST, não se aplicando, para formação da base de cálculo do ICMS/ST, o critério estabelecido no item 3.

Noutro giro, em relação às mercadorias para as quais não têm preço sugerido pela Autuada, a Fiscalização apurou o ICMS/ST adotando-se a MVA prevista na legislação tributária, verificando diferença entre o imposto destacado e o devido, conforme contido na mídia eletrônica de fls. 99.

Convém mencionar, em relação à apuração do ICMS/ST, com a adoção do critério para a formação da base de cálculo previsto no item 3 (MVA), que o desconto incondicional concedido pelo contribuinte substituto tributário compõe a referida base de cálculo, conforme consta no item 3 do art. 19, inciso I, alínea “b” do Anexo XV do RICMS/02 (redação vigente no período atuado), *in verbis*:

Art. 19 (...)

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; (...)(grifou-se).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A título de informação, destaca-se que 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 que o desconto incondicional deve compor a base de cálculo do ICMS/ST:

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

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

AS NORMAS RELATIVAS AO DESCONTO INCONDICIONAL E À SUA NÃO-INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS (ART. 13, § 1º, II,

“A”, DA LC 87/1996) APLICAM-SE APENAS À PRIMEIRA OPERAÇÃO. OCORRE QUE O DESCONTO RELATADO PELA RECORRENTE REFERE-SE AO PREÇO COBRADO DA DISTRIBUIDORA, NÃO SE PODENDO PRESUMIR QUE O BÔNUS SERÁ REPASSADO, AUTOMATICAMENTE, PARA O CONSUMIDOR FINAL, NA OPERAÇÃO SUBSEQUENTE.

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

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

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

(...)

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

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

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

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

(...).”

NOTE-SE QUE O SOMATÓRIO DAS ALÍNEAS “A”, “B” E “C”, DO ART. 8º, INCISO II, ACIMA TRANSCRITO, CORRESPONDE EXATAMENTE AO PREÇO FINAL DA MERCADORIA, COBRADO DO CONSUMIDOR, INCLUINDO NÃO APENAS OS CUSTOS DE AQUISIÇÃO PELA DISTRIBUIDORA, MAS TAMBÉM SUA MARGEM DE LUCRO (O QUE ENGLOBA O DESCONTO CONSEGUIDO NA FÁBRICA).

O BÔNUS DADO PELA RECORRENTE À DISTRIBUIDORA NÃO IMPLICA, NECESSÁRIA E AUTOMATICAMENTE, REDUÇÃO DO

PREÇO FINAL, CONSIDERANDO QUE ELE É AFERIDO COM BASE EM PESQUISAS DE MERCADO, NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO.

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

(...)

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

Importante mencionar outros julgados com o mesmo direcionamento supracitado, tais quais: REsp 993409/MG - 2008, REsp 1001713/MG - 2008, REsp 1027786/MG - 2008, Resp 1041331/RJ - 2008, EREsp 715.255/MG - 2010.

Repita-se, o que se extrai das disposições contidas no Anexo XV, relativas à formação da base de cálculo do ICMS/ST, a adoção da base de cálculo correspondente ao montante formado pelo preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, dentre outros, adicionado da parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual de margem de valor agregado ajustada (“MVA ajustada”), somente será aplicável, **quando inexisterem os valores correspondentes ao preço máximo de venda a varejo fixado por autoridade competente, ou na falta deste e do preço sugerido ao público pelo fabricante**, o que não é o caso da maioria das operações autuadas.

Nesse diapasão, salienta-se que o art. 52 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 prevê que o preço sugerido pelo fabricante de sorvetes não está sujeito à aprovação em Portaria da Superintendência de Tributação. Examine-se:

Art. 52. Para os efeitos de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária nas operações subsequentes com as mercadorias de que trata o item 10 da Parte 2 deste Anexo, o preço sugerido pelo fabricante não está sujeito à aprovação em portaria da Superintendência de Tributação.

(2168) Art. 52-A.

Efeitos de 1º/10/2011 a 21/01/2013 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, III, ambos do Dec. nº 45.747, de 29/09/2011:

“Art. 52-A. Na hipótese de operação com mercadoria de que trata o item 10 da Parte 2 deste Anexo em que o valor da operação própria praticado pelo remetente seja igual ou superior a 80% (oitenta por cento) do preço sugerido pelo fabricante para a mercadoria, o imposto devido por substituição tributária será calculado

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

utilizando-se da base de cálculo estabelecida no art. 19, I, "b", 3, desta Parte."

Nota-se que o art. 52-A, acima reproduzido, não determina a aplicação da MVA de forma genérica às operações em comento, como entende a Impugnante.

Trata-se de norma de exceção, aplicável, no período de sua vigência, apenas em relação às operações em que o valor da operação própria praticado pelo remetente seja igual ou superior a 80% (oitenta por cento) do preço sugerido pelo fabricante, para a mercadoria.

Assim, não se verifica que a adoção da base de cálculo prevista no item 3, do inciso II, do art. 19 do RICMS/02 seja uma opção do contribuinte substituto tributário, como alardeado pela Impugnante.

Diferentemente do que ela afirma, não se constata qualquer contradição entre as disposições do RICMS/02 e da Lei nº 6.763/75, quanto à formação da base de cálculo do ICMS/ST. Confira-se:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

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

(...)

2. em relação a operação ou prestação 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.

§ 20. Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final ao consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, será o referido preço por ele estabelecido.

§ 21 - Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos

econômicos, poderá o regulamento estabelecer como base de cálculo esse preço.

Registra-se que no § 21, do art. 13, da Lei nº 6.763/75 consta expressa autorização para que o legislador regulamentar estabeleça, como base de cálculo do ICMS/ST, o preço final a consumidor sugerido pelo fabricante, quando existente, o que foi adotado pelo legislador, conforme já mencionado.

Não socorre a Impugnante, ainda, a alegação de que o preço por ela praticado com o distribuidor diverge do preço praticado com o consumidor final. Ora, a base de cálculo da substituição tributária é o valor que presumidamente o produto irá alcançar ao chegar ao consumidor final, realizando o objetivo de que o ICMS incida em toda a cadeia de consumo.

Nesse mesmo sentido, vale mencionar os ensinamentos de Marco Aurélio Greco, também citado pelo Superior Tribunal de Justiça nas decisões supracitadas, segundo o qual "o interesse arrecadatório da Fiscalização é o de receber o ICMS sobre o ciclo econômico inteiro – portanto, sobre o preço de ponta, na última operação realizada com aquela mercadoria, o consumidor final. É este o preço que vai definir o interesse arrecadatório do Estado" (*in Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador*, 2ª edição, Malheiros, p. 111).

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 (...).

Conforme já destacado, a Lei nº 6.763/75 traz idêntica literalidade.

Portanto, no caso em comento, não importa se o preço praticado pela Autuada nas operações com o distribuidor diverge do preço praticado com o consumidor final, pois, para fins de base de cálculo do ICMS/ST, esse último é quem interessa, no caso, o preço sugerido, valor que presumidamente o produto irá alcançar ao chegar ao consumidor final, realizando o objetivo de que o ICMS incida em toda a cadeia de consumo.

Menciona-se, ainda, quanto às suposições trazidas pela Impugnante de que o preço praticado ao consumidor final poderá ser inferior ao preço presumido, a definitividade do recolhimento antecipado de ICMS na substituição tributária, 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.

Destaca-se que a Impugnante alega, de forma genérica, a discordância quanto aos cálculos constantes nas planilhas de apuração efetuadas pela Fiscalização.

Assim, acosta aos autos a mídia eletrônica de fls. 49, na qual, segundo alega, apresenta *planilhas de cálculos que demonstram os equívocos incorridos, pela autoridade fiscal, na apuração do crédito tributário.*

Não obstante a Impugnante não apresente, pontualmente, quais são os supostos equívocos de cálculos cometidos pela Fiscalização, a Assessoria do CCMG, compulsando o demonstrativo trazido pela Defesa, no qual se fundamentam os supostos equívocos cometidos pela Fiscalização, constatou, a título de exemplo, o seguinte:

- nota fiscal nº 44.813/data: 03/01/14/mercadoria cone morango c/ recheio c/08: a Fiscalização utiliza, para a formação da base de cálculo do ICMS/ST, o preço sugerido constante da tabela de fls. 05 (R\$ 31,20), também utilizado para as mercadorias com a mesma descrição conforme notas fiscais nºs 44.679, 44.777 e 44.778;

- na “conferencia”, apuração realizada pela Impugnante (colunas do demonstrativo destacadas em amarelo), foi utilizado para a apuração do ICMS/ST da referida nota fiscal nº 44.813 o critério previsto no art. 19, alínea “b”, item 3 do Anexo XV do RICMS/02 (MVA).

O que se depreende da apuração realizada pela Impugnante é que ela apurou o ICMS/ST adotando o critério previsto no art. 19, alínea “b”, item 3 do Anexo XV do RICMS/02 (MVA), quando o destinatário das mercadorias é um distribuidor, hipótese em que, no seu entendimento, aplica-se a mencionada base de cálculo do ICMS/ST, conforme observação constante em suas tabelas de preços ao consumidor (fls. 04 e 05).

Contudo, como já abordado, as remessas de mercadorias para distribuidores, bem como a referida informação constante nas mencionadas tabelas de preços, não afastam a determinação contida na legislação tributária sobre a base de cálculo do imposto, que, no caso, é o preço ao consumidor sugerido pelo industrial.

Conforme já mencionando, a Fiscalização, atendendo a diligência de fls. 73, reformulou o crédito tributário (fls. 74/99), oportunidade na qual acrescentou, ao

demonstrativo de apuração, informações sobre os destinatários das mercadorias, dentre outras, e sanou erros contidos na apuração inicial, conforme relata:

Quanto as divergências de cálculo das planilhas a impugnante relata erros de cálculo, mas não descreveu tais erros. O Fisco revisou e apresentou novas planilhas removendo os resultados que estavam zerados ou negativados (que não haveria diferença de ICMS/ST a recolher) mas manteve as fórmulas dos cálculos e apresentou novos títulos às colunas para melhor compreensão de como foi corretamente calculado.

Devidamente intimada da reformulação efetuada pela Fiscalização, a Impugnante não apresentou qualquer apontamento de erro na apuração então efetuada.

Acerca da inclusão do desconto incondicional na base de cálculo da substituição tributária, quando da adoção da MVA, foi aprovada a Súmula nº 06 deste Conselho do CC/MG, divulgada na Portaria nº 06 de 02 de maio de 2001, com a seguinte redação:

SÚMULA 06 – SENDO A BASE DE CÁLCULO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA FORMADA A PARTIR DO PREÇO PRATICADO PELO INDUSTRIAL, OS DESCONTOS INCONDICIONAIS POR ELE CONCEDIDOS NÃO A INTEGRAM.

Registra-se que a Impugnante invocou a Súmula nº 06 em sua peça de defesa.

Informa-se que, embora não haja pronunciamento sobre a revogação da Súmula nº 06, tal comando perdeu aplicabilidade, tendo em vista a legislação tributária vigente. A Súmula nº 06 foi publicada sob a égide do RICMS/96, tendo em vista as decisões reiteradas acerca da base de cálculo da substituição tributária formada a partir do preço praticado pelo industrial (“preço de partida”).

Nesse contexto, tal súmula não deve ser aplicada por incompatibilidade com a legislação vigente.

A alíquota aplicável no cálculo do ICMS/ST, para as mercadorias autuadas, foi a prevista no art. 42, inciso I, alínea “e” do RICMS/02.

Ressalta-se que, além da parcela do ICMS/ST não recolhida pela Autuada, exigiu a Fiscalização a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, §2º, itens I da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

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

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

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

Vale destacar que as normas sancionatórias que se extrai da interpretação conjunta do *caput* e do inciso I, ambos do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, determinam a aplicação da penalidade “em dobro” ao alienante/remetente, contribuinte substituto tributário, por deixar de pagar o imposto devido por substituição tributária, tendo ou não efetuado a retenção cabível.

Nota-se que a norma contida no inciso I, do § 2º, do art. 56 estabelece penalidade aplicável na situação em que haja previsão de responsabilidade por substituição tributária cabível ao alienante/remetente, em relação às operações subsequentes. Ou seja, tal norma situa-se no universo da chamada substituição tributária “progressiva” ou “para frente”.

Desse modo, não prospera a alegação da Impugnante de que tal penalidade não se aplica aos casos de retenção a menor do imposto.

Assim, correta a exigência da parcela do ICMS/ST não recolhida pela Autuada e da Multa de Revalidação de 100% (cem por cento) do valor do ICMS/ST exigido, de acordo com o art. 56, inciso II c/c o § 2º do mesmo artigo, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Foi exigida também, corretamente, a Multa Isolada prevista no art. 55, incisos VII, alínea “c” da citada lei, redação vigente a partir de 01/01/12 (operações autuadas ocorridas em janeiro 2013 a agosto de 2014), *in verbis*:

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

(...)

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

(...)

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

Portanto, corretas as exigências fiscais.

Não prospera, também, o pedido da Impugnante de exclusão dos juros e multas, nos termos do disposto no art. 100, inciso III c/c o parágrafo único do Tributário Nacional (CTN), abaixo reproduzido, em relação ao ICMS/ST exigido sobre o desconto incondicional nos casos em que a apuração do imposto deu-se por meio de aplicação da MVA.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

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

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

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

Parágrafo único - A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

A Impugnante alega que o seu procedimento em não incluir o desconto incondicional na base de cálculo da ST, fundamenta-se em práticas reiteradas da Fazenda Pública. Traz várias respostas dadas pela Superintendência de Tributação da SEF/MG a Consultas de Contribuintes relativas à inclusão do desconto incondicional na base de cálculo do ICMS/ST, das quais se infere que o desconto incondicional não compunha a base de cálculo da substituição tributária quando da aplicação do critério previsto no item 3, do inciso II do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02 (adoção da MVA).

Assim, considera que se o julgamento for favorável à Fazenda Pública, devem ser evocados os direitos apregoados no art. 100 do CTN para exclusão de juros e multas, pois se pautou conforme orientação, em conformidade com normas complementares e orientação determinada pela própria Fiscalização.

Contudo, no período autuado e em relação às operações para as quais a base de cálculo do ICMS/ST é a prevista no item 3 do dispositivo retro (MVA), há dispositivo específico no RICMS/02, no qual consta que os descontos incondicionais devem ser incluídos na base de cálculo da ST.

Ademais, no presente caso, a análise da regra posta no parágrafo único do art. 100 do CTN, permite inferir que não se trata de situação que se enquadra na hipótese do inciso III, do artigo supra, pois, para exclusão dos juros/multas, é necessário que a interpretação da Fiscalização, dada à matéria objeto da lide, seja antiga, iterativa e pacífica, para que justifique a aplicação da norma jurídica em comento.

É o que se extrai da decisão consubstanciada na Apelação Cível 1.0702.02.006504-2/001 do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais – TJMG, cujos excertos, na parte que interessa ao caso dos autos, menciona-se:

AS PRÁTICAS ADMINISTRATIVAS REFERIDAS NO INCISO III DO ART. 100 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO, PARA AUTORIZAR A INCIDÊNCIA DA NORMA DO SEU PARÁGRAFO ÚNICO, O QUAL

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

EXCLUI A IMPOSIÇÃO DE PENALIDADE, A COBRANÇA DE JUROS DE MORA E A ATUALIZAÇÃO DO VALOR MONETÁRIO DA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO, SÃO OS ATOS CONSIDERADOS UNIFORMES, PRATICADOS REITERADAMENTE PELO FISCO, QUE TÊM O EFEITO DE INTEGRAR O PRÓPRIO CONCEITO DE LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E QUE NÃO SE CONFUNDEM COM DILIGÊNCIA OU MEDIDA ISOLADA DE FISCALIZAÇÃO, COMO A REFERIDA PELA PRIMEIRA-RECORRENTE.

SOBRE O TEMA, ALIOMAR BALEEIRO ESCLARECE QUE "CONSIDERA-SE COMO BOA INTERPRETAÇÃO AQUELA QUE RESULTA DE ANTIGA, ITERATIVA E PACÍFICA APLICAÇÃO DA LEI SOB DETERMINADA DIRETRIZ POR PARTE DO PRÓPRIO FISCO. SE AS AUTORIDADES DERAM SENTIDO UNIFORME A UMA DISPOSIÇÃO, ENTENDE-SE TAL INTELIGÊNCIA COMO A MAIS COMPATÍVEL COM O TEXTO." ("DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO", FORENSE, 10ª ED., P. 417).

(...)

POR ISSO, NESTE CASO, NÃO SUBSISTE A PRETENSÃO DE SE APLICAR, EM FAVOR DA PRIMEIRA-APELANTE, A NORMA EXCEPCIONAL DO ART. 100, III E PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

Entretanto, verifica-se que há várias respostas de consultas de contribuintes dadas pelas SUTRI/SEF/MG nas quais consta que o desconto incondicional concedido ao adquirente no valor de venda integra a base de cálculo do ICMS/ST quando da adoção da MVA. Confira-se as seguintes:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 007/2013

PTA Nº : 16.000454627-35

CONSULENTE : Guilherme Luz Silva

ORIGEM : Belo Horizonte - MG

ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - BASE DE CÁLCULO - DESCONTO INCONDICIONAL -Na hipótese do item 3 da alínea "b" do inciso I do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, a base de cálculo da substituição tributária será 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.

(...)

RESPOSTA:

Inicialmente cabe esclarecer que o Decreto nº 46.074/2012 revogou, com vigência a partir de 1º/12/2012, o subitem 51.1 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Desse modo, a previsão de substituição tributária, de âmbito interno, para as operações com meias-calças, meias até o joelho e meias acima do joelho, de compressão degressiva (por exemplo, meias para varizes), classificadas na subposição 6115.10 da NBM/SH, prevaleceu apenas no período de 1º/12/2011 a 30/11/2012. Portanto, os produtos em questão não estão mais sujeitos à sistemática da substituição tributária.

Isso posto, responde-se aos questionamentos formulados.

1 - A base de cálculo da substituição tributária, na hipótese em questão, será aquela determinada no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, ou seja, 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 do citado Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º do mesmo artigo.

Assim, a legislação determina que os valores correspondentes a descontos devem integrar a base de cálculo da substituição tributária.

conforme relatado pela consulente, sua fornecedora consignou nas notas fiscais relativas às vendas de meias o valor dos produtos e um desconto, a fim de se obter o valor efetivamente cobrado na operação. desse modo, restaram definidos, para tais operações, os critérios de formação do preço praticado, ou seja, o valor do produto deduzido do desconto.

logo, a natureza de desconto do valor a menor pago pela consulente foi definida pela própria vendedora das mercadorias. Portanto, independentemente dos motivos que levaram à indicação do desconto nos documentos fiscais emitidos, não há que se falar em correção dos mesmos.

Diante disso, para determinar a base de cálculo da substituição tributária em tais operações, a consulente deve considerar o preço praticado pelo

remetente acrescido dos valores correspondentes aos descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e de outros encargos que lhe foram transferidos ou cobrados, ainda que por terceiros.

(...)

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 23 de janeiro de 2013.

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 006/2013

PTA Nº : 16.000454618-28

CONSULENTE : Comercial Leg Ltda.

ORIGEM : Belo Horizonte - MG

ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - BASE DE CÁLCULO - DESCONTO INCONDICIONAL - Na hipótese do item 3 da alínea "b" do inciso I do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, a base de cálculo da substituição tributária será 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.

Portanto, o caso dos autos não permite a conclusão de que a Autuada agiu em conformidade com a orientação antiga, iterativa e pacífica, de modo a justificar a aplicação da norma jurídica prevista no art. 100 do CTN.

Lado outro, verifica-se que a Impugnante apurou de forma incorreta a base de cálculo para a incidência do imposto, sujeitando-se à imposição da multa de revalidação e dos juros moratórios, conforme prescritos na legislação tributária.

Sobre a redução da multa isolada requerida sob as alegações de que o contribuinte não teve a intenção de sonegar imposto e que a multa não pode superar o tributo sob pena de confisco, agregada de decisão considerada favorável ao pleito, vale ressaltar a dissociação do pretendido com as disposições da legislação vigente, § 3º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, a saber:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.** (Grifou-se).

Desse modo, considerando o acima verificado, o benefício de cancelamento ou redução das penalidades não deve ser aplicado ao caso presente, uma vez que a infração resultou em falta de pagamento do imposto.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 76/99, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Thomas Marcos Franco Alves Rocha e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marismar Cirino Motta. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Derc Fernando Alves Martins Leme e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 22 de março de 2016.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente / Revisora

Cindy Andrade Morais
Relatora

CL