

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.506/17/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000535989-79
Impugnação: 40.010141322-90
Impugnante: CRBS S/A
IE: 001878557.10-67
Proc. S. Passivo: Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR ICMS/ST – BEBIDAS – BASE DE CÁLCULO. Constatado que a Autuada efetuou a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, incidente nas operações com bebidas, em decorrência da apuração da base de cálculo do imposto estar em desacordo com o estabelecido no art. 47-B do Anexo XV do RICMS/02. Exigências do ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea "c", ambos da Lei nº 6.763/75. Infração plenamente caracterizada. Lançamento precedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de janeiro de 2013 a dezembro de 2015, relativo a operações com mercadorias previstas no Protocolo ICMS Nº 11/91 (bebidas), remetidas a destinatários mineiros.

Exigências de ICMS/ST e Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e § 2º, inciso I e 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Instruem o presente lançamento, dentre outros, os seguintes documentos: AIAF nº 10.000016875.54 (fls. 02), Auto de Infração (fls. 04/07), Relatório Fiscal (fls. 08/14) e os anexos 1 a 5 (fls. 16/79). O Anexo 5 encontra-se em mídia eletrônica (CD).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 83/120, juntando documentos às fls. 121/222.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 226/238, refuta as alegações da Defesa.

A Assessoria do CC/MG determina a realização da diligência de fls. 264, que resulta na manifestação da Fiscalização às fls. 271/273.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 275/292, opina pela procedência do lançamento.

Em sessão realizada em 04/05/17, acorda a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, em atendimento à solicitação motivada da Procuradora da Impugnante, marcando-se extrapauta para o dia 11/05/17. Pela Fazenda Pública Estadual, assistiu à deliberação o Dr. Célio Lopes Kalume.

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.

Inicialmente registra-se que a Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração por irregular apuração do *quantum debeat*. Afirma que os valores de PMPF utilizados pela Fiscalização são inferiores aos destacados nas notas fiscais, fazendo com que a diferença entre o valor da operação própria e do PMPF seja muito superior.

Observa-se que as razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

Conforme relatado, a autuação versa sobre a retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de janeiro de 2013 a dezembro de 2015, relativo a operações com mercadorias previstas no Protocolo ICMS Nº 11/91 (bebidas), remetidas a destinatários mineiros.

O cerne da controvérsia instaurada no presente Auto de Infração, encontra-se na correta forma de apuração da base de cálculo do ICMS/ST, relativo às operações com bebidas.

A Impugnante, ao compor a base de cálculo do ICMS/ST utilizou-se do preço médio ponderado a consumidor Final (PMPF).

A Fiscalização por sua vez, entende que a apuração da base de cálculo é regida pelo disposto no art. 47-B do Anexo XV do RICMS/02, uma vez que o valor da operação própria é superior a 86% (oitenta e seis por cento) do valor do PMPF.

E, que o ICMS/ST deveria ter sido calculado nos termos do art. 19, inciso I, alínea b, item 3 do RICMS/02, ou seja, utilizando-se a base de cálculo formada pelo preço praticado pela Contribuinte, acrescida do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecida para a mercadoria, constante da Parte 2 do mesmo Anexo XV.

Nesse contexto, cabe trazer a legislação de regência da matéria e que disciplina as regras aplicáveis a apuração da base de cálculo do ICMS/ST. Veja-se:

Lei nº 6763/75

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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.

(...)

§ 29 Em substituição ao disposto no item 2 do § 19 deste artigo, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou a sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas na alínea "c" do mesmo item.

Conforme se observa, o item 2 do § 19 do art. 13 da Lei nº 6.763/75, acima transcrito, dispõe que a base de cálculo do ICMS/ST será o valor da operação, nele incluídos os demais valores cobrados do destinatário e acrescido da MVA.

Como alternativa a essa forma de apuração, o § 29 do mesmo diploma legal, retromencionado, possibilita a utilização do PMPF, na forma estabelecida em regulamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tal regramento está em consonância com o disposto no inciso II c/c § 6º, ambos do art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, que autoriza os estados a adotarem como base de cálculo da substituição tributária, facultativamente, a MVA ou o PMPF.

Por sua vez, a alínea “b” do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, determina:

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

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015

I - em relação às operações subseqüentes:

(...)

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

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

Efeitos de 12/08/2011 a 31/12/2015

3 - o preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquias 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 PMPF é aplicado como regra geral uma vez que, pela ordem, é o primeiro critério, conforme art. 19, inciso I, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. No entanto, quanto aos produtos cerveja, chopp, refrigerante, água e outras bebidas, há uma norma específica que estabelece uma exceção à sua utilização, consoante art. 47-B do Anexo XV do RICMS/02.

Assim, não obstante os argumentos apresentados pela Impugnante, verifica-se que no art. 47-B do Capítulo I do Anexo XV do RICMS/02 consta, expressamente, que nas operações internas com as mercadorias em questão, se o valor da operação própria do remetente for superior a 86% (oitenta e seis por cento) do PMPF divulgado pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, então a base de cálculo do ICMS/ST a ser adotada deve ser a estabelecida no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 do referido Anexo XV (aplicação de margem de valor agregado – MVA) e não o PMPF:

Efeitos de 1º/03/2011 a 31/12/2015

Art. 47-B. Na hipótese de operação interna com mercadoria de que trata o item 1 da Parte 2 deste Anexo em que o valor da operação própria

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

praticado pelo remetente seja superior a 86% (oitenta e seis por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) estabelecido para a mercadoria, o imposto devido por substituição tributária será calculado utilizando-se da base de cálculo estabelecida no art. 19, I, "b", 3, desta Parte.

O dispositivo legal supratranscrito veio para coibir distorções na apuração do ICMS/ST quando o valor da operação própria se aproxima em demasia do valor do PMPF e está em consonância com o disposto no art. 8º, inciso II c/c § 6º da Lei Complementar nº 87/96, que autoriza os estados a adotarem como base de cálculo da substituição tributária, facultativamente, a MVA ou o PMPF.

O mencionado art. 47-B do Anexo XV do RICMS/02 condiciona a utilização do PMPF, em operações internas, somente aos casos em que o valor da operação própria praticado pelo remetente seja inferior a 86% (oitenta e seis por cento) do valor do PMPF.

No caso em tela, uma vez que a operação própria é superior a 86% (oitenta e seis por cento) do PMPF, a empresa autuada deveria ter apurado a base de cálculo do ICMS/ST com a observância do item 3, alínea "b" do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, ou seja, por meio da aplicação da MVA.

Cabe destacar que a atividade fiscal é vinculada e obrigatória, conforme previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), sendo dever de ofício da Autoridade Administrativa a aplicação estrita da legislação tributária. Assim, não merece análise as alegações da Impugnante de que a autuação fiscal não parece ponderada, no sentido de pressionar ainda mais o setor produtivo, quando este promove o desenvolvimento socioeconômico local.

A Impugnante defende que, ainda que se considere válido o disposto no referido art. 47-B, não haveria espaço no presente caso para sua aplicação, uma vez que o valor do volume total de vendas no estado estaria abaixo de 86% (oitenta e seis por cento) do valor do PMPF, conforme tabelas que elabora às fls. 93/95.

A Fiscalização analisa os dados apresentados pela Impugnante e assim se manifesta:

Sem sombra de dúvidas, a aferição prevista no § 1º, do artigo 47-B em tese, considera a totalidade das operações praticadas pelo contribuinte e deve se dar por mercadoria, uma vez que a cada uma é atribuída um PMPF. Entendimento diverso, levaria à comparação de grandezas diferentes, em face da individualidade do valor do PMPF.

Ocorre que a Impugnante, em sua análise, não efetuou a verificação por mercadoria e por valor unitário do produto, mas sim, por período fechado, verificando o valor total de todas as operações próprias dentro do estado.

A Fiscalização corretamente apurou a exigência fiscal por meio das planilhas constantes do Anexo 5 (fls. 79) onde consta, detalhadamente, a apuração da

diferença do valor do ICMS/ST a ser recolhido, usando como base de cálculo a MVA, apresentando inclusive as fórmulas utilizadas na apuração, e a relação de todas as notas fiscais objeto da cobrança.

Constata-se da análise da planilha “TOTAL APURAÇÃO MVA 2013_A_2015_ALFENAS.xlsx”, parte do mesmo anexo, que quando na coluna “AA” – “BCOP>86%BCST” consta a expressão “SIM”, indica que a base de cálculo do ICMS – Operação Própria (coluna “O”) é superior a 86% (oitenta e seis por cento) do valor contido na coluna “Z” – “BCST_PMPF_FISCO”. Portanto, todos os valores da referida coluna extrapolam os limites definidos na legislação tributária, acima transcritos. Para estes casos a Fiscalização calcula o ICMS/ST pela MVA, tomando o valor da base de cálculo do ICMS das operações próprias acrescido das demais parcelas cobradas do adquirente e acrescido pela MVA inserida na coluna “X”.

Registra-se que, conforme afirma a Fiscalização, os dados expressos nas planilhas que constam do Anexo 5 refletem os itens de mercadorias originalmente contidos nas NF-e emitidas pela Contribuinte e não foram alterados. A Fiscalização detalha, ainda, todos os campos e fórmulas que foram inseridas nas planilhas a fim de se apurar o crédito tributário ora autuado no Anexo 1 – “Passo a Passo – Planilhas”, fls. 16/19.

Portanto, não merece prosperar essa tentativa da Impugnante de demonstrar que se comporou da forma como prevê expressamente o dispositivo regulamentar porque, além de todo o já exposto, observa-se que ela não atendeu aos requisitos procedimentais nele exigidos. Veja-se:

Efeitos de 1º/03/2011 a 31/12/2015

Art. 47-B. Na hipótese de operação interna com mercadoria de que trata o item 1 da Parte 2 deste Anexo em que o valor da operação própria praticado pelo remetente seja superior a 86% (oitenta e seis por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) estabelecido para a mercadoria, o imposto devido por substituição tributária será calculado utilizando-se da base de cálculo estabelecida no art. 19, I, “b”, 3, desta Parte.

§ 1º Para a apuração do imposto devido a título de substituição tributária nas operações com as mercadorias de que trata o item 1 da Parte 2 deste Anexo, o sujeito passivo poderá optar pelo seguinte tratamento relativamente à base de cálculo:

I - utilizar o PMPF em todas as operações com as mercadorias de que trata o item 1 da Parte 2 deste Anexo ocorridas no período de apuração do imposto, quando, consideradas as operações de vendas no estabelecimento ocorridas até o décimo terceiro período anterior ao período da operação, excluídas as operações do período imediatamente anterior, o somatório dos valores das operações próprias for igual ou inferior a 86% (oitenta e seis por cento) do somatório das bases de cálculo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do imposto devido a título de substituição tributária, calculadas com base no PMPF;

II - aplicação do disposto no caput no período de apuração quando o percentual a que se refere o inciso anterior for superior a 86%(oitenta e seis por cento).

§ 2º Na hipótese no § 1º, será observado o seguinte:

I - o sujeito passivo efetuará a opção mediante termo lavrado no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termo de Ocorrências (RUDFTO) e comunicação ao Fisco, protocolizada na Administração Fazendária a que estiver circunscrito o estabelecimento;

II - a opção produzirá efeitos a partir do período de apuração subsequente à protocolização da comunicação ao Fisco;

III - o sujeito passivo entregará ao Fisco demonstrativo trimestral, em meio eletrônico, contendo a memória de cálculo dos percentuais de cada período de apuração a que se refere o parágrafo primeiro, mediante protocolo na Administração Fazendária a que estiver circunscrito o estabelecimento, até o dia:

(...)

IV - na hipótese de não entrega do demonstrativo até a data estabelecida no inciso III deste parágrafo, aplicar-se-á o disposto no caput a partir do período de apuração subsequente e, se verificada a reincidência no mesmo exercício financeiro, a opção será automaticamente cancelada, a partir do primeiro dia do período subsequente;

V - deverá constar no campo Informações Complementares da nota fiscal de saída, o número e data do protocolo da comunicação de opção e a informação de que o ICMS devido por substituição tributária foi apurado nos termos do inciso I ou II do § 1º deste artigo; (Grifou-se).

Conforme verifica a Fiscalização, nenhum desses procedimentos foram cumpridos pela Autuada, não notificou a requerida opção, quanto mais protocolizou qualquer demonstrativo com memória de cálculo ou consignou tais observações em suas notas fiscais de saída. Ao fazer a opção pelo disposto no art. 47-B, § 1º, inciso I, o contribuinte deverá cumprir todos os requisitos impostos no § 2º do mesmo artigo. Do contrário, impõe-se a observância do *caput* do referido artigo, tal como fez a Fiscalização.

Além disso, como já mencionado, ao efetuar os cálculos apresentados em sua peça de defesa, a Impugnante considera as operações totais de vendas no estabelecimento ocorridas até o décimo terceiro período anterior ao período da

operação. Entretanto, essa análise deve se dar por mercadoria uma vez que a cada uma é atribuída um PMPF.

Importante salientar que a Autuada conhecia as regras do referido art. 47-B e, mesmo assim, por opção exclusivamente sua, utilizou o PMPF para apurar o ICMS-ST devido nas suas operações. É o que depreende-se da análise do “Comunicado da AMBEV S/A, Administração Central, Diretoria Jurídica” endereçado aos clientes e distribuidores dos produtos de seu portfólio, conforme Anexo 4, fls. 77. Confira-se trechos do comunicado da empresa, *in verbis*:

(...)

Contudo, os art. 47-A e 47-B do Anexo XV preveem que, na hipótese em que o valor da operação própria praticado pelo remetente seja superior a 80% (oitenta por cento) – na operação interestadual – ou 86% (oitenta e seis por cento) – na operação interna – do preço médio ponderado a consumidor final estabelecido em portaria, o imposto devido a título de substituição tributária deverá ser calculado pela aplicação de margem de valor agregado (MVA).

(...)

informamos que utilizamos tão somente o preço médio de venda fixado pela Secretaria da Fazenda para apurar o ICMS-ST devido nas nossas operações, independentemente do valor praticado.

Por fim, destacamos que qualquer responsabilidade decorrente dessa discussão recairá tão somente sobre a Ambev, que, com base na legislação em vigor, é a substituta tributária nas operações com chope, cerveja e refrigerante.

Estamos à disposição para quaisquer esclarecimentos necessários. (Grifou-se).

Quanto ao documento protocolado pela Impugnante no âmbito deste Conselho, conforme Protocolo nº 16890 de 23/01/17 (fls. 265/270), cumpre registrar que não guarda analogia com as exigências fiscais nestes autos.

Quanto a afirmação de que os valores de PMPF utilizados pela Fiscalização são inferiores aos destacados nas notas fiscais, fazendo com que a diferença entre o valor da operação própria e do PMPF seja muito superior, transcreve-se parte da manifestação fiscal da análise dos dados apresentados pela Impugnante nas tabelas de fls. 89:

É falsa a assertiva da defesa nos itens 20 a 26 da impugnação, às fls. 88/90, no que tange ao emprego pelo fisco de PMPF divergente daqueles divulgados pelas Portarias SUTRI, nas situações que lista no documento 5 e no quadro que traz à fl. 89. Senão vejamos. As Portarias SUTRI de nºs 325 e 326, de 19/12/2013, respectivamente para cerveja e chope e

refrigerantes e energéticos, vigorou de 01/01 a 30/06/2014. Portanto, todas as operações de saída acobertadas pelos documentos emitidos nesse interstício, devem observar os respectivos PMPF ali estabelecidos. É o caso do produto “Skol lata 550ml” listado no item 122, da Portaria 325, com PMPF de R\$ 2,65, bem como do produto “Citrus Antártica pet 1,5l” listado no item 383, da Portaria 326, com PMPF de R\$ 2,55. Nesse sentido, foram corretos os cálculos fiscais ao observar os limites temporais impostos pelas referidas portarias.

No que tange a todas as outras notas fiscais listadas no quadro de fl. 89, cujas datas de emissão constam como sendo de 01 e 02/08/2013, incumbe salientar a Portaria SUTRI de nº 286, de 23/07/2013, cuja vigência foi de 01/08 a 31/12/2013. Assim, não é lícito nelas aplicar PMPF estabelecido pela Portaria 275, de 27/06/2013, como quer a defesa, já que sua vigência ficou restrita ao período de 01 a 31/07/2013. A título de exemplo, destaca-se apenas o caso do produto “Guaraná Champanhe Antártica pet 2l” com previsão no item 498, da Portaria nº 286/2013, em que o PMPF é exatamente de R\$ 4,27 por unidade, conforme levado a efeito pelo fisco. Em função disso, nenhum reparo é cabível.

Portanto, constata-se que a Autuada utilizou de PMPF divergente do previsto para o período nas notas fiscais citadas. Ela deve seguir rigorosamente as portarias da SUTRI de acordo com as mercadorias e a data de sua vigência. Observa-se que os valores do PMPF levados a efeito pela Fiscalização estavam vigentes na data de emissão dos documentos fiscais autuados, portanto, não cabe qualquer reparo nas exigências fiscais.

Da mesma forma, não encontra respaldo legal a argumentação da Impugnante em relação ao produto “Pepsi Cola One Way 1L” que utilizou corretamente a pauta classificada como “outras marcas de refrigerantes” e que a Fiscalização teria utilizado, equivocadamente, a pauta do Guaraná Antártica.

A Fiscalização utilizou a pauta correspondente ao item 923 do Anexo I da Portaria 473/15 (embalagem VD 1000ml, marca Pepsi Cola). A partir de 29/10/15 o PMPF determinado a este produto é de R\$ 2,86 (dois reais e oitenta e seis centavos) como considerado pela Fiscalização. E, a identidade do produto (Pepsi Cola One Way 1L) se amolda perfeitamente à constante no referido item já que, a teor da legenda existente ao final da referida Portaria, a embalagem “VD” significa “vidro descartável”, equiparável, portanto, a “one way” traduzível em “sentido único”, ou seja, embalagem não retornável.

Uma vez que há previsão expressa de PMPF para um produto específico, não é facultado ao contribuinte escolher qual o PMPF irá utilizar da forma como lhe parecer conveniente. Portanto, não há respaldo para o PMPF utilizado pela

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Impugnante, qual seja, “outras marcas de refrigerantes”, uma vez que há um PMPF específico ao citado produto de fabricação da AMBEV.

Outrossim, constata a Fiscalização que a Autuada aplicou de maneira incorreta o PMPF para os produtos que apresenta em sua impugnação, seja por inobservância do período de vigência das portarias da SUTRI, seja por equívoco na identificação do PMPF correto por mercadoria.

Assim, não merece prosperar as alegações da Impugnante, conforme relaciona às fls. 233/234 de sua manifestação fiscal e acertadamente assim conclui:

A evidência é que os PMPF aplicados, e trazidos à baila, pelo contribuinte não encontram respaldo nas portarias publicadas em todos os casos da fl. 89 e, extensivamente, ao documento de nº 5. Nesse contexto, e como não poderia ser diferente, já que o caput do artigo 47-B, em tese, determina a comparação do valor da operação própria com o PMPF estabelecido para a mercadoria, foram mantidas as exigências fiscais originais, considerando-se que os valores do PMPF levados a efeito pelo fisco estavam vigentes na data de emissão dos documentos fiscais pelo autuado. Diante do notório acerto dos cálculos fiscais, não cabe qualquer modificação das exigências lançadas.

A Impugnante alega, ainda, que não poderiam ter sido considerados, tal como fez a Fiscalização, os valores referentes aos descontos incondicionais na apuração da base de cálculo do imposto, o que já estaria pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça, por meio da Súmula nº 457. Isso porque, entende que o substituto deverá aplicar a MVA sobre o efetivo preço por ele praticado em suas operações próprias para chegar à base presumida da operação para frente.

É incontroverso o entendimento de que os descontos que independem de condição não integram a base de cálculo do ICMS nas operações próprias do contribuinte, conforme prescrevem os arts. 13, § 1º, inciso II, alínea “a” da LC nº 87/96 e 13, § 2º, inciso 1, alínea “b”, da Lei nº 6.763/75. Contudo, esse entendimento não pode ser invocado para que se adote o mesmo critério na formação da base de cálculo do ICMS/ST, em razão de se tratar de operação futura, inexistindo a garantia de que o desconto será automaticamente transferido ao consumidor final.

E, em 11/08/11 foi publicado o Decreto nº 45.688, que alterou a redação do item 3, alínea “b”, inciso I do art. 19, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02, evidenciando, de forma expressa, que os “descontos concedidos, inclusive o incondicional”, integram a base de cálculo da substituição tributária. Confira-se:

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

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

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

(...)

3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a 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).

Tal disposição respalda-se no art. 8º da LC nº 87/96, *in verbis*:

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

(...)

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

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

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes;

(...)

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei (...).

Saliente-se que a Lei nº 6.763/75 traz redação idêntica.

Ressalta-se que essa alteração na legislação teve por escopo corrigir distorções verificadas na base de cálculo do imposto devido por substituição tributária, provocadas pela utilização indevida dos descontos incondicionais, como artifício para reduzir o valor do ICMS/ST a pagar. Assim, com respaldo em decisão do Superior Tribunal de Justiça - Recurso Especial nº 1.027.786-MG – segundo a qual os descontos

incondicionais devem compor a base de cálculo da substituição tributária para frente, promoveu-se a alteração supracitada no Anexo XV do RICMS.

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

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

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

(...)

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

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

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

(...)

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

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

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

Essa matéria já foi objeto de análise por este Conselho de Contribuintes, oportunidade em que foi considerada correta a inclusão do desconto incondicional na base de cálculo do ICMS/ST, conforme se verifica dos Acórdãos nºs 21.081/13/1ª, 21.458/14/1ª, 21.619/15/3ª, 21.694/15/3ª, 4.099/15/CE, 4386/15/CE e 4398/15/CE, dentre outros.

O TJMG vem corroborando esse entendimento, conforme acórdãos anexos ao Anexo 3 dos autos, fls. 45/77. Confira-se:

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

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

2. NÃO HÁ QUE SE FALAR EM INAPLICABILIDADE DO ART. 47-A POR SUPOSTA VIOLAÇÃO A LEI COMPLEMENTAR Nº. 87/96, AO PROTOCOLO ICMS Nº11/91 E A DECISÃO PROFERIDA PELO

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NOS AUTOS DA ADI 1.851/AL, TENDO EM VISTA O ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL PACÍFICO DESTE EG. TRIBUNAL, NO SENTIDO DE QUE SE TRATA DE IMPORTANTE REGRA DE ELISÃO FISCAL.

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

(...)

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

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

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa que aduz que foram imputadas duas penalidades para o mesmo fato.

As penalidades aplicadas decorrem de infrações distintas, pelo que, não se confundem. Enquanto a multa de revalidação constitui sanção pelo descumprimento de obrigação principal (pagamento a menor do imposto), a multa isolada tem como pressuposto o descumprimento de obrigação acessória (consignar em documento fiscal valor da base de cálculo menor que a prevista na legislação).

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 – COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Diante disso, não se vislumbra a ocorrência do *bis in idem* apontado pela Defesa em relação às penalidades exigidas pela Fiscalização.

Também não merece prosperar a alegação de que é indevida a multa isolada. A Impugnante defende que não houve descumprimento de obrigação acessória, afirmando que o suposto equívoco na emissão das notas fiscais autuadas deu-se em razão de divergência interpretativa da legislação estadual em vigor.

Entretanto, razão não lhe assiste.

Conforme já demonstrado, a penalidade aplicada pela Fiscalização amolda-se perfeitamente à irregularidade praticada pela Autuada. Está claro nos autos o descumprimento de obrigação acessória, qual seja, consignar em documento fiscal valor da base de cálculo menor que a prevista na legislação. Verifica-se:

Lei nº 6763/75

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

(...)

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;

Quanto aos acórdãos citados pela Impugnante na tentativa de embasar o seu entendimento, observa-se que à época dos julgamentos apontados, o dispositivo eleito pela Fiscalização para embasar a exigência da multa isolada por indicação a menor da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária, foi outro, qual seja, o art. 54, inciso VI, da Lei nº 6763/75. No caso dos autos, o dispositivo que ampara tal exigência fiscal, conforme já mencionado, é o art. 55, inciso VII, alínea "c", da mesma lei, que é específico à irregularidade, conforme se verifica da transcrição supra. Conforme observa a Fiscalização, sua vigência se deu a partir de 01/01/12, amoldando-se completamente à matéria em contenda.

Corretas, portanto, as exigências fiscais de ICMS/ST e Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e § 2º, inciso I e 55, inciso VII, alínea "c", ambos da Lei nº 6.763/75.

Por fim, registra-se que a Impugnante requer que seja determinada a baixa dos autos em diligência para que os cálculos apurados pela Fiscalização sejam revistos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Assim, observa-se que as exigências fiscais restaram devidamente comprovadas, o lançamento foi realizado com a plena observância da legislação tributária e, não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo se torna o lançamento em exame.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Cíntia Tavares Ferreira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida e Wagner Dias Rabelo.

Sala das Sessões, 11 de maio de 2017.

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente / Revisor**

**Carlos Alberto Moreira Alves
Relator**

GR