

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.464/17/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000628369-09  
Impugnação: 40.010141970-57  
Impugnante: Pauta Distribuição e Logística S.A.  
IE: 001576945.00-96  
Proc. S. Passivo: Paulo Sérgio Schweitzer/Outro(s)  
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - RJ

### **EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO.** Constatada a retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST devido pela Autuada ao estado de Minas Gerais na condição de contribuinte substituto tributário, por força de convênio e protocolos de ICMS, nas operações de remessa de mercadorias destinadas a contribuintes localizados neste estado, em decorrência de a apuração da base de cálculo do imposto estar em desacordo com o estabelecido no art. 19, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento precedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST, relativo a operações ocorridas no período de janeiro de 2012 a dezembro de 2015, com mercadorias relacionadas nos itens 6, 19, 25, 29, 44 e 45 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (efeitos até 31/12/15), remetidas pela Autuada, estabelecida no estado de Santa Catarina, contribuinte substituto tributário, a contribuintes estabelecidos no estado de Minas Gerais.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 103/120.

Após apreciação da Impugnação, a Fiscalização junta ao PTA, relatório listando todas as mercadorias vinculadas à ação fiscal com as respectivas classificações na NBM/SH, abrindo vista à Autuada.

Em aditamento à Impugnação, a Autuada manifesta-se às fls. 148/152 reiterando todos os argumentos da defesa inicial.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 154/183.

***DECISÃO***

**Da Preliminar**

**Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois 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.

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

As informações contidas no relatório do Auto de Infração são suficientes para a ampla defesa. A alegação de falta de informação do código NCM no relatório não invalida o lançamento.

As vendas foram realizadas pela Impugnante, que tem o total conhecimento do que comercializou assim como todas as informações inerentes ao negócio.

Para emissão das notas fiscais, é necessário o pleno conhecimento da NCM vinculada a cada mercadoria, não podendo, portanto, ser considerada a alegação de nulidade.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

**Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST, relativo a operações ocorridas no período de janeiro de 2012 a dezembro de 2015, com mercadorias relacionadas nos itens 6, 19, 25, 29, 44 e 45 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (efeitos até 31/12/15), remetidas pela empresa autuada, estabelecida no estado de Santa Catarina, contribuinte substituto tributário, a contribuintes estabelecidos neste Estado.

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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### 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 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 retro, que os estados possuem competência para estabelecer, mediante lei, o regime de substituição tributária em relação às mercadorias selecionadas.

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;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nestes termos, tratando-se de operação interestadual, como no caso dos autos, o regime de substituição tributária em relação às operações com mercadorias depende de convênio ou protocolo firmado entre os estados envolvidos.

Os produtos, objeto da autuação em análise, estão sujeitos à substituição tributária conforme protocolos do qual são signatários os estados de Santa Catarina e Minas Gerais.

No presente caso, a Autuada questiona a não exclusão dos descontos incondicionais na formação da base de cálculo do ICMS/ST e aduz que a legislação mineira viola o princípio da não cumulatividade previsto no inciso I do § 2º do art. 155 da Constituição Federal

Contudo, sem razão a Impugnante.

O procedimento adotado pelo estado de Minas Gerais para a apuração da base de cálculo do ICMS/ST em relação às operações ou prestações subsequentes tem previsão legal. Examine-se:

Lei Complementar n° 87/96:

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.

(...)

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

(...)

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo.

(Grifou-se)

O Protocolo ICMS nº 192/09, do qual os estados de Minas Gerais e Santa Catarina são signatários, dispõe sobre a substituição tributária nas operações com produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos. Veja-se:

Cláusula terceira A base de cálculo do imposto, para os fins de substituição tributária, será o valor correspondente ao preço a consumidor constante na legislação do Estado de destino da mercadoria para suas operações internas com os produtos mencionados neste Protocolo.

§ 1º Em substituição ao valor de que trata o "caput", a legislação do Estado de destino da mercadoria poderá fixar a base de cálculo do imposto como sendo o preço praticado pelo remetente, incluídos os valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual de margem de valor agregado ajustada ("MVA Ajustada"), calculado segundo a fórmula "MVA ajustada = [(1+ MVA ST original) x (1 - ALQ inter) / (1- ALQ intra)] -1", onde:

(Grifou-se).

Redação análoga encontra-se nos dispositivos definidores da base de cálculo dos Protocolos ICMS nºs 19/85, 195/09, 198/09 e 199/09, bem como do Convênio ICMS nº 135/06, que dispõem sobre a substituição tributária nas operações com mercadorias alcançadas pela presente autuação.

Na Lei nº 6.763/75, a base de cálculo do ICMS/ST está disciplinada nos seguintes termos:

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 subsequentes, 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 subsequentes, 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.”

(Grifou-se).

A legislação posta leva à conclusão de que não se deve subtrair da soma dos valores que formam a base de cálculo da substituição tributária, o valor referente a eventual desconto concedido ao adquirente das mercadorias. Nos dispositivos retrotranscritos não há qualquer menção nesse sentido.

No art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, tem-se que, não havendo preço final a consumidor, fixado por órgão público competente ou sugerido pelo fabricante ou importador, a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será obtida pelo somatório das seguintes parcelas: o valor da operação própria, o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço e a margem de valor agregado.

Para efeitos da determinação da base de cálculo da substituição tributária, deve-se considerar o valor da operação igual ao valor total dos produtos, embora o contribuinte tenha concedido um desconto para o adquirente, que só deverá ser observado para efeitos de determinação da base de cálculo do ICMS devido por conta da sua operação direta com o cliente.

Quanto ao Protocolo ICMS nº 192/09, o § 1º da cláusula terceira estabelece que a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será formada pelo preço praticado pelo remetente, incluídos os valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual de margem de valor agregado ajustada, quando não houver o valor de que trata o *caput*.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Veja-se que não há qualquer referência a descontos. Utiliza-se a expressão “preço praticado” que, *a priori*, entende-se como o preço usualmente praticado em operações sem a concessão de benefícios eventuais.

Na Lei nº 6.763/75, o tema é tratado nos §§ 19 a 21 do art. 13 que refletem os termos da Lei Complementar nº 87/96.

Diferentemente, quando se trata da base de cálculo do ICMS devido pela operação própria do contribuinte, o legislador deixa claro que o desconto incondicional, aquele que não está subordinado a evento futuro ou incerto, não deve compor esta base de cálculo. Confira-se a legislação:

Lei Complementar nº 87/96:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

(...)

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

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do *caput* deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

(...)

(Grifou-se).

Lei nº 6.763/75:

Art. 6º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

VI - na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

IV - na saída de mercadoria, prevista no inciso VI do artigo 6º, o valor da operação;

(...)

§ 2º Integram a base de cálculo do imposto:

1. nas operações:

a) todas as importâncias recebidas ou debitadas pelo alienante ou pelo remetente, como frete, seguro, juro, acréscimo ou outra despesa;

b) vantagem recebida, a qualquer título, pelo adquirente, salvo o desconto ou o abatimento que independa de condição, assim entendido o que não estiver subordinado a evento futuro ou incerto;

(...)

(Grifou-se).

RICMS/02:

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

IV - na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que em transferência para outro estabelecimento do mesmo titular:

a) ressalvada a hipótese prevista na alínea seguinte, o valor da operação ou, na sua falta:

(...)

(Grifou-se)

Art. 50. Integram a base de cálculo do imposto:

I - nas operações:

a) todas as importâncias recebidas ou debitadas pelo alienante ou pelo remetente, como frete, seguro, juro, acréscimo ou outra despesa;

b) a vantagem recebida, a qualquer título, pelo adquirente, salvo o desconto ou o abatimento que independam de condição, assim entendido o que não estiver subordinado a evento futuro ou incerto;

(...)

(Grifou-se).

Portanto, tendo em vista o tratamento diferenciado da legislação no que diz respeito ao desconto na composição da base de cálculo do imposto, determinando expressamente que o desconto incondicional não integra a base de cálculo da operação própria do contribuinte e silenciando quanto à base de cálculo da substituição tributária, conclui-se que, no caso da operação própria, o desconto incondicionalmente concedido



é definitivo, não dependente de evento futuro, não devendo o seu valor ser tributado, ao passo que, havendo substituição tributária para frente, não há nenhuma garantia de que o desconto concedido, incondicionalmente ou não, será repassado nas operações posteriores, não devendo, dessa forma, ser considerado (subtraído do valor dos produtos) no momento da determinação da base de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária.

No RICMS/02, a regra geral para determinação da base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária em relação às operações subsequentes é disciplinada no art. 19 do seu Anexo XV, a saber:

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

I - em relação às operações subsequentes:

a) tratando-se de mercadoria cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, o preço estabelecido;

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

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;

(...)

A redação do item 3 da alínea “b”, inciso I do art. 19, acima transcrito, vigente de 12/08/11 a 31/12/15, implementada pelo Decreto nº 45.668/11, objetivou deixar de forma expressa que os “descontos concedidos, inclusive o incondicional”, integram a base de cálculo do ICMS/ST, consubstanciando o entendimento que já se encontrava na legislação, notadamente no art. 8º da LC nº 87/96 e no § 19 do art. 13 da Lei nº 6.763/75.

Com relação à consulta de contribuinte formulada à SEFAZ/SC, objetivando esclarecer “se o desconto incondicional concedido no documento fiscal deve ou não ser abatido da base de cálculo do ICMS na substituição tributária”, deve

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ser limitada as operações no Estado, tendo em vista a autonomia dos Estados brasileiros.

Do exposto, considerando que o desconto incondicional não pode ser subtraído do valor da operação para efeitos de determinação da base de cálculo da substituição tributária à luz da legislação de regência do ICMS, não procedem as argumentações apresentadas pelo Sujeito Passivo.

Assim, corretas as exigências de ICMS/ST e das multas de revalidação e isolada.

A Multa de Revalidação foi exigida no percentual de 100% (cem por cento), nos termos do que dispõe o art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75:

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 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;

(...)

Já a Multa Isolada aplicada é a prevista no art. 55, inciso VII, alínea "c" da Lei nº 6.763/75, *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).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, como restou demonstrado que a Autuada não cumpriu a obrigação acessória a que estava obrigada, ou seja, consignou nas notas fiscais que emitiu, base de cálculo do ICMS menor que a prevista na legislação, correta a exigência da multa isolada.

Por fim, quanto às assertivas de ilegalidade e de violação a preceitos constitucionais trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, não compete ao órgão julgador administrativo apreciá-las, dado o impedimento previsto no art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08), *in verbis*:

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

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

(...)

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes e Maria Vanessa Soares Nunes.

**Sala das Sessões, 01 de junho de 2017.**

**Marco Túlio da Silva**  
**Presidente / Revisor**

**Vander Francisco Costa**  
**Relator**