

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.582/21/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001445316-05
Impugnação: 40.010149808-94
Impugnante: CRBS S/A
IE: 001878557.23-90
Proc. S. Passivo: Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – BEBIDAS. Constatada a retenção e o recolhimento a menor de ICMS/ST, devido pela Autuada, estabelecida em São Paulo, que por força do Protocolo ICMS nº 11/91 está obrigada a reter e recolher o ICMS/ST na saída de cervejas, chopes, refrigerantes, águas e outras bebidas para contribuintes deste estado, na condição de substituta tributária, nos termos dos arts. 13, 19, inciso I, alínea “b”, 46, inciso III, alínea “a” e 47-A, *caput*, todos Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, além dos valores dos PMPFs estipulados em portaria da SEF/MG. Infração caracterizada. Crédito tributário com reconhecimento e quitação parciais pela Autuada e, posteriormente, reformulado pela Fiscalização. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre retenção e recolhimento a menor de ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST), em períodos compreendidos entre abril de 2015 e julho de 2017, de responsabilidade da Autuada, estabelecida em São Paulo, relativo a operações de saída, com destino a contribuintes mineiros, de cervejas e refrigerantes, produtos incluídos no Protocolo ICMS nº 11/91, do qual são signatários os estados de São Paulo e Minas Gerais.

A Autuada não observou as prescrições dos arts. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 e 47-A, ambos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, relativas às hipóteses de utilização de Margem de Valor Agregado (MVA) em substituição ao Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF) na formação da base de cálculo da substituição tributária a ser consignada no documento fiscal, o que resultou em retenção e recolhimento e menor do ICMS/ST.

Além disso, em algumas situações nas quais a base de cálculo do ICMS/ST a ser adotada era o PMPF, houve utilização de valores inferiores àqueles previstos nas portarias publicadas pela Superintendência de Tributação (SUTRI) da Secretaria de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fazenda do Estado de Minas Gerais (SEF/MG), o que também resultou em retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 29/83, Termo de Reconhecimento Parcial de Débito e comprovante de quitação, conforme documentos de fls. 111/114.

Em virtude da quitação parcial do crédito tributário pela Autuada, a Fiscalização reformula o lançamento às fls. 313/314 e colaciona aos autos:

- Relatório Fiscal e mídia em CD (fls. 303/312);
- Termo de Reformulação do Lançamento, fls. 313/314;
- Demonstrativo do Crédito Tributário, fls. 315/316.

Aberta vista, a Impugnante promove o aditamento da Impugnação às fls. 320/328.

O Fisco promove nova reformulação do lançamento e acosta aos autos:

- Termo de Reformulação do Lançamento, fls. 337/338;
- Demonstrativo do Crédito Tributário, fls. 339/340;
- Relatório Fiscal e mídia em CD (fls. 341/355).

Regularmente cientificada, a Impugnante promove aditamento da Impugnação às fls. 359/369.

A Fiscalização novamente se manifesta (fls. 371/387).

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre retenção e recolhimento a menor de ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST), em períodos compreendidos entre abril de 2015 e julho de 2017, de responsabilidade da Autuada, estabelecida em São Paulo, relativo a operações de saída, com destino a contribuintes mineiros, de cervejas e refrigerantes, produtos incluídos no Protocolo ICMS nº 11/91, do qual são signatários os estados de São Paulo e Minas Gerais.

A Autuada não observou as prescrições dos arts. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 e 47-A, ambos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, relativas às hipóteses de utilização de Margem de Valor Agregado (MVA) em substituição ao Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF) na formação da base de cálculo da substituição tributária a ser consignada no documento fiscal, o que resultou em retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST.

Além disso, em algumas situações nas quais a base de cálculo do ICMS/ST a ser adotada era o PMPF, houve utilização de valores inferiores àqueles previstos nas portarias publicadas pela Superintendência de Tributação (SUTRI) da Secretaria de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fazenda do Estado de Minas Gerais (SEF/MG), o que também resultou em retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST.

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

Em relação aos valores apontados pela Defesa no item III, às fls. 33, referentes a pagamento parcial de ICMS/ST relativo à divergência apurada em relação aos novos valores de PMPF fixados pelas Portarias emitidas pela Superintendência de Tributação, conforme planilha anexa (doc. 05 às fls. 109), foi efetuada pelo Fisco a reformulação do crédito tributário às fls. 303/316, onde foram refeitos os cálculos do ICMS/ST no período autuado referentes aos recolhimentos de complementação de pauta de PMPF efetuados pela Autuada a título de pagamento parcial do Auto de Infração, valor este que se tratava dos registros autuados e que ficou demonstrado no Anexo V, “coluna D” da planilha “DCMM (abril de 2015 a julho de 2017) – “São Paulo”- ICMSST-MR”.

A infração apontada pela irregularidade listada no item “a” do “Relatório Fiscal” às fls. 09/17 foi motivada pelo uso incorreto da base de cálculo do imposto, uma vez que o valor da base de cálculo do ICMS da operação própria da Autuada foi superior a 80% (oitenta por cento) do Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF), divulgado em Portaria da Superintendência de Tributação (SUTRI), situação em que o imposto devido por substituição tributária deve ser calculado mediante a utilização da chamada Margem de Valor Agregado – MVA, de que trata o art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, do Anexo XV do RICMS/02.

A infração se caracteriza quando o resultado do cálculo da “BC Comparativa”, composta pelos fatores (Quantidade de Produto X PMPF X Quantidade do Produto por Unidade Venda X 80%) é inferior à “Base de Cálculo do ICMS da Operação Própria.

Na prática, significa que a Impugnante, ao compor a base de cálculo do ICMS/ST nas suas vendas, utilizou-se do Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF) quando, na verdade, deveria utilizar a Margem de Valor Agregado – MVA.

O comparativo das bases de cálculo nas operações, objeto da autuação, encontra-se descrito na planilha eletrônica “AI-01.001445316-05 - Total Apuração MVA (abril de 2015 a julho de 2017) - São Paulo Anexo V - ALTERAÇÃO AI2.xlsx” elaborada pela Fiscalização e integrante destes autos – posto integralmente reproduzida na mídia de fls. 355. A planilha não foi impressa dada a enormidade de informações nela contidas – todos os campos da NF-e. Os dados expressos na planilha refletem os itens de mercadorias originalmente contidos na NF-e e não foram alterados. A Fiscalização apenas acrescentou as colunas “V” a “AE” de modo a propiciar a realização dos cálculos necessários à conferência.

Posição favorável ao Fisco, sobre esse mesmo tema, já foi adotada pelo Conselho de Contribuintes de Minas Gerais – CCMG em diversos julgamentos, dentre os quais se destaca o Acórdão de nº 22.506/17/1ª, reproduzido na mídia de fls. 25.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste contexto, cabe analisar a legislação de regência, §§ 19, 20, 21 e 29, todos do art. 13 da Lei nº 6.763/75, a qual disciplina as regras aplicáveis à apuração da base de cálculo do ICMS/ST. Veja-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 subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

(...)

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.

(...)

§ 29. Em substituição ao disposto no item 2 do § 19 deste artigo, 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 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 mencionado § 19 do art. 13 da Lei nº 6.763/75 dispõe que a base de cálculo do ICMS/ST será o valor da operação, nele incluídos os demais valores cobrados do destinatário e acrescido de margem de valor agregado (MVA).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como alternativa a essa forma de apuração, o § 29 do art. 13 da Lei nº 6.763/75 possibilita a utilização do Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF), na forma estabelecida em regulamento.

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

Ressalte-se que a regra, prevista no § 2º, do art. 8º em tese, se refere a preços fixados, determinados pelo poder público, o que não é o caso das bebidas. Tal dispositivo se aplica hodiernamente quando há as chamadas tarifas públicas ou, no passado, quando havia tabelamento de preços por órgão oficial.

O RICMS/02 dispõe no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, do Anexo XV, que a base de cálculo será formada pela aplicação sobre o preço praticado pelo remetente, do percentual de Margem de Valor Agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 do Anexo XV:

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 submetida ao regime de substituição tributária 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 submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º;

Portanto, no caso da cerveja e do refrigerante, que não possuem preço sugerido pelos fabricantes, a legislação permite a utilização de duas sistemáticas para se apurar a base de cálculo do ICMS/ST.

O PMPF é aplicado como regra geral uma vez que, pela ordem, é o primeiro critério, conforme o art. 19, inciso I da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. No entanto, quanto aos produtos cerveja, chope, refrigerantes, águas e outras bebidas, há uma norma específica que estabelece uma exceção à sua utilização, consoante o art. 47-A, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, nos seguintes termos:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 47-A. Na hipótese de operação interestadual com mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada no capítulo 3, com âmbito de aplicação 3.1, na Parte 2 deste Anexo, em que o valor da operação própria praticado pelo remetente seja superior a 80% (oitenta por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) estabelecido para a mercadoria, o imposto devido a título de substituição tributária será calculado utilizando-se da base de cálculo estabelecida no art. 19, I, "b", 3, desta Parte.

O dispositivo transcrito foi inserido na legislação visando coibir distorções na apuração do ICMS/ST nas situações em que o valor da base de cálculo da operação própria se aproxima em demasia do valor do PMPF.

Registre-se que a previsão contida no art. 47-A, do Anexo XV do RICMS/02, cuida de norma especial antielisiva, a qual visa a impedir que o contribuinte eventualmente aumente o valor de sua operação própria, aproximando-a do PMPF, implicando, por consequência, na redução do valor do ICMS/ST devido em cada operação.

Destarte, o fato de elevar a base de cálculo do imposto da operação própria de forma proposital, inexoravelmente diminui o valor do imposto devido por substituição tributária. Neste ensejo, a legislação prevê que a base de cálculo do imposto deve ser calculada de acordo com a técnica da Margem de Valor Agregado (MVA).

Observa-se que na planilha mencionada acima, quando há a indicação de que o cálculo foi efetuado por MVA, na coluna "AB" – "BCOP>80%BCST" consta a expressão "SIM", que indica que a base de cálculo do ICMS – Operação Própria (coluna "O") é superior a 80% (oitenta por cento) do valor contido na coluna "AA" – "BCST- PMPF - FISCO". Para estes casos a planilha calcula o ICMS/ST pela MVA (Margem de Valor Agregado), tomando o valor da base de cálculo do ICMS-OP acrescido das demais parcelas cobradas do adquirente e acrescido pela MVA inserida na coluna "Y".

Portanto, os valores levados a efeito nos cálculos eram de conhecimento prévio da Impugnante, que deveria acompanhar a relação percentual entre a "BC Operação Própria" e o "PMPF" estipulado, aplicando, assim, corretamente a legislação tributária de regência no momento da saída das mercadorias de seu estabelecimento e consequente emissão do documento fiscal correspondente.

E como a regra vigia anteriormente ao fato impositivo em si, improcede qualquer alegação de ofensa à segurança jurídica. Mesmo porque, a inobservância da regra combatida é que obviamente implica em infringência aos princípios da isonomia e da livre concorrência, posto colocar a Impugnante em posição deveras vantajosa relativamente aos seus concorrentes, que licitamente ajam.

Há de se considerar que o art. 19, inciso I, alínea "b", item 3, está inserido na Parte 1 do Anexo XV, do RICMS/02, no Título I – Das Disposições Gerais, enquanto o art. 47-B está contemplado no Título II – Das Disposições Específicas dos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Regimes de Substituição Tributária, Capítulo I – Das Operações Com Cerveja, Chope e Refrigerante.

De acordo com as normas de interpretação do ordenamento jurídico pátrio, a regra específica se sobrepõe à norma geral. Logo, em se tratando de base de cálculo do ICMS/ST, em operações com cerveja e refrigerantes, deve prevalecer a disposição contida no art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02.

Por oportuno, importante abordar a questão de que ao emitir a nota fiscal, certo é que a Autuada possuía todos os elementos necessários para determinar se a operação estava, ou não, em conformidade com a condição imposta pelo art. 47-A, do Anexo XV do RICMS/02. Para tanto, bastaria verificar se o valor unitário do seu produto estava 80% (oitenta por cento) superior ao PMPF constante da Portaria da Superintendência de Tributação (SUTRI). Caso afirmativo, deveria utilizar a MVA ao invés do PMPF.

Como demonstrado no presente PTA, constatou-se erro na apuração da base de cálculo por parte da Autuada, e o ICMS/ST exigido equivale exatamente à diferença entre o erroneamente apurado e o correto, tal como determinado pela legislação.

Sendo assim, pelo fato de a legislação mineira se conformar totalmente aos mandamentos próprios da Lei Complementar nº 87/96, são inverídicos os argumentos defensórios de ofensa aos preceitos dispostos nos art. 146, inciso III, alínea “a”, art. 150, inciso I e art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “b”, da Constituição da República do Brasil de 1988 – CR/88.

A propósito, corroboram com a assertiva de legalidade do feito fiscal, inúmeros julgamentos do Tribunal de Justiça de Minas Gerais – TJMG a respeito do mesmo tema, dentre os quais se juntou cópias do inteiro teor dos Acórdãos constantes no Anexo 3 do Auto de Infração, reproduzidos na mídia de fls. 25.

A Impugnante defende que ainda que se considere válido o disposto no referido art. 47-A, não haveria espaço no presente caso para sua aplicação, uma vez que o valor do volume total de vendas no estado seria inferior à 80% (oitenta por cento) do valor do PMPF, conforme tabelas que elabora às fls. 41/42.

Registra-se, por oportuno, que a aferição prevista no § 1º do art. 47-A 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.

Portanto, não merece prosperar essa tentativa da Impugnante de demonstrar que se comportou 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. Confira-se:

Efeitos a partir de 1º/01/2016

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 47-A. Na hipótese de operação interestadual com mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada no capítulo 3, com âmbito de aplicação 3.1, na Parte 2 deste Anexo, em que o valor da operação própria praticado pelo remetente seja superior a 80% (oitenta por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) estabelecido para a mercadoria, o imposto devido a título de substituição tributária será calculado utilizando-se da base de cálculo estabelecida no art. 19, I, "b", 3, desta Parte.

§ 1º Mediante regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação, o sujeito passivo poderá adotar o PMPF em todas as operações com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária com âmbito de aplicação 3.1 de que trata o capítulo 3 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 80% (oitenta por cento) do somatório das bases de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária, calculadas com base no PMPF.

§ 2º Até a decisão do pedido de regime especial a que se refere o § 1º, o diretor da Diretoria de Gestão Fiscal da Superintendência de Fiscalização poderá autorizar que o sujeito passivo calcule o imposto devido a título de substituição tributária na forma do referido parágrafo.

Conforme verificado, nenhum pedido de regime especial foi requerido pela Autuada.

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.

A alegação de que a revogação do Convênio ICMS nº 52/17 pelo Convênio ICMS nº 142/18 reforça a ilegalidade da utilização do critério híbrido para apuração do ICMS/ST não pode ser considerada, pois, a autuação versa sobre o período de abril de 2015 a fevereiro de 2017, período de vigência do Convênio ICMS nº 52/17, portanto, não há que se falar em nenhuma ilegalidade na peça fiscal.

O argumento da Impugnante de que as alterações promovidas no RICMS/02 que criaram uma nova ferramenta para cobrança de complementação do ICMS/ST em razão da não definitividade da base de cálculo presumida, em especial nos arts. 31-A e

31-B do Anexo XV do RICMS/02, reforçam ainda mais a tese de que o critério híbrido não deveria ser utilizado para complementação de imposto e corroboram toda defesa da Autuada, na medida em que demonstram a inconsistência da art. 47-A, caput do Anexo XV do RICMS/02 também é facilmente derrubada, pois, estas alterações no Anexo XV do citado dispositivo regulamentar, tratam das operações destinadas a consumidor final, o que não é o caso da Autuada.

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 -STJ, por meio da Súmula nº 457. Isso porque, entende que o substituto deverá aplicar a Margem de Valor Agregado - 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 art. 13, § 1º, inciso II, alínea “a” da LC nº 87/96 e art. 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/02.

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).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, em se tratando de substituição tributária, não se aplica o disposto na Súmula nº 457 do Superior Tribunal de Justiça – 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 pelo Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, 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, 21694/15/3ª, 4.099/15/CE, 4386/15/CE e 4398/15/CE, dentre outros.

O Tribunal de Justiça de Minas Gerais -TJMG vem corroborando esse entendimento. Confira-se:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS/ST PARA FRENTE - BASE DE CÁLCULO - VENDA DE CERVEJA E REFRIGERANTE - ART. 47-A DO RICMS/MG - RECOLHIMENTO A MENOR - MULTAS - CABIMENTO - JUROS DE MORA - INCIDÊNCIA - HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS - MANUTENÇÃO - RECURSO NÃO PROVIDO 1. A BASE DE CÁLCULO DO ICMS-ST, NOS CASOS EM QUE O VALOR DA OPERAÇÃO PRÓPRIA SUPERA 80% (OITENTA POR CENTO) DO PMPF, É "O PREÇO PRATICADO PELO REMETENTE ACRESCIDO DOS VALORES CORRESPONDENTES A DESCONTOS CONCEDIDOS, INCLUSIVE O INCONDICIONAL, FRETE, SEGURO, IMPOSTOS, CONTRIBUIÇÕES, ROYALTIES RELATIVOS A FRANQUIA E DE OUTROS ENCARGOS TRANSFERÍVEIS OU COBRADOS DO DESTINATÁRIO, AINDA QUE POR TERCEIROS, ADICIONADO DA PARCELA RESULTANTE DA APLICAÇÃO SOBRE O REFERIDO MONTANTE DO PERCENTUAL DE MARGEM DE VALOR AGREGADO (MVA)..." E NÃO " O PREÇO MÉDIO PONDERADO A CONSUMIDOR FINAL (PMPF) DIVULGADO EM PORTARIA DA SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO.

2. NÃO HÁ QUE SE FALAR EM INAPLICABILIDADE DO ART. 47-A POR SUPOSTA VIOLAÇÃO A LEI COMPLEMENTAR Nº. 87/96, AO PROTOCOLO ICMS Nº11/91 E A DECISÃO PROFERIDA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NOS AUTOS DA ADI 1.851/AL, TENDO EM VISTA O ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL PACÍFICO 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) (GRIFOU-SE)

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.

Quanto ao aditamento a Impugnação onde a Autuada requer que seja reconhecida a insubsistência no lançamento combatido, implicando, via de consequência, na anulação do lançamento nos termos da Impugnação, isso é facilmente refutado pelo fato de que o lançamento observou todas as normas previstas na legislação, reforçado pela exclusão dos valores recolhidos que foram apresentados na impugnação, restando as diferenças detalhadas na reformulação do crédito tributário às fls. 303/316.

A argumentação relacionada ao erro de cálculo na apuração de ICMS/ST ocorrida na reformulação do crédito tributário às fls. 303/316 foi acatada pelo Fisco mediante a reformulação do crédito tributário às fls. 337/355.

Quanto a alegação de que a Fiscalização deixou de considerar o pagamento realizado referente às notas fiscais n°s: 622225, 815957 e 824175, ocorre que a Impugnante não observou que já foram consideradas na reformulação do crédito tributário às fls. 303/316, conforme pode ser observado na coluna “D” da planilha “DCMM (abril de 2015 a julho de 2017) – “São Paulo” -ICMSST-MR”.

No que tange a alegação de que não é cabível a aplicação da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei n° 6.763/75 em razão de divergência interpretativa quanto à apuração da base de cálculo da obrigação principal, razão não assiste à Defesa.

Verifica-se que encontra-se perfeitamente demonstrado no presente PTA o descumprimento da obrigação acessória de informar corretamente a base de cálculo do ICMS/ST na nota fiscal emitida sobre a diferença apurada à base de cálculo do ICMS/ST.

Deve-se esclarecer também, que a Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56, da Lei n° 6763/75, apenas o descumprimento da obrigação principal de recolher o imposto devido, e esta é mais gravosa por se tratar de operação sujeita a substituição tributária, nos termos do art. 56, § 2º, da Lei n° 6763/75. Veja-se:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

Portanto, se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...)

É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)(GRIFOU-SE)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso VII, alínea 'c' da mencionada lei.

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

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste estado.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

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

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

Dessa forma, caracterizada a infringência à legislação tributária por se tratar imposto não retido por substituição tributária, correta a formalização do crédito tributário, em obediência ao parágrafo único, do art. 142, do Código Tributário Nacional - CTN e, não tendo a Impugnante apresentado prova capaz de ilidir o lançamento, legítimas as exigências fiscais remanescentes.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 303/316. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Victor Costa Ferreira e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Joana Faria Salomé. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Revisora) e Alexandre Périsse de Abreu.

Sala das Sessões, 03 de março de 2021.

**Gislana da Silva Carlos
Relatora**

**Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente**

CSP

22.582/21/2ª

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 28/04/2021 - Cópia WEB

15