

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.473/23/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002764175-16  
Impugnação: 40.010155782-75  
Impugnante: Rio de Janeiro Refrescos Ltda  
IE: 313068924.07-75  
Proc. S. Passivo: Marcelo Paulo Fortes de Cerqueira/Outro(s)  
Origem: DF/Uberaba

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO.** Constatou-se que a Autuada, estabelecida em outra unidade da Federação, realizou vendas, destinadas a contribuintes mineiros, de mercadorias constantes nos Capítulos 2, 14 e 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, sujeitas, portanto, ao regime de substituição tributária cujo substituto é o remetente, com recolhimento a menor do ICMS/ST. A irregularidade resultou do fato de que a Contribuinte deixou de incluir na base de cálculo do ICMS/ST e do FEM os valores dos descontos concedidos nas operações, contrariando o disposto no item 3 da alínea “b” do inciso I do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Legítimas as exigências de ICMS/ST, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA.** Constatou-se o recolhimento a menor do ICMS/ST referente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM). A irregularidade resultou do fato de que a Contribuinte deixou de incluir na base de cálculo do ICMS/ST e do FEM os valores dos descontos concedidos nas operações, contrariando o disposto no item 3 da alínea “b” do inciso I do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Legítimas as exigências de ICMS/ST relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM) e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A autuação trata de constatação de que a Autuada, situada em outra unidade da Federação e inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS de Minas Gerais, deixou de incluir na base de cálculo do ICMS/ST os valores dos descontos concedidos nas operações com mercadorias destinadas a contribuintes mineiros, contrariando o disposto no item 3, da alínea “b”, do inciso I, do art. 19, da Parte 1, do Anexo XV, do RICMS/02.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A conduta irregular da Autuada resultou em:

- recolhimento a menor de ICMS/ST devido, no período de 01/03/18 a 04/04/22, nas operações com as mercadorias constantes no Capítulo 2 (bebidas alcóolicas, chope, exceto cerveja), itens 3.0, 19.0 e 999.0; no Capítulo 14 (papéis, plásticos, produtos cerâmicos e outros), item 6.0; e no Capítulo 17 (produtos alimentícios), itens 10.0, 112.0, 113.0 e 115.0, todos da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02;

- recolhimento a menor relativo ao adicional de alíquota do Fundo de Erradicação da Miséria (FEM) devido, no período de 10/11/21 a 14/12/21, nas operações com as mercadorias do Capítulo 2 (bebidas alcóolicas, chope, exceto cerveja), itens 3.0, 19.0 e 999.0 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Consta no Auto de Infração a menção ao Fundo de Combate à Pobreza (FCP); porém, como se verá na análise do mérito, trata-se do Fundo de Erradicação da Miséria (FEM).

São exigidos o ICMS/ST e a Multa de Revalidação capitulada no inciso II, do art. 56, com a majoração do inciso I, do § 2º; o adicional de alíquota do FEM e a Multa de Revalidação capitulada no inciso II, do art. 56, com a majoração do inciso I, do § 2º do mesmo diploma legal; e a Multa Isolada correspondente a 20% sobre a diferença da base de cálculo do ICMS/ST e do FEM, apurada nos termos da alínea “c”, do inciso VII, do art. 55, todos da Lei nº 6.763/75.

Constam, em anexo ao presente Auto de Infração, os seguintes documentos:

- Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) n.º 10.000044971.87 e a cientificação pela Autuada de sua intimação em 26/12/22, às págs. 05/06;

- Anexo 1 – planilha do Excel “Apuração Cred. Trib. 2018”, vinculada à pág. 07;

- Anexo 2 – planilha do Excel “Apuração Cred. Trib. 2019”, vinculada à pág. 08;

- Anexo 3 – planilha do Excel “Apuração Cred. Trib. 2020”, vinculada à pág. 09;

- Anexo 4 – planilha do Excel “Apuração Cred. Trib. 2021”, vinculada à pág. 10;

- Anexo 5 – planilha do Excel “Apuração Cred. Trib. 2022”, vinculada à pág. 11;

- Anexo 6 – planilha do Excel “Consolidado Cred. Trib.”, vinculada à pág. 12;

- Notas Explicativas da Planilha Analítica, Constante da Pasta “Excel” denominada RJ Refrescos – Apuração do Crédito Tributário – Inscrição Estadual nº 313068924.07-75, do ano de 2021, às págs. 13/14;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Notas Explicativas da Planilha Analítica, Constante da Pasta “Excel” denominada RJ Refrescos – Apuração do Crédito Tributário – Inscrição Estadual nº 313068924.07-75, dos anos de 2018, 2019, 2020 e 2022, às págs. 15/16.

A Autuada foi cientificada da emissão do Auto de Infração em 22/02/23, conforme documentos às págs. 17/19.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 24/40, anexando documentos às págs. 41/69.

A Fiscalização manifesta-se às págs. 70/91, refutando os argumentos da Defesa.

---

### ***DECISÃO***

#### **Das Preliminares**

Às págs. 26/29, a Impugnante, atribuindo caráter preliminar, alega sua ilegitimidade passiva e a tentativa de enriquecimento ilícito do Estado, sob o argumento de que o eventual complemento do ICMS/ST deve ser exigido do contribuinte substituído, o seguinte na cadeia de circulação da mercadoria.

Segundo o entendimento deste Conselho, estas questões propostas pela Impugnante como preliminares, por envolverem autoria, devem ser consideradas como questões de mérito; e assim serão tratadas neste acórdão.

#### **Do Mérito**

Como relatado, a autuação trata de constatação de que a Autuada, situada em outra unidade da Federação e inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS de Minas Gerais, deixou de incluir na base de cálculo do ICMS/ST os valores dos descontos concedidos nas operações com mercadorias destinadas a contribuintes mineiros, contrariando o disposto no item 3, da alínea “b”, do inciso I, do art. 19, da Parte 1, do Anexo XV, do RICMS/02.

A conduta irregular da Autuada resultou em:

- recolhimento a menor de ICMS/ST devido, no período de 01/03/18 a 04/04/22, nas operações com as mercadorias constantes no Capítulo 2 (bebidas alcóolicas, chope, exceto cerveja), itens 3.0, 19.0 e 999.0; no Capítulo 14 (papéis, plásticos, produtos cerâmicos e outros), item 6.0; e no Capítulo 17 (produtos alimentícios), itens 10.0, 112.0, 113.0 e 115.0, todos da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02;

- recolhimento a menor relativo ao adicional de alíquota do Fundo de Erradicação da Miséria (FEM) devido, no período de 10/11/21 a 14/12/21, nas operações com as mercadorias do Capítulo 2 (bebidas alcóolicas, chope, exceto cerveja), itens 3.0, 19.0 e 999.0 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

São exigidos o ICMS/ST e a Multa de Revalidação capitulada no inciso II, do art. 56, com a majoração do inciso I, do § 2º; o adicional de alíquota do FEM e a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Multa de Revalidação citada, sujeita à mesma majoração já referida; e a Multa Isolada correspondente a 20% sobre a diferença da base de cálculo do ICMS/ST e do FEM, apurada nos termos da alínea “c”, do inciso VII, do art. 55, todos da Lei nº 6.763/75.

A Autuada está localizada no Município de Franca/SP e sua inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS de Minas Gerais se deu sob o nº 313068924.07-75, como já mencionado acima.

A condição de substituta tributária da Autuada decorre das normas estabelecidas nos Protocolos ICMS 28/09 (produtos alimentícios), 34/09 (artefatos de uso doméstico) e 96/09 (bebidas quentes) firmados entre os Estados de Minas Gerais e São Paulo, sendo que, quanto ao último, participam também os Estados do Rio Grande do Sul e Espírito Santo.

As normas estabelecidas por estes Protocolos foram incorporadas à legislação tributária mineira por meio do RICMS/02, em especial, na Parte 2 de seu Anexo XV, como abaixo demonstrado:

2. BEBIDAS ALCOÓLICAS, EXCETO CERVEJA E CHOPE					
Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária:					
2.1 Interno e nas seguintes unidades da Federação: Alagoas (Protocolo ICMS 103/12), Amapá (Protocolo ICMS 103/12), Espírito Santo (Protocolo ICMS 96/09), Maranhão (Protocolo ICMS 103/12), Pará (Protocolo ICMS 103/12), Paraná (Protocolo ICMS 103/12), Rio de Janeiro (Protocolo ICMS 103/12) e Rio Grande do Sul (Protocolo ICMS 96/09)					
2.2 Interno e na seguinte unidade da Federação: São Paulo (Protocolo ICMS 96/09)					
ITEM	CEST	NBM/SH	Descrição	Âmbito de Aplicação	MVA (%)
3.0	02.003.00	2208.90.00	Bebida ice	2.1 2.2	61,05
19.0	02.019.00	2208.90.00	Derivados de vodka	2.1 2.2	61,05
999.0	02.999.00	2205 2206 2207 2208	Outras bebidas alcoólicas não especificadas nos itens anteriores	2.1 2.2	61,05

14. PAPÉIS, PLÁSTICOS, PRODUTOS CERÂMICOS E VIDROS					
Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária:					
14.1 Interno e nas seguintes unidades da Federação: Paraná (Protocolo ICMS 189/09), Rio de Janeiro (Protocolo ICMS 189/09), Santa Catarina (Protocolo ICMS 189/09) e São Paulo (Protocolo ICMS 34/09).					
<i>Efeitos de 1º/02/2017 a 30/06/2022 - Redação dada pelo art. 11 e vigência estabelecida pelo inciso V do</i>					

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

*art. 27, ambos do Dec. nº 47.141, de 25/01/2017:*

*“Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária: 14.1 Interno e nas seguintes unidades da Federação: Paraná (Protocolo ICMS 189/09), Rio de Janeiro (Protocolo ICMS 189/09), Rio Grande do Sul (Protocolo ICMS 189/09), Santa Catarina (Protocolo ICMS 189/09) e São Paulo (Protocolo ICMS 34/09)”*

14.2 Interno

ITEM	CEST	NBM/SH	Descrição	Âmbito de Aplicação	MVA (%)
6.0	14.006.00	3924.10.00	Serviços de mesa e outros utensílios de mesa ou de cozinha, de plástico, não descartáveis	14.1	50

**17. PRODUTOS ALIMENTÍCIOS**

Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária:

17.1 Interno e nas seguintes unidades da Federação: Alagoas (Protocolo ICMS 188/09), Amapá (Protocolo ICMS 188/09), Distrito Federal (Protocolo ICMS 30/13), Mato Grosso (Protocolo ICMS 188/09), Paraná (Protocolo ICMS 188/09), Rio de Janeiro (Protocolo ICMS 188/09), Santa Catarina (Protocolo 188/09) e São Paulo (Protocolo ICMS 28/09). (4666)

17.2 Interno e nas seguintes unidades da Federação: Espírito Santo, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e Pará (Protocolo 21/91).

\* Relativamente aos açúcares que não sejam de cana, o âmbito de aplicação é 17.3 (interno).

17.3 Interno

17.4 Inaplicabilidade do regime de Substituição Tributária

ITEM	CEST	NBM/SH	Descrição	Âmbito de Aplicação	MVA (%)
10.0	17.010.00	2009	Sucos de frutas ou de produtos hortícolas; mistura de sucos	17.1	40
112.0	17.012.00	2202.99.00	Néctares de frutas e outras bebidas não alcoólicas prontas para beber, exceto bebidas hidroeletrólíticas e energéticos	17.1	40
113.0	17.113.00	2101.20	Bebidas prontas à base de mate	17.1	45

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

		2202.99.00	ou chá		
115.0	17.115.00	2202.99.00	Bebidas alimentares prontas à base de soja, leite ou cacau, inclusive os produtos denominados bebidas lácteas	17.1	30

Os itens apresentados acima possuem a descrição e NBM/ST que abrangem as mercadorias descritas nas planilhas vinculadas aos Anexos 1 a 5, as quais são objeto da autuação.

Nestes anexos, a Fiscalização apura a base de cálculo do ICMS/ST, incluindo nesta o valor do desconto concedido ao cliente, que é contribuinte mineiro revendedor. A seguir, realiza o cálculo do ICMS/ST para os anos de 2018 a 2022; bem como do adicional de alíquota do FEM nos meses de novembro e dezembro/21.

Na peça fiscal, consta que, para efeito de cálculo do ICMS/ST exigido, foi utilizada a metodologia relatada nas notas explicativas às págs. 13/16 dos autos.

A Fiscalização esclarece que, dos totais de vendas sem o devido destaque do ICMS/ST, foram deduzidas as devoluções referentes ao mesmo período, conforme se nota na aba “Devoluções Vendas” da planilha “Apuração Cred. Trib. 2021”.

É incontroverso que a Autuada reconhece sua obrigação, como substituta tributária, nas operações que realiza com destino a contribuintes mineiros, quando comercializa as mercadorias dos Capítulos 2, 14 e 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Afinal, o Sujeito Passivo efetuou, mesmo que sobre base de cálculo menor do que a devida, tanto o recolhimento do ICMS/ST quanto o do adicional de alíquota do FEM, como se verifica nas planilhas dos Anexos 1 a 5.

No presente caso, presume-se que o ponto central da controvérsia deveria ser: a Contribuinte deveria ou não incluir na base de cálculo do ICMS/ST e do FEM os valores dos descontos concedidos nas operações?

Para a análise desta questão, cabe esclarecer, de antemão, que as mercadorias objeto da presente autuação não têm:

- preço fixado por órgão público competente (alínea “a”, do inciso I, do art. 19, da Parte 1, do Anexo XV, do RICMS/02);
- preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) divulgado em portaria da Superintendência de Tributação (item 1, da alínea “b”, do inciso I, do art. 19, da Parte 1, do Anexo XV, do RICMS/02);
- preço final a consumidor sugerido ou divulgado pelo industrial ou pelo importador (item 2, da alínea “b”, do inciso I, do art. 19, da Parte 1, do Anexo XV, do RICMS/02).

Sendo assim, em resposta ao questionamento acima proposto, resta consultar o item 3, da alínea “b”, do inciso I, do art. 19, da Parte 1, do Anexo XV, do RICMS/02, que dispõe que, **neste caso**, a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária, em relação às operações subsequentes, e tratando-se de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária, será o preço praticado pelo remetente **acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional**, frete, seguro, impostos e outros. Veja-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 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, 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; (Grifou-se).

Da redação acima transcrita, compreende-se, de forma clara, que os valores dos descontos, mesmo quando concedidos de forma incondicional, devem integrar a base de cálculo do ICMS/ST devido pelo substituto tributário; e, conseqüentemente, também nos casos em que se exige o adicional de alíquota do FEM.

#### **Da alegação de ilegitimidade passiva da Impugnante**

Como já mencionado, a Impugnante alega sua ilegitimidade passiva e a tentativa de enriquecimento ilícito do Estado, sob o argumento de que o eventual complemento do ICMS/ST deve ser exigido do contribuinte substituído, o seguinte na cadeia de circulação da mercadoria (págs. 26/29).

Para tanto, pondera que não se pode mais considerar que o recolhimento do ICMS/ST seja definitivo, atributo que foi, em suas palavras, “sepultado pelo STF” (pág. 26).

E esta seria a razão pela qual considera que, atualmente, é plenamente possível **tanto a restituição quanto a complementação do ICMS/ST**, caso a operação ocorra em valor inferior ou superior à base de cálculo presumida.

Para fundamentar sua posição, menciona que a tese de que o fato gerador presumido do ICMS/ST seria considerado definitivo decorrer da decisão do STF na ADI nº 1.851/AL.

A seguir, esclarece que o julgamento do Recurso Extraordinário nº 593.849, submetido à repercussão geral, alterou o entendimento do STF, fixando a tese (Tema 201), de que: *“É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”* (pág. 27).

Cita o voto do Ministro Edson Fachin, relator do caso, para o qual “conferir caráter definitivo ao fato gerador presumido transformaria uma ficção jurídica em uma verdade absoluta, alheia à realidade do processo econômico” (pág. 27).

Transcreve trecho do referido voto, que trata da vedação ao enriquecimento ilícito, tanto do Estado quanto do particular, no qual o Ministro Fachin enfatiza que *“a relação jurídico-tributária deve estar constantemente aberta ao factual, porquanto o modo de raciocinar “tipificante” não deve ser intransponível ao pensamento problemático, o qual por muitas vezes se queda mais próximo da justiça fiscal”* (pág. 27).

A Impugnante extrai daí o entendimento de que teria sido superado o argumento de que *“a tributação pela sistemática da substituição tributária seria definitiva”*.

E aduz que *“não sendo definitiva a base de cálculo do ICMS-ST, eventual restituição ou complemento do tributo ficam a cargo do contribuinte substituído, pois, somente com a ocorrência de sua operação é que se pode constatar a existência de pagamento a maior ou menor do ICMS-ST devido ao longo da cadeia”* (pág. 28).

Ainda neste tópico, valendo-se do parágrafo 10-A, do art. 22, da Lei nº 6.763/75 e dos arts. 31-A e 31-B, da Parte 1, do Anexo XV, do RICMS/02, sustenta que *passou-se a “impor ao substituído o dever de complementar o ICMS-ST, caso sua operação ocorra em valor superior à Base de cálculo presumida utilizada pelo contribuinte substituto”* (pág. 28).

Ressalta que *“não há qualquer dispositivo, tanto na Lei quanto no RICMS, que imponha ao contribuinte substituto (a ora Impugnante), o dever de complementar o ICMS-ST eventualmente recolhido a menor”* (pág. 28).

E aduz que *“se o ônus de complementar o ICMS/ST é do substituído, o presente Auto de Infração é, na verdade, uma tentativa de locupletamento ilícito do Estado”*.

Adverte que *“só há certeza dos valores a serem restituídos ou complementados após a concretização da operação pelo substituído (fato gerador efetivo). Com a definição de que o ICMS-ST não é definitivo, o valor recolhido pelo substituto é uma mera antecipação do tributo devido, cujo encontro de contas se dá entre substituído e Fisco, passando ao largo da responsabilidade do substituto. Tanto é assim que a legislação impõe ao substituído (não ao substituto) o direito de restituir e o dever de complementar o ICMS/ST”* (pág. 29).

Conclui ser *“inegável, portanto, que a Impugnante não possui legitimidade passiva para figurar como autuada em Auto de Infração que cobre o complemento do ICMS-ST devido na cadeia”* (pág. 29).

Contudo, razão não lhe assiste.

Reitere-se que a responsabilidade da Impugnante como substituta tributária decorre dos Protocolos ICMS 28/09, 34/09 e 96/09.

A empresa, estabelecida no estado de São Paulo, inscrita também no Cadastro de Contribuintes do ICMS no Estado de Minas Gerais, quando comercializa com contribuintes mineiros, está submetida ao disposto no já transcrito item 3, da alínea “b”, do inciso I, do art. 19, da Parte 1, do Anexo XV, do RICMS/02.

Forçoso reconhecer que a Impugnante recolheu o imposto, porém deixando de incluir na base de cálculo do ICMS/ST e do Fundo de Erradicação da Miséria (FEM) os valores dos descontos concedidos nas operações com mercadorias destinadas a contribuintes mineiros.

Sendo assim, como pode haver ilegitimidade passiva se há previsão legal para que se exija da Impugnante o recolhimento correto do ICMS/ST, devendo, para tanto, que a base de cálculo deste imposto seja integrada pelos “valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional”?

E ressalte-se que os Anexos de 1 a 5 são prova de que a Impugnante realizou recolhimentos do ICMS/ST e de FEM, ao longo do período autuado, apenas deixando de incluir os valores referentes aos descontos concedidos.

Se o Contribuinte adota a conduta prevista na norma tributária, mesmo que de forma parcial, não deveria alegar não ser o contribuinte responsável por aquele recolhimento do ICMS/ST e do FEM.

É como reconhecer a responsabilidade pela obrigação tributária principal, porém, afirmando não ter a obrigação de cumpri-la da forma legalmente correta; e ainda aduzir que, se houver uma incorreção em sua conduta como substituta tributária, a Fazenda Pública mineira somente poderia exigir o recolhimento correto do substituído, quando não é este o legalmente obrigado a realizar corretamente este recolhimento, tanto para o ICMS/ST quanto para o FEM.

Se acatada esta linha de raciocínio da Defesa no que diz respeito à responsabilidade da Impugnante, poder-se-ia chegar à situação extrema na qual o contribuinte substituto, que não se entende obrigado a recolher corretamente o ICMS/ST que lhe cabe por lei, poderia recolher qualquer valor; e a partir deste equivocado raciocínio, a diferença entre o valor devido e o recolhido somente poderia ser exigida do substituído.

Entretanto, quando passa a justificar seu entendimento quanto a ilegitimidade passiva, percebe-se que a Impugnante toma as circunstâncias do caso em análise como se correspondesse à hipótese de **recolhimento do ICMS/ST conforme previsto na legislação**, verificando-se, em momento futuro, que a mercadoria não foi vendida pelo **valor da base de cálculo apurada pelo substituto tributário**, cabendo, por isto, a possibilidade de restituição (caso o valor retido e recolhido pelo substituto tributário tenha sido maior) ou complementação do valor (caso o valor retido e recolhido pelo substituto tenha sido menor). Esta é a solução adotada pelo STF que

afasta a hipótese precedente de que o recolhimento do ICMS/ST em fase anterior era considerado definitivo, não cabendo restituição ou complementação.

Sob a ótica desta segunda hipótese, a Impugnante argumenta que o ICMS/ST não pode ser mais considerado definitivo, atributo que foi, em suas palavras, “sepultado pelo STF, razão pela qual, atualmente, seria, a seu ver, plenamente possível tanto a restituição quanto a complementação do ICMS/ST, caso a operação ocorra em valor inferior ou superior à base de cálculo presumida”.

Como esclareceu a Fiscalização em sua Manifestação Fiscal, o que está sendo exigido nos autos não é uma complementação decorrente da diferença entre a base de cálculo utilizada pelo substituto tributário, a Impugnante, e o valor adotado por seus clientes, os substituídos, na venda a consumidor final.

A exigência dos autos refere-se à diferença apurada no valor da base de cálculo do ICMS/ST, devido **pela própria Impugnante enquanto substituta tributária**, tendo em vista que esta encontra-se obrigada a cumprir a legislação vigente à época do fato gerador.

No caso, a Impugnante foi quem deixou, ela própria, de incluir na base de cálculo do ICMS/ST e do Fundo de Erradicação da Miséria os valores dos descontos concedidos nas operações com mercadorias destinadas a contribuintes mineiros.

Para esta segunda hipótese não há que se discutir sobre definitividade ou não, porque sua etapa no processo de recolhimento da substituição tributária não se confunde com a etapa seguinte.

Na etapa da cadeia em que se encontra a Impugnante, há uma regra clara sobre como se apura a base de cálculo do ICMS/ST e do FEM e esta deve ser cumprida pela substituta tributária, e não por outrem.

Cabe, portanto, afastar os argumentos da ilegitimidade passiva e do enriquecimento ilícito do estado.

#### **Da necessidade de internalização do Protocolo por lei *stricto sensu***

A seguir, a Impugnante argumenta que “*sequer deveria ter sido compelida a recolher o ICMS-ST em operação interestadual*” (pág. 29).

Menciona que o art. 9º da Lei Complementar 87/96 prevê que “*a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados*” (pág. 29).

Assevera que “*a despeito de os Estados de Minas Gerais e São Paulo terem celebrado os Protocolos ICMS 28/09, 34/09 e 96/09, que possibilitam a instituição de substituição tributária nas operações interestaduais entre os signatários, tais Protocolos não foram corretamente internalizados na legislação mineira*” (pág. 29).

Adverte que “*essa internalização deve ser feita por Lei stricto sensu, respeitando o processo legislativo na Assembleia, e não por mero Decreto do Chefe do Executivo. Trata-se de imposição decorrente do princípio da legalidade, segundo o qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (art. 5º, II, da CF)*” (págs. 29/30).

Para balizar seu entendimento, cita, ainda, art. 150, inciso I da CF/88 e o art. 97, do CTN.

Somado a isso, coteja posicionamento doutrinário de Celso Antônio Bandeira de Mello.

Complementa com menção à ADI 6.144, que teria reconhecido a inconstitucionalidade de Decreto Estadual do Estado do Amazonas, no que diz respeito à internalização de Convênio ICMS que estabeleceu a substituição tributária em operação interestadual, uma vez que a instituição de ST deveria ter sido submetida ao legislativo, sob pena de nulidade.

Conclui que “sequer se pode exigir o recolhimento de ICMS-ST nas operações interestaduais autuada, sendo de rigor o cancelamento do Auto de Infração”.

Quanto à alegação da Impugnante referente à necessidade de lei *strito sensu* para internalização de Protocolos ICMS, a Fiscalização soube muito bem demonstrar, em síntese:

- que há competência do Estado de Minas Gerais, relativamente à cobrança do ICMS/ST incidente sobre a operação;

- que o art. 9º da Lei Complementar nº 87/96 dispõe que “a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados”;

- e ainda que o art. 4º da Lei Complementar nº 24/75 dispõe que dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de CADA UNIDADE DA FEDERAÇÃO PUBLICARÁ DECRETO RATIFICANDO OU NÃO os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo.

Resta afastado, portanto, o argumento da exigência de lei *strito sensu* alegado pela Defesa.

Quanto à internalização irregular dos Protocolos firmados em Minas Gerais e São Paulo, esclareça-se que questões de legalidade e constitucionalidade, envolvendo limitações de competência deste Conselho, serão tratadas mais adiante.

#### **Da exclusão dos descontos incondicionais da base de cálculo do ICMS/ST**

A Impugnante defende, ainda, a premissa da necessidade de exclusão dos descontos incondicionais da base de cálculo do ICMS/ST (págs. 31/36).

Para isso, cita o art. 13, da LC 87/96 e o REsp 1.111.156/SP.

Na sua concepção, essa questão é pacífica na jurisprudência, tendo, inclusive, o STJ editado a Súmula 457.

Como suporte, cita ainda o art. 8º, da mesma LC 87/96 para patrocinar o argumento de que o valor a ser recolhido pelo substituto a título de substituição tributária deve ser o valor da operação própria, acrescido das parcelas elencadas na

alínea “b”, do inciso II, do citado art. 8º. E, pelo fato de a apuração da base de cálculo utilizada para o levantamento do crédito tributário que se examina ter se valido da margem de valor agregado, enquadrar-se-ia, portanto, no inciso II, do referido art. 8º, da LC 87/96.

Em outros termos, entende que, como a base de cálculo ICMS/ST está indissociavelmente vinculada à base de cálculo do ICMS próprio, para a correta apuração daquela, deve-se, necessariamente, partir e considerar a composição do valor da operação própria do substituto.

Colaciona trechos do REsp 1.454.184/MG, do REsp 975.373/MG.

Alega, ainda, que a jurisprudência de um dos Tribunais de Justiça também perfilha o entendimento do STJ, no sentido de que os descontos incondicionais não devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS, tal como: Agravo de Instrumento 056912- 27.2014.8.19.0000, Des(a). PLÍNIO PINTO COELHO FILHO - Julgamento: 16/12/2014 - DÉCIMA QUARTA CÂMARA CÍVEL, do TJ/RJ.

Cita doutrina de Roque Antônio Carazza.

Assenta a tese de que o desconto incondicional é um elemento totalmente estranho ao valor da operação mercantil e, conseqüentemente, à própria natureza do ICMS/ST e à matriz constitucional da substituição tributária do ICMS “para frente”. Reporta-se ao RE 567.935/SC.

Contudo, os argumentos trazidos pela Defesa não têm o condão de alterar o feito fiscal, pelas razões a seguir.

Quanto à inclusão de descontos incondicionais na Base de Cálculo do ICMS/ST, já foi mencionado que a legislação tributária mineira trata do tema de forma expressa no item 3, da alínea “b”, do inciso I, do art. 19, da Parte 1, do Anexo XV, do RICMS/02, o que impede entendimento em contrário deste Conselho.

A Fiscalização chama atenção para o fato de que o argumento da Defesa se encontra desatualizado, visto que se baseia unicamente na apresentação da Súmula 457, do STJ, mas não faz menção do Tema Repetitivo 144, precedente qualificado igualmente emanado do STJ.

TEMA REPETITIVO 144: NÃO SE TRATA DE INCIDÊNCIA DE IPI OU DE MERCADORIA DADA EM BONIFICAÇÃO NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESTRINGE-SE TÃO-SOMENTE À INCIDÊNCIA DO ICMS NAS OPERAÇÕES QUE ENVOLVEM MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO OU COM DESCONTOS INCONDICIONAIS

(...)

Deflui-se daí que a cognição acertada da não incidência de ICMS sobre mercadorias dadas em bonificação é a de que a sua exclusão está vinculada exclusivamente ao ICMS que recai sobre as operações próprias, não alcançando aquelas cujo recolhimento se dá por meio da substituição tributária.

Adicionado a esse fundamento, tem-se que a mais recente jurisprudência do STJ assenta que os descontos incondicionais integram a base de cálculo da substituição

tributária. Para sua exclusão, necessário que se prove, inequivocamente, que o benefício auferido com os referidos descontos ou bonificações sejam repassados para o consumidor final. Se não houver essa demonstração, correta a exigência de ICMS/ST sobre descontos incondicionais ou bonificações. Veja-se:

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO RESCISÓRIA. ICMS/ST. BASE DE CÁLCULO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXCLUSÃO. MANIFESTA CONTRARIEDADE À NORMA JURÍDICA. AUSÊNCIA.

1. A DESCONSTITUIÇÃO DA COISA JULGADA FUNDADA NO ART. 966, V, DO CPC/2015 PRESSUPÕE QUE A DECISÃO RESCINDENDA CONTENHA MOTIVAÇÃO MANIFESTAMENTE CONTRÁRIA ÀS NORMAS, PRINCÍPIOS E REGRAS QUE ORIENTAM O ORDENAMENTO JURÍDICO, SENDO INADEQUADA A AÇÃO RESCISÓRIA PARA O SIMPLES FIM DE REVER DECISUM RESPALDADO EM INTERPRETAÇÃO RAZOÁVEL.

2. **A PRIMEIRA SEÇÃO, AO JULGAR OS ERESP 715.255/MG, DECIDIU QUE DESCONTOS INCONDICIONAIS INTEGRAM A BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST PORQUE NÃO PODE SE SABER, DE IMEDIATO, SE TAL BENEFÍCIO COMERCIAL SERÁ REPASSADO PELO CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO AO CONSUMIDOR FINAL, DEVENDO PREVALECER O ESCOPO DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, DE FACILITAR A ARRECADAÇÃO, MEDIANTE A PRESUNÇÃO DE QUE TODAS AS MERCADORIAS COMERCIALIZADAS SERÃO REVENDIDAS AO CONSUMIDOR FINAL COM A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA, SEM O REFERIDO DESCONTO.**

3. **HIPÓTESE EM QUE A DECISÃO RESCINDENDA DE EXCLUIR OS DESCONTOS INCONDICIONAIS DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST, SE NÃO CORRETA, NÃO PODE SER CONSIDERADA COMO JURIDICAMENTE INSUSTENTÁVEL (OU TERATOLÓGICA) A JUSTIFICAR A DESCONSTITUIÇÃO DA COISA JULGADA POR ELA FORMADA, VISTO QUE: (I) MOSTRA-SE COMPATÍVEL COM A RATIO DECIDENDI ADOTADA NO SUPERVENIENTE JULGAMENTO DO RE/RG 593.849/MG, NO SENTIDO DE QUE O FATO GERADOR E A BASE DE CÁLCULO PRESUMIDOS PARA VIABILIZAR O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS DEVEM CEDER À REALIDADE DA OPERAÇÃO COMERCIAL EFETIVAMENTE REALIZADA; E (II) A EMPRESA SUBSTITUÍDA COMPROVOU QUE REPASSOU OS DESCONTOS RECEBIDOS AOS CONSUMIDORES FINAIS.**

4. AÇÃO RESCISÓRIA JULGADA IMPROCEDENTE.

(AR 6768 / DF - AÇÃO RESCISÓRIA 2020/0128329-7 – RELATOR: GURGEL DE FARIA - PRIMEIRA SEÇÃO - DJE 09/12/2022). (GRIFOU-SE).

O Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJMG) segue o posicionamento mais recente do STJ, que é a necessidade de comprovação do repasse do benefício dos

descontos incondicionais e das bonificações para toda a cadeia, alcançando os consumidores finais. Veja-se:

EMENTA: APELAÇÃO - MANDADO DE SEGURANÇA - TRIBUTÁRIO - CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS - DESCONTO INCONDICIONADO - MERCADORIA ENTREGUE EM BONIFICAÇÃO - REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - ICMS-ST - BASE DE CÁLCULO - INTEGRAÇÃO - PRECEDENTES DO STJ - RECURSO AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.

1. EM REGRA, NOS TERMOS DO ENUNCIADO 457 DA SÚMULA DO STJ "OS DESCONTOS INCONDICIONAIS NAS OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO SE INCLUEM NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS".

2. **ESTANDO A COMERCIALIZAÇÃO DAS MERCADORIAS SUJEITA AO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, O VALOR DO DESCONTO INCONDICIONADO SOMENTE NÃO INTEGRARÁ A BASE DE CÁLCULO DO ICMS-ST, SE COMPROVADO QUE O BENEFÍCIO ATINGIU O CONSUMIDOR FINAL.**

3. **ENTENDE A SEGUNDA TURMA DO STJ QUE "EMBORA AS MERCADORIAS DADAS EM FORMA DE BÔNUS NÃO INTEGREM A BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO, CONSIDERA-SE DEVIDO O ICMS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, JÁ QUE NÃO SE PODE PRESUMIR A PERPETUAÇÃO DA BONIFICAÇÃO NA CADEIA DE CIRCULAÇÃO NO SENTIDO DE BENEFICIAR IGUALMENTE O CONSUMIDOR FINAL" (INFORMATIVO 441).**

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0702.14.092335-1/005 - COMARCA DE UBERLÂNDIA - APELANTE(S): UBERLÂNDIA REFRESCOS S/A - APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. RELATOR: DES.(A) MARCELO RODRIGUES. DATA DA PUBLICAÇÃO: 29/04/2022. (GRIFOU-SE).

A Impugnação não foram anexadas provas de que os descontos, mesmo que incondicionais, tenham sido usufruídos pelos consumidores finais, de forma que o preço cobrado destes tenha sofrido os efeitos destes descontos ou bonificações ou seus efeitos tenham sido aproveitados pelos consumidores finais.

Diante disso, com respaldo na legislação e nas decisões do TJMG e STJ, correta a inclusão dos valores destacados como descontos, nos documentos fiscais por ela emitidos, na base de cálculo do ICMS/ST e identicamente acertada e fundamentada a cobrança dos montantes relativos às diferenças do imposto devido à título de substituição tributária e do adicional de alíquota do FEM.

#### **Da inexistência de previsão legal para a inclusão de bonificações na base de cálculo do ICMS/ST**

Outro ponto aventado pela Impugnante é o tema relativo à inexistência de previsão legal para inclusão de bonificações na base de cálculo de ICMS/ST.

A Defesa acredita que *“o Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais, ao prever a inclusão dos descontos incondicionais na base de cálculo do ICMS-ST, extrapolou o quanto previsto nos mencionados art. 8º, II, e 13, da LC 87/96, que não preveem a inclusão de bonificação na base de cálculo do ICMS-ST”* (pág. 37).

Por conta disso, entende que sua cobrança violaria, também, a Constituição Federal, que estabelece que cabe à lei complementar dispor sobre a base de cálculo dos tributos (art. 146, inciso III, subalínea a12), bem como dispor sobre substituição tributária em matéria de ICMS (art. 155, parágrafo 2º, inciso XII, subalínea b13).

Pela sua avaliação, o RICMS/02 não poderia contrariar, ampliar ou restringir o disposto na LC nº 87/96, que é o diploma legal a disciplinar o ICMS atualmente em vigor, sob pena de violação ao princípio da legalidade.

Adverte que jamais poderia o RICMS/02 trazer alterações quanto à composição da base de cálculo do ICMS/ST não previstas na LC nº 87/96 e tampouco na Lei nº 6.763/75.

Extrai excerto do RE 632.265.

Porém, também a respeito deste tema, razão não assiste à Impugnante.

Nas operações de saída interestadual objeto da autuação em análise, a Impugnante lançou nos respectivos documentos fiscais os seguintes CFOPs:

- 6.401 – Venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto;
- 6.404 – Venda de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, cujo imposto já tenha sido retido anteriormente;
- 6.910 – **Remessa em bonificação, doação ou brinde;**
- 6.949 – Outra saída de mercadoria não especificada;

O CFOP nº 6.910 consta nas planilhas relativas aos anos de 2018, 2020 e 2021 (Anexos 1, 3 e 4).

Em todas as operações de saída de mercadorias, sujeitas à substituição tributária e destinadas a contribuinte mineiro, **a própria Impugnante calculou, destacou e recolheu o ICMS/ST, mesmo quando a operação que realizou foi de “remessa em bonificação, doação ou brinde”.**

E curiosamente, mesmo para as mercadorias dadas como bonificação, que apresentam o CFOP 6.910, a Impugnante conferiu “desconto” aos preços das mesmas, como se verifica nas planilhas dos Anexos 1, 3 e 4.

E foi, exatamente, o valor deste desconto o incluído na base de cálculo do ICMS/ST pela Fiscalização, para as mercadorias em bonificação, como se comprova nas referidas planilhas.

Ora, se uma mercadoria é dada em bonificação, não parece fazer sentido que, neste caso, a base de cálculo do ICMS/ST sofra redução atribuída a desconto. A mercadoria objeto da bonificação não corresponderá a nenhum pagamento feito pelo contribuinte mineiro beneficiário do recebimento das mercadorias em bonificação.

Ressalte-se que mesmo as mercadorias dadas em bonificação, doação ou brinde, em geral, serão comercializadas pelos varejistas, os quais tendem a cobrar dos consumidores finais o preço corrente da mercadoria. Dito de outra forma, a bonificação

é concedida para beneficiar o contribuinte revendedor, geralmente, com a pretensão de fidelização; não o consumidor final.

Se, diferentemente da regra geral, o preço é reduzido para este, caberia à Impugnante oferecer provas neste sentido.

Sendo assim, conclui-se que o desconto é dado pela Impugnante apenas para reduzir a base de cálculo do ICMS/ST e, conseqüentemente, resultar na redução do imposto a que está obrigada a recolher.

Mesmo argumentando, às págs. 37/38, que não há previsão legal para inclusão de bonificações na base de cálculo do ICMS/ST, reitere-se que a Impugnante procedeu ao cálculo, destaque e recolhimento deste imposto quando as saídas eram de mercadorias em bonificação, apenas valendo-se do desconto sobre esta última, para reduzir a base de cálculo do ICMS/ST.

Com isto, a Impugnante reconhece, por meio de sua própria conduta, que o benefício dado visa ao contribuinte revendedor; e, conseqüentemente, que sobre os valores atribuídos às mercadorias dadas em bonificação, doação ou brinde incide o ICMS/ST, mesmo que parcialmente, já que a Impugnante fez incidir um desconto sobre a base de cálculo do ICMS/ST, a partir do valor atribuído à bonificação.

E como afirma a Fiscalização, cabe provar, também no caso de “bonificações sujeitas a descontos”, quanto tanto as bonificações quanto os descontos a elas atribuídos tenham sido usufruídos pelos consumidores finais, de forma que o preço cobrado destes tenha sofrido os efeitos destes descontos e bonificações.

Neste sentido encontra-se a jurisprudência do STJ, que entende que também as bonificações integram a base de cálculo da substituição tributária. Para sua exclusão, necessário que se prove, inequivocamente, que o benefício auferido com os referidos descontos ou bonificações sejam repassados para o consumidor final. Se não houver essa demonstração de forma cristalina, correta a exigência de ICMS sobre descontos incondicionais ou bonificações. Veja-se:

#### EMENTA

3. NO QUE TANGE À ALEGAÇÃO DE IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO DOS DESCONTOS INCONDICIONAIS NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS-ST EM CASO DE UTILIZAÇÃO DO CRITÉRIO DA MARGEM DE VALOR AGREGADO, O ACÓRDÃO RECORRIDO ENTENDEU QUE "NA HIPÓTESE DE BONIFICAÇÃO - CONCESSÃO DE MAIS MERCADORIAS PELO MESMO PREÇO - HÁ FAVORECIMENTO TÃO-SOMENTE AO PARTÍCIPE IMEDIATO DA CADEIA DE CIRCULAÇÃO (CONTRIBUINTE SEGUINTE NA CADEIA DE CIRCULAÇÃO), A NÃO SER QUE A BONIFICAÇÃO SEJA ESTENDIDA A TODA A CADEIA ATÉ ATINGIR O CONSUMIDOR FINAL, O QUE DEMANDA PROVA DA REPERCUSSÃO." O SOBREDITO FUNDAMENTO DO ACÓRDÃO RECORRIDO, RELATIVAMENTE À NECESSIDADE DE PROVA DA REPERCUSSÃO DAS BONIFICAÇÕES (DESCONTOS INCONDICIONAIS) AOS CONSUMIDORES FINAIS, PARA FINS DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS-ST - QUE TAMBÉM É O FUNDAMENTO CENTRAL UTILIZADO POR ESTA CORTE PARA A NÃO EXCLUSÃO

**AUTOMÁTICA DE TAIS VALORES DA BASE DE CÁLCULO DO REFERIDO TRIBUTO NA SISTEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - NÃO FOI IMPUGNADO NAS RAZÕES DO RECURSO ESPECIAL, FUNDAMENTO SUFICIENTE PARA MANTER O ACÓRDÃO RECORRIDO NO MÉRITO, O QUE ATRAI, TAMBÉM NESSE PONTO, A INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 283 DO STF.**

(...)

(AGINT NO ARESP 2219883 / GO - AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL 2022/0308871-3 – RELATOR: MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES – SEGUNDA TURMA - DJE 10/03/2023). (GRIFOU-SE).

Como já mencionado, o Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJMG) segue o posicionamento mais recente do STJ, quanto à necessidade de comprovação do repasse do benefício das bonificações, assim como dos descontos incondicionais, para toda a cadeia, alcançando os consumidores finais. Veja-se:

**EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - APELO VOLUNTÁRIO E REEXAME NECESSÁRIO. IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS) - REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST INCIDENTE SOBRE OPERAÇÕES DE "BONIFICAÇÃO" DE MERCADORIAS (BEBIDAS) REALIZADAS PELO CONTRIBUINTE - EQUIPARAÇÃO À CONCESSÃO DE DESCONTO INCONDICIONAL – FATO QUE INTEGRA A BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO - EXAÇÃO DÉVIDA - SENTENÇA REFORMADA, PEDIDO JULGADO IMPROCEDENTE.**

**1. CONFORME ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, O VALOR DAS "BONIFICAÇÕES" E DOS DESCONTOS INCONDICIONAIS, QUE NÃO INTEGRAM A BASE DE CÁLCULO DO ICMS, DEVEM COMPOR ESSA TRIBUTAÇÃO QUANDO O REGIME É O DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (ICMS/ST), UMA VEZ QUE, NESSA HIPÓTESE, INEXISTE GARANTIA DE QUE A VANTAGEM ECONÔMICA GERADA A PARTIR DA BONIFICAÇÃO CONCEDIDA PELO SUBSTITUTO AO SUBSTITUÍDO TRIBUTÁRIO SERÁ TRANSFERIDA AO CONSUMIDOR FINAL, O QUE TORNA DEVIDO O RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, PELO CONTRIBUINTE, NESSAS CONDIÇÕES.**

**2. CONSTATADO QUE O CONTRIBUINTE EFETUOU O RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS AO ESTADO DE MINAS GERAIS, DEVIDO EM REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, INCIDENTE NAS OPERAÇÕES INTERNAS COM BEBIDAS, EM DECORRÊNCIA DA ADOÇÃO DE BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO EM DESACORDO COM O ESTABELECIDO NO ART. 47-B DO ANEXO XV DO RICMS/02, ESTANDO, ADEMAIS, CORRETAS AS EXIGÊNCIAS REMANESCENTES REFERENTES À DIFERENÇA DE ICMS/ST APURADA, DEVEM SER JULGADOS IMPROCEDENTES OS EMBARGOS OPOSTOS À EXECUÇÃO FISCAL.**

**APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0000.21.176395-8/001 - COMARCA DE BELO HORIZONTE - APELANTE(S): ESTADO DE MINAS GERAIS -**

**APELADO(A)(S): RIO DE JANEIRO REFRESCOS LTDA - RELATOR:**  
DES.(A) MÁRCIO IDALMO SANTOS MIRANDA - DATA DA  
PUBLICAÇÃO: 20/04/2022. (GRIFOU-SE).

Quanto ao argumento da Defesa de que o RICMS/02 extrapola os limites definidos pela Lei Complementar nº 87/96, ressalte-se que questões de legalidade e constitucionalidade, envolvendo limitações de competência deste Conselho, serão tratadas mais adiante.

**Da menção ao Fundo de Combate à Pobreza e da exigência do adicional de alíquota do Fundo de Erradicação da Miséria**

Nota-se que, na peça fiscal, a Fiscalização utilizou a denominação “Fundo de Combate à Pobreza” para exigir a ocorrência nº 1069002 (campo “ocorrência” à pág. 01), utilizando-se o código de receita 3103 – FEM NOTIFICAÇÃO.

Contudo, o fundo criado pelo *caput* do art. 1º da Lei nº 19.990, de 29 de dezembro de 2011, leva a denominação correta de “Fundo de Erradicação da Miséria - FEM”. Veja-se:

Art. 1º. Fica criado o Fundo de Erradicação da Miséria - FEM -, de função programática, com o objetivo de custear programas e ações sociais de erradicação da pobreza e da extrema pobreza.

Nota-se que a Fiscalização a este se refere quando aponta na capitulação o art. 12-A da Lei nº 6.763/75.

Art. 12-A. **Fica estabelecido, para financiamento das ações do Fundo de Erradicação da Miséria - FEM -,** criado pela Lei nº 19.990, de 29 de dezembro de 2011, em especial para o pagamento integral do Piso Mineiro de Assistência Social, e de acordo com o disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República, com vigência até 31 de dezembro de 2022, o adicional de dois pontos percentuais na alíquota prevista para a operação interna que tenha como destinatário consumidor final, contribuinte ou não do imposto, com as mercadorias abaixo relacionadas, inclusive quando a alíquota for fixada no regulamento do imposto:

**Efeitos de 1º/01/2016 a 31/12/2019 - Redação dada pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 12, II, ambos da Lei nº 21.781, de 1º/10/2015:**

“Art. 12-A. Fica estabelecido, para os fins do disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República, com vigência até 31 de dezembro de 2019, o adicional de dois pontos percentuais na alíquota prevista para a operação interna que tenha como destinatário consumidor final, contribuinte ou não do imposto, com as mercadorias abaixo relacionadas, inclusive quando a alíquota for fixada no regulamento do imposto:”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - **cervejas sem álcool e bebidas alcoólicas**, exceto aguardentes de cana ou de melaço; (Grifou-se).

No inciso I deste dispositivo legal encontra-se a previsão para a exigência do adicional de alíquota do FEM no caso de “bebidas alcoólicas, exceto aguardentes de cana ou de melaço” como é o caso das bebidas objeto da autuação, conforme se verifica na aba “Vendas para MG com ST” da planilha “Apuração Cred. Trib. 2021” no Anexo 4:

- Schewepes Gin Tônica lata 310ml cx 6un;
- Schewepes Spritz lata 310 ml cx 6un;
- Schewepes Vodka Citrus lata 310 ml cx 6un.

E ainda nas notas explicativas nº 5 e 8, respectivamente, às págs. 13 e 14, a Fiscalização faz menção ao “Fundo de Erradicação à Miséria (FEM) ou Fundo de Combate à Pobreza (FCP)”, como se o referido fundo recebesse as duas denominações.

À vista dos registros na referida planilha, restou provado que a Impugnante recolheu a menor o adicional de alíquota do Fundo de Erradicação da Miséria, referente às saídas das mercadorias acima mencionadas, no período de novembro e dezembro de 2021, tendo em vista que deixou de incluir na base de cálculo também do FEM os valores dos descontos concedidos nas operações, contrariando o disposto no item 3, da alínea “b”, do inciso I, do art. 19, da Parte 1, do Anexo XV, do RICMS/02.

Quanto à menção errônea ao Fundo de Combate à Pobreza, note-se que o art. 155, inciso II da Lei nº 6.763/75 assim dispõe sobre a constatação de incorreções ou omissões na peça fiscal:

Art. 155. Na lavratura de Auto de Infração ou de Notificação de Lançamento, será observado o seguinte:

(...)

II - as incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida.

E como já mencionado, fica claro que, apesar do erro na menção ao Fundo de Erradicação à Miséria, há elementos nos autos para entender que a exigência imposta pela Fiscalização à Impugnante, na peça fiscal, refere-se ao Fundo de Erradicação à Miséria, e não ao erroneamente denominado “Fundo de Combate à Pobreza”.

Além disso, uma incorreção ou omissão só deve levar à nulidade da peça fiscal se ficar provado o dano ao sujeito passivo.

A própria Impugnante transcreve, à pág. 25, trecho do Relatório do Auto de Infração que menciona o “Fundo de Combate à Pobreza”, sem apontar qualquer irregularidade na peça fiscal quanto ao uso desta denominação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registre-se que nem sequer houve qualquer arguição da Impugnante a respeito da acusação de recolhimento a menor do valor correspondente ao FEM.

Cabe concluir, portanto, que o equívoco verificado não resultou em prejuízo ou lesão a direito do Sujeito Passivo.

À vista das razões apresentadas acima, restaram caracterizadas as infringências à legislação tributária.

Depreende-se que devem ser, conseqüentemente, exigidos o ICMS/ST e o adicional de alíquota do FEM, acrescidos da Multa de Revalidação, cobrada com uso do percentual de 100% (cem por cento), conforme previsto no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75, transcritos a seguir:

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. § 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, esta foi aplicada com uso da alíquota de 20% (vinte por cento) sobre a diferença da base de cálculo do ICMS/ST e do FEM, conforme disposto 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;

Esclareça-se que, sendo única a base de cálculo sobre a qual foram calculadas a diferença do ICMS/ST e a do adicional de alíquota do FEM, a Multa Isolada é apurada e exigida apenas uma vez, como se verifica na comparação entre os

valores apurados nas colunas “Diferença da Base de Cálculo” e “Multa Isolada (20%)” da aba “Venda para MG com ST” da planilha “Apuração Cred. Trib. 2021” no Anexo 4.

A Impugnante pede a redução das multas cobradas, por entendê-las nitidamente confiscatórias (págs. 37/39). Isto porque as multas de revalidação e isolada exigidas *“totalizam mais de 200% (duzentos por cento) do valor do imposto supostamente devido”*, conforme especificado em cálculos que apresenta à pág. 38.

Questiona, ainda, ter havido aplicação de duas penalidades sobre o mesmo fato jurídico, em claro *“bis in idem”*, o que considera inadmissível.

Argumenta que, *“à luz do princípio da absorção ou consunção, prevalece o entendimento de que a penalidade pelo descumprimento do dever acessório deve ser absorvida pela sanção sobre o dever de recolher o imposto”* (pág. 38).

Reproduz trecho do Ag. Reg. no RE nº 833.106/GO, por meio do qual foi firmado, pelo Supremo Tribunal Federal, o entendimento de que multas cujo percentual seja igual ou superior a 100% do tributo devido, possuem caráter confiscatório.

Enfatiza que *“caso se entenda pela manutenção da cobrança, está evidenciado que as multas aplicadas no presente caso não podem ser mantidas, devendo ser reduzidas a parâmetros justos e razoáveis, sob pena de violação aos supramencionados art. 5º, caput e art. 150, IV, da CF/88”* (pág. 38).

Expõe, ainda, sua concepção de que é *“absolutamente ilegítima a exigência de juros de mora também sobre a multa, como pretende a Lei Estadual nº 6.763/75 (art. 226)”* (pág. 39).

Assinala que *“a multa, por sua natureza, não se presta a repor o capital alheio, mas sim para punir o não cumprimento da obrigação. O termo punir deve ser entendido no sentido de conferir eficácia à norma primária, é dizer, a fixação de multa adverte o devedor de que a inexecução da obrigação sofrerá encargos, tornando o cumprimento a destempo mais oneroso”* (pág. 39).

Aduz que *“os juros sim possuem natureza essencialmente indenizatória, tanto que, diferentemente da multa, incidem no tempo, exatamente para refletir o prejuízo do credor com a privação do seu capital”* (pág. 39).

No seu entendimento, *“não há como se admitir a incidência de juros sobre a multa, na medida em que, por definição, se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir apenas sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal, e não foi”* (pág. 39).

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, ao afirmar que não haveria amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II c/c seu § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS/ST e do adicional de alíquota do FEM efetuado pela Autuada. Já a multa

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que 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, emendada 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)

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 c/c § 2º, inciso I do referido dispositivo legal.

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.

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

Quanto à oposição da Impugnante à incidência de juros de mora também sobre as multas, constata-se que o art. 226 da Lei n.º 6.763/75 assim dispõe sobre o tema:

**Art. 226. Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais. (Destacou-se).

O Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), instituído pelo Decreto nº. 44.747/08, em seus arts. 212 e 215, trata da incidência de juros sobre tributo e multa nos seguintes termos:

Art. 212 - Os débitos decorrentes do não recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados, terão, se for o caso, seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, observado o disposto em resolução da Secretaria de Estado de Fazenda.

(...)

Art. 215 - Sobre os débitos decorrentes do não recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais. (Destacou-se).

A Resolução nº 2.880/97 atende ao disposto no art. 212 do RPTA, ao disciplinar a cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários do Estado. Veja-se:

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil. (Destacou-se).

Comprovado está, portanto, que há previsão legal para a cobrança de juros incidentes sobre as multas decorrentes de descumprimento das obrigações principal e acessória.

E verifica-se, ainda, tal exigência foi feita, no presente caso, nos termos da legislação vigente à época do fato gerador.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes cogitar de declaração de inconstitucionalidade ou negar a aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75, *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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (PÁGS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Fernando Munhoz Ribeiro e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Juliana de Mesquita Penha (Revisora) e Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich.

**Sala das Sessões, 06 de julho de 2023.**

**Alexandre Périssé de Abreu**  
**Relator**

**Geraldo da Silva Datas**  
**Presidente**

P