

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.081/13/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000178065-83
Impugnação: 40.010132789-08
Impugnante: Danone Ltda
IE: 518038971.17-77
Proc. S. Passivo: Stanley Martins Frasão/Outro(s)
Origem: DF/Poços de Caldas

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO – PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. Constatado recolhimento a menor do ICMS, devido por substituição tributária, uma vez que os valores dos descontos incondicionais, referentes às operações próprias, não foram incluídos pela Autuada (substituta tributária) na composição da base de cálculo do ICMS/ST, conforme determinação contida no art. 8º, inciso II, alíneas “a”, “b” e “c” da Lei Complementar nº 87/96 e no item 2 do § 19 do art. 13 da Lei nº 6.763/75. Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75. Entretanto, deve-se excluir a multa de revalidação aplicada bem como os juros moratórios incidentes até 11/08/11, devendo incidir juros moratórios sobre a exigência remanescente de ICMS/ST a partir de 12/08/11 (data da alteração da redação do item 3, alínea “b”, inciso I, art. 19, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02), nos termos do art. 100, inciso III c/c o parágrafo único do CTN. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Da Autuação

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/01/08 a 31/12/08, uma vez que os valores dos descontos incondicionais, concedidos nas operações próprias, não foram incluídos pela Autuada (substituta tributária) na composição da base de cálculo do ICMS/ST, conforme determinação contida no art. 8º, inciso II, alíneas “a”, “b” e “c” da Lei Complementar nº 87/96, o item 2 do § 19 do art. 13 da Lei nº 6.763/75.

Exigência de ICMS/ST e da Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

O processo encontra-se instruído com o Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF (fls. 02); Auto de Infração - AI (fls. 03/04); Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fls. 05); cópia de procuração (fls. 06); Relatório Fiscal (fls. 08/11); Anexo I – Planilha Consolidada Mensal do Crédito Tributário (fls. 12/13); Anexo II – Metodologia de Cálculo do ICMS/ST (fls. 14/25); Anexo III – Demonstrações Mensais do Cálculo do ICMS/ST/Planilhas “Distribuição de Frequência

por CST – Auditor Eletrônico” (fls. 26/50); Anexo IV – Valores consolidados mensalmente dos descontos incondicionais (fls. 51/52); Anexo V – Planilhas “Distribuição de Frequência por CFOP e Produto – Auditor Eletrônico” (fls. 53/65); Anexo VI – Comprovação da não inclusão do desconto no cálculo da ST (fls. 66/69); Anexo VII – Cópias das Notas Fiscais (amostragem) (fls. 70/139); Anexo VIII – Intimações geradas e respectivos cumprimentos (fls. 140/147).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 148/185, aos seguintes argumentos em síntese:

- transcreve dispositivos da LC nº 87/96, da Lei nº 6.763/75, do Anexo XV do RICMS/02 (art. 19, inciso I, alínea “b3”) sobre a matéria em análise;

- requer a nulidade do Auto de Infração ao argumento de que a Fiscalização, em total desobediência ao princípio da legalidade e da verdade material, realizou uma hipótese de arbitramento não prevista na legislação, vez que, apesar de possuir todas as informações necessárias para a correta identificação das operações e quantificação da autuação, por documento fiscal e produto, partiu de valores totais dos descontos concedidos para todas as operações realizadas, efetuando uma sistemática de rateio não prevista na legislação para obter um valor global aproximado dos descontos incondicionais relativos a operações com substituição tributária;

- entende que o alegado arbitramento pode ser comparado às presunções;

- aduz que os descontos incondicionais não devem integrar a base de cálculo do ICMS/ST, uma vez que a base de cálculo do ICMS somente pode ser o valor da operação mercantil e, sendo os descontos incondicionais desprovidos de qualquer conteúdo econômico, não integram o valor da operação para fins de apuração da base de cálculo do imposto na operação própria e, conseqüentemente, não devem integrar o valor da operação para fins de apuração da base de cálculo do ICMS/ST;

- assevera que não há na legislação complementar qualquer disposição determinando que, os descontos incondicionais devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS/ST e que, a pretensão dos Agentes Fiscais, viola o princípio da reserva de lei complementar para criação de normas gerais em matéria de ICMS;

- argui que a pretensão da inclusão dos descontos incondicionados na base de cálculo do ICMS/ST viola o princípio da estrita legalidade, invocando o art. 97, inciso II e §1º do Código Tributário Nacional;

- argumenta que, tanto não existia previsão legal para inclusão dos descontos incondicionados na base de cálculo do ICMS/ST quando da ocorrência dos fatos geradores, ora discutidos, que foi introduzida nova redação em 12/08/11, no item 3, alínea “b”, inciso I do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02;

- sustenta que o mencionado dispositivo não pode ser aplicado aos fatos geradores em comento em razão do princípio da irretroatividade das leis;

- cita decisões deste Conselho e do TJMG que entende lhe dar guarida;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- enfatiza que a Fiscalização ao adotar a metodologia de cálculo do desconto incondicionado para as operações sujeitas à substituição tributária, desconsidera a efetiva política de preços praticada pela Impugnante por grupo de clientes, que são classificados nas modalidades de Key Account (maior preço), Canal Independente (preço intermediário) e Canal Distribuidor (menor preço);

- entende que é necessário que se considere, na apuração do ICMS devido, o valor/preço efetivamente praticado na operação, reconhecendo-se, assim, a existência da política de preços praticada pela Impugnante;

- requer, na eventualidade de se entender que os descontos incondicionalmente concedidos devam ser incluídos na base de cálculo do ICMS/ST, a exclusão dos juros e multas aplicados, nos termos do art. 100, inciso III do CTN;

- transcreve decisões e a Súmula nº 06 deste Conselho de Contribuintes, bem como Consultas de Contribuintes, com a finalidade de demonstrar que sempre esteve alinhada com as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, externadas por meio de consultas e jurisprudência deste órgão;

- entende inaplicável ao caso dos autos a Multa de Revalidação cominada (art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75), nos termos do art. 112 do CTN, uma vez que foi efetuado a retenção e recolhimento do ICMS/ST que entendia devido, excluindo da base de cálculo do ICMS/ST apenas o valor relativo aos descontos incondicionados;

- relata que a conduta imputada, quando muito, foi parcialmente praticada, ou seja, não se subsume perfeitamente ao dispositivo legal retromencionado, o que, no seu entender, gera incerteza a respeito da caracterização da infração de “não-retenção ou falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária”.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de fls. 210/220, refuta as alegações da Defesa, aos seguintes argumentos em síntese:

- entende não prosperar a preliminar de nulidade referente à metodologia de cálculo adotada pela Fiscalização, pois em nenhum momento, no Auto de Infração, há menção e, sequer a possibilidade de utilização de arbitramento, uma vez que todas as informações referentes às operações da empresa autuada que deram origem ao trabalho fiscal eram conhecidas, na medida em que a empresa transmitia e transmite pontualmente seus arquivos eletrônicos com a descrição de suas operações, como determina o Anexo VII do RICMS/02;

- destaca que já está pacificado, na doutrina e jurisprudência, que a escrituração contábil e fiscal, seja em papel ou em meio eletrônico, feita com observância dos preceitos da legislação aplicável, bem como as informações sobre os documentos fiscais com base nela emitidos, têm presunção de veracidade e merecem fé em favor do contribuinte;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- ressalta que há um equívoco da Impugnante quando afirma que a Fiscalização não observou art. 142 do CTN, uma vez que calculou o tributo devido a partir da sua quantificação com base nos documentos e informações disponibilizados pela Contribuinte;

- esclarece que utilizou, para determinar o valor do imposto devido, um modelo matemático, baseado na aplicação de princípios de raciocínio lógico e viabilizado por meio de um sistema de rateio, fundamentado na legislação tributária vigente;

- diz que imbuída em critérios de razoabilidade e praticidade, critérios estes amplamente acolhidos pela jurisprudência deste Conselho de Contribuintes e sem deixar de lado, em momento algum, a legislação tributária pertinente, elaborou, tendo como base as informações prestadas pela Impugnante em seus arquivos eletrônicos, uma sistemática de cálculo/modelo matemático, apresentada em detalhes no Auto de Infração (fls. 14/25), com utilização do instrumento de rateio para determinação, a partir dos valores dos descontos incondicionais vinculados às operações próprias totais, extraídos dos arquivos eletrônicos da Impugnante ou fornecidos diretamente por ela, dos valores proporcionais às operações submetidas à substituição tributária, para a determinação da parcela da base de cálculo na qual incidirá o imposto a ser cobrado na autuação;

- informa que todo o descritivo foi viabilizado com a utilização do programa da SEF/MG, denominado “Auditor Eletrônico”, mormente as informações contidas no registro tipo “54” (“Valor do desconto/despesas acessórias”), para levantamento do valor global dos descontos por período, as planilhas “Distribuição de frequência por CST”, coluna VLRBC (fls. 26/50) e “Distribuição de Frequência por CFOP e Produtos” (fls. 53/65);

- destaca que a jurisprudência do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais chancela todo o procedimento acima e cita trechos dos Acórdãos nºs 19.077/11/2^a e 19.172/09/3^a;

- ressalta que o procedimento adotado é idôneo, alicerçado firmemente na legislação tributária vigente e mais, não prejudica de forma alguma a Impugnante;

- relata que, por meio de diversos julgados e mais recentemente pelo Acórdão nº 20.621/11/1^a, o Conselho de Contribuintes corroborou integralmente a metodologia de cálculo aplicada neste lançamento;

- sustenta que, diante de tudo que foi exposto e, prestigiando fundamentalmente o princípio da legalidade, e também, o princípio da praticidade, impõe que se adote método idôneo que não prejudique o Autuado, mas que também, não imponha custos excessivos à Administração Pública com processos longos e onerosos. Reitera a correção adotada em seu procedimento de cálculo do imposto devido, cobrado neste Auto de Infração;

- entende que não cabe razão à Impugnante quando esta alega a ilegalidade da inclusão dos descontos incondicionais na base de cálculo da substituição tributária, salientando que a substituição tributária é uma técnica de arrecadação prevista pelo art. 150, § 7º da Constituição Federal e pelo art. 6º da LC nº 87/96, na qual o contribuinte

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

substituto não apenas recolhe o tributo por ele devido, mas também antecipa o montante relativo à operação subsequente;

- alega que é pacífico que na operação de circulação de mercadorias promovida por contribuinte, os descontos incondicionais não integram sua base de cálculo, conforme determinam os arts. 13, §1º, II, “a” da LC nº 87/96 e 13, § 2º, 1, “b” da Lei nº 6.763/75;

- sustenta que nos casos onde houver operações submetidas à substituição tributária, esta não inclusão na base de cálculo referente ao desconto incondicional é válida somente nas operações de saída do substituto tributário, ou seja, nas denominadas operações próprias;

- diz que nas operações específicas, onde houver efetivamente a substituição tributária, o desconto deve integrar a base de cálculo da operação, em função de que, na sistemática de arrecadação da substituição tributária, a operação consumada entre o contribuinte substituto e o substituído não se confunde com a operação futura, que deve ocorrer entre o contribuinte substituído e aquele que venha a adquirir desse as mercadorias;

- destaca que os descontos incondicionais ocorridos nas operações entre o substituto e o substituído dizem respeito apenas a essas operações e não às operações futuras a serem realizadas pelo substituído com os adquirentes das mercadorias;

- afirma que no caso da substituição tributária não se pode, inegavelmente, ter a garantia de que o valor do desconto incondicional concedido na operação própria, será repassado, automaticamente, para o consumidor final, na operação subsequente;

- cita doutrina, jurisprudência do STJ e de outros tribunais que entende lhe respaldar;

- salienta que embasada em extensa jurisprudência do STJ, todas elas anteriores à alteração do item 3, alínea “b”, inciso I do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, originada de interpretação sistemático-teleológica da legislação pertinente, interpretação esta que deve ser feita observando o conjunto do ordenamento legal, suas regras, princípios, fundamentos e alcance, de modo a encontrar a “ratio legis” e mais ainda, fundamentada precipuamente nessa legislação, efetuou a cobrança do ICMS/ST que não fora recolhido pela Impugnante;

- destaca que subsistindo a ideia da não inclusão do desconto incondicional na base de cálculo da substituição tributária, poderia ser decretado a “morte” dessa sistemática, na medida em que os descontos poderiam tomar tal vulto, que a inviabilizassem;

- cita artigos da LC nº 87/96, da Lei nº 6.763/75 e do Anexo XV do RICMS/02;

- informa que nada mais fez que interpretar a legislação tributária pertinente na mesma direção tomada pelo STJ e aplicá-la de acordo com a situação encontrada no procedimento da Impugnante;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- afirma que identificou os valores dos descontos incondicionais concedidos nas operações próprias pela Autuada pertinentes a essas operações e incluiu-os na base de cálculo da substituição tributária, recompondo-a com tais parcelas;

- frisa que em novembro de 2011 foi publicado o Acórdão nº 20.621/11/1ª referente à mesma matéria dos presentes autos, cujo Sujeito Passivo era outro estabelecimento da empresa ora autuada;

- quanto à aplicação do art. 100, inciso III do CTN entende ser incompetente para tal mister.

Ao final, requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 238/259, opina pela procedência parcial do lançamento, para que seja excluída a multa de revalidação aplicada, bem como os juros moratórios incidentes até 11/08/11, devendo incidir juros moratórios sobre a exigência remanescente de ICMS/ST a partir de 12/08/11, conforme o art. 100, inciso III c/c o parágrafo único do CTN.

DECISÃO

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

Da Preliminar

Alega a Impugnante a nulidade do lançamento tendo em vista que a Fiscalização utilizou o procedimento do arbitramento do imposto exigido, ao arrepio da legislação.

Todavia, razão não lhe assiste conforme se verá.

Como destaca a Fiscalização, para determinar o valor do imposto devido foi idealizada, com utilização de índices técnicos, uma sistemática de “rateio”, com exclusiva utilização de dados e informações contidas nos arquivos eletrônicos transmitidos, via Sintegra, pela Autuada, bem como em informações fornecidas pela empresa autuada em respostas a intimações.

Destaque-se que a base de cálculo do imposto exigido nos presentes autos foi apurada por meio de uma sistemática de rateio dos descontos incondicionais relativos às operações totais em relação às operações submetidas à substituição tributária, conforme Anexo II – Metodologia de Cálculo do ICMS/ST - fls. 14/25.

Tal procedimento foi viabilizado com a utilização do programa da SEF/MG, denominado “Auditor Eletrônico”, mormente as informações contidas no registro tipo “54” (“Valor do desconto/despesas acessórias”), para levantamento do valor global dos descontos por período, as planilhas “Distribuição de frequência por CST”, coluna VLRBC (fls. 26/50) e “Distribuição de Frequência por CFOP e Produtos” (fls. 53/65).

Vale mencionar a metodologia utilizada na apuração do ICMS/ST referente à parcela do desconto incondicional conforme descrito às fls. 15/16 dos autos:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1º PASSO: CÁLCULO DO PERCENTUAL DE OPERAÇÕES QUE DEVERÃO SER SUBMETIDAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (ORIGEM PLANILHA “DISTRIBUIÇÃO DE FREQUÊNCIA POR CST” – AUDITOR ELETRÔNICO);

2º PASSO: LEVANTAMENTO DOS VALORES REFERENTES A DESCONTOS INCONDICIONAIS CONCEDIDOS NAS OPERAÇÕES PRÓPRIAS (ORIGEM: CAMPO 12, POSIÇÕES 75 A 86 DO REGISTRO 54 – “VALOR DO DESCONTO/DESPESAS ACESSÓRIAS”;

3º PASSO: APLICAÇÃO DO PERCENTUAL DAS OPERAÇÕES QUE DEVERÃO SER SUBMETIDAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA AOS VALORES DOS DESCONTOS INCONDICIONAIS, PARA DETERMINAÇÃO DOS VALORES DESTES VINCULADOS ESPECIFICAMENTE ÀQUELAS OPERAÇÕES (ORIGEM: 1º E 2º PASSOS);

4º PASSO: DENTRE AS OPERAÇÕES QUE DEVERÃO SER SUBMETIDAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (1º PASSO), APURAÇÃO DO PERCENTUAL QUE POSSUI MVA DE 26% (DENTRO DESTAS, QUAL O PERCENTUAL QUE POSSUEM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO) E QUAL O PERCENTUAL DAS QUE POSSUEM MARGEM DE AGREGAÇÃO DE 43%. ORIGEM: PLANILHA “DISTRIBUIÇÃO DE FREQUÊNCIA POR CFOP E PRODUTOS”, EXTRAÍDA DO AUDITOR ELETRÔNICO;

5º PASSO: APLICAÇÃO DOS PERCENTUAIS APURADOS NO 4º PASSO (PARA CADA MARGEM DE AGREGAÇÃO) AO VALOR APURADO NO 3º PASSO (VALORES DE DESCONTOS INCONDICIONAIS VINCULADOS ÀS OPERAÇÕES SUBMETIDAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA), PARA DETERMINAÇÃO DOS VALORES DE DESCONTOS VINCULADOS A CADA MARGEM DE AGREGAÇÃO, VALORES ESTES QUE FORMAM A BASE DE CÁLCULO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ANTES DA APLICAÇÃO DAS MVAS;

6º PASSO: APLICAÇÃO DAS MVAS AOS VALORES APURADOS NO 5º PASSO, PARA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS OPERAÇÕES COM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA;

7º PASSO: APLICAÇÃO DA REDUÇÃO PREVISTA NO ITEM 19 DO ANEXO IV DO RICMS/02 ÀS BASES DE CÁLCULO APURADAS NO 7º PASSO, PARA DETERMINAÇÃO DA BASE DEFINITIVA PARA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA;

8º PASSO: APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA INTERNA DE 18% E CÁLCULO DO IMPOSTO DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, REFERENTE ÀS PARCELAS DOS DESCONTOS INCONDICIONAIS QUE NÃO FORAM INCLUÍDAS ANTERIORMENTE NESTE CÁLCULO.

Ressalte-se, pela importância, que a E. 1ª Câmara deste Conselho, analisando a mesma matéria dos presentes autos, bem como mesma metodologia de cálculo do ICMS/ST devido, decidiu, à unanimidade de votos, pela correção do método adotado pela Fiscalização para cálculo do ICMS/ST devido sobre a rubrica do desconto incondicional, conforme Acórdão nº 20.621/11/1ª de relatoria do Conselheiro Mauro Heleno Galvão.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Naquela oportunidade, analisando argumento da Defesa de que o cálculo efetuado pela Fiscalização desconsiderou a efetiva política de preços praticada pela Impugnante, por grupo de clientes, alegação também trazida na peça defensoria dos presentes autos, entendeu a E. Câmara de Julgamento que não havia nenhum prejuízo ao Contribuinte no cálculo da parcela do ICMS/ST na forma efetuada pela Fiscalização. Examine-se excerto do mencionado Acórdão nº 20.621/11/1ª:

A IMPUGNANTE APRESENTOU PLANILHAS DE FLS. 326/346 (DOC. NºS 05 E 06) NAS QUAIS APRESENTA A RELAÇÃO DOS DESCONTOS INCONDICIONAIS CONCEDIDOS NO MÊS DE MAIO DE 2008, NO TOTAL DE R\$ 1.810.436,78 PARA O CFOP 5403 (FLS. 343 E 346).

JÁ A FISCALIZAÇÃO APUROU, POR MEIO DO MÉTODO APRESENTADO, UM VALOR DE DESCONTO INCONDICIONAL PARA O MESMO MÊS DE MAIO/08 DE R\$ 1.739.535,37, QUE É O VALOR TOTAL DOS DESCONTOS INCONDICIONAIS VINCULADOS ÀS OPERAÇÕES SUBMETIDAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, APÓS A APLICAÇÃO DO PERCENTUAL DE RATEIO (FLS. 39 E 40), CONFORME DEMONSTRAÇÃO ABAIXO:

1º PASSO: CÁLCULO DO PERCENTUAL DE RATEIO, TENDO COMO BASE AS OPERAÇÕES SUBMETIDAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM RELAÇÃO ÀS OPERAÇÕES TOTAIS → 64,9083%

2º PASSO: LEVANTAMENTO DOS VALORES REFERENTES AOS DESCONTOS INCONDICIONAIS TOTAIS → R\$ 2.679.749,58

3º PASSO: APLICAÇÃO DO PERCENTUAL DE RATEIO DO 1º PASSO AO VALOR DOS DESCONTOS INCONDICIONAIS TOTAIS DO 2º PASSO → R\$ 2.679.749,58 x 0,649083 = R\$ 1.739.535,37.

ASSIM, PODE SE CONCLUIR QUE O CÁLCULO UTILIZADO PELA FISCALIZAÇÃO NÃO TROUXE NENHUM PREJUÍZO PARA A AUTUADA, JÁ QUE A BASE ORIGINAL CONSIDERADA NO AUTO DE INFRAÇÃO PARA SE CALCULAR O VALOR DO IMPOSTO DEVIDO É MENOR DO QUE A APRESENTADA NA IMPUGNAÇÃO.

Registre-se que a Impugnante não trouxe qualquer prova material que refutasse a metodologia de cálculo levada a cabo pela Fiscalização, no caso vertente, limitando-se a adotar argumentos marginais que não afetam o cerne deste “quantum” apurado.

Dessa forma, tendo em vista que a metodologia de cálculo adotada pela Fiscalização baseia-se nas informações referentes às operações da empresa autuada contidas nos arquivos eletrônicos por ela transmitidos, não há que se falar em arbitramento do imposto exigido, como sustentado pela Defesa.

Ademais, como bem ressaltado pela Fiscalização, o procedimento adotado é idôneo, alicerçado firmemente na legislação tributária vigente, e mais, não prejudica de forma alguma a Impugnante.

Pertinente ressaltar que o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

formalização. Proceder nos termos da lei, na hipótese de lançamento tributário e nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, é se pautar nos seguintes passos:

- 1 – verificar a ocorrência do fato gerador;
- 2 – determinar o crédito tributário;
- 3 – calcular o imposto devido;
- 4 – identificar o sujeito passivo;
- 5 – identificar a penalidade (propor a penalidade a ser aplicada de acordo com a norma legal própria).

Nos presentes autos, verifica-se que todos estes passos foram seguidos.

Desse modo, rejeita-se a preliminar arguida.

Do Mérito

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/01/08 a 31/12/08, uma vez que os valores dos descontos incondicionais, concedidos também nas operações próprias, não foram incluídos pela Autuada (substituta tributária) na composição da base de cálculo do ICMS/ST, conforme determinação contida no art. 8º, inciso II, alíneas “a”, “b” e “c” da LC nº 87/96, o item 2 do § 19 do art. 13 da Lei nº 6.763/75.

Conforme consta no relatório fiscal, a Impugnante atua na comercialização de produtos lácteos frescos, tais como iogurtes, leite fermentado, bebidas lácteas, queijo tipo “petit suisse”, creme de leite, danette UHT e requeijão.

De acordo com os itens 33.3, 33.1 e 40.2 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, vigentes à época dos fatos geradores, os seguintes produtos comercializados pela Autuada (substituta tributária) estavam sujeitos à sistemática da substituição tributária. São eles: iogurte, leite fermentado, bebida láctea, creme de leite e danette UHT.

Dos produtos supracitados, apenas o produto danette UHT tinha MVA de 43% (quarenta e três por cento). Para o restante era previsto a MVA de 26% (vinte e seis por cento).

Conforme o item 42 da Parte 6 do Anexo IV do RICMS/02 (vigente até 26/03/08) e os itens 55, 57 e 58, do mesmo dispositivo, havia a previsão de redução de base de cálculo de 33,33% (trinta e três vírgula trinta e três por cento) e, posteriormente, de 61,11% (sessenta e um vírgula onze por cento) para os produtos autuados iogurte, leite fermentado e bebida láctea.

De posse dos valores dos descontos incondicionais referentes às saídas de mercadorias sujeitas a ST, para os quais a Autuada (substituta tributária) não reteve/recolheu o ICMS/ST referente às operações subsequentes, a Fiscalização exigiu o imposto acrescido da multa de revalidação em dobro, conforme já mencionado.

Destaque-se que a Fiscalização, ao efetuar o cálculo do ICMS/ST referente à rubrica em análise, observou todas as peculiaridades supracitadas acerca dos produtos

autuados, conforme explicitado no Anexo II – Metodologia de Cálculo do ICMS/ST (fls. 14/25) retromencionado.

Inclusão dos descontos incondicionais na base de cálculo da substituição tributária

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

Vale destacar que é incontroverso que na operação de circulação de mercadorias promovida por contribuinte, ditas operações próprias, os descontos incondicionais não integram sua base de cálculo, conforme determinam os arts. 13, § 1º, inciso II, alínea “a” da LC nº 87/96 e 13, § 2º, item 1, alínea “b” da Lei nº 6.763/75.

A discussão nos presentes autos gira em torno dos descontos incondicionais, concedidos nas operações entre substituto e substituído, e a inclusão ou não de tal rubrica na base de cálculo das operações subsequentes presumidas, o que se passa a analisar.

Sustenta a Fiscalização que nos casos onde houver operações submetidas à substituição tributária, esta não inclusão na base de cálculo referente ao desconto incondicional é válida somente nas operações de saída do substituto tributário, ou seja, nas denominadas operações próprias. Nas operações específicas, onde houver efetivamente a substituição tributária, o desconto deve integrar a base de cálculo da operação.

Salienta a Fiscalização que tal fato ocorre em função de que, na sistemática de arrecadação da substituição tributária, a operação consumada entre os contribuintes, substituto e substituído, não se confunde com a operação futura, que deve ocorrer entre o contribuinte substituído e aquele que venha a adquirir as suas mercadorias.

Afirma a Fiscalização que os descontos incondicionais ocorridos nas operações entre o substituto e o substituído dizem respeito apenas a tais operações e não às operações futuras acima mencionado.

Destaque-se que não há controvérsia nos presentes autos da falta de inclusão do desconto incondicional na base de cálculo do ICMS/ST.

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

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do AgRg no Recurso Especial nº 953.219 – RJ, de relatoria do Min. Herman Benjamin, deixou consignado o seguinte:

PROCESSUAL. TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO COMPROVADA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA "PARA FRENTE". DESCONTO INCONDICIONAL. BASE DE CÁLCULO. ART. 8º DA LC 87/1996. PRECEDENTES. 535 CPC 8º 871. (...) A SEGUNDA TURMA FIXOU O ENTENDIMENTO DE QUE O DESCONTO OU A BONIFICAÇÃO CONCEDIDOS PELO SUBSTITUTO AO SUBSTITUÍDO TRIBUTÁRIO NÃO SÃO NECESSARIAMENTE REPASSADOS AO CLIENTE DESTA ÚLTIMO, DE MODO QUE INEXISTE DIREITO AO ABATIMENTO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS NA SISTEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA "PARA FRENTE".3. É INQUESTIONÁVEL QUE, SE NÃO HOUVESSE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, O DESCONTO INCONDICIONAL NÃO INTEGRARIA A BASE DE CÁLCULO DO ICMS NA PRIMEIRA OPERAÇÃO (SAÍDA DO FABRICANTE PARA A DISTRIBUIDORA), APLICANDO-SE O DISPOSTO NO ART. 13, § 1º, II, A, DA LC 87/1996.4. EM SE TRATANDO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NO ENTANTO, A BASE DE CÁLCULO REFERE-SE AO PREÇO COBRADO NA SEGUNDA OPERAÇÃO (SAÍDA DA MERCADORIA DA DISTRIBUIDORA PARA O SEU CLIENTE), NOS TERMOS DO ART. 8º DA LC 87/1996. INVIÁVEL SUPOR, SEM PREVISÃO LEGAL, QUE O DESCONTO DADO PELA FÁBRICA, NA PRIMEIRA OPERAÇÃO, SEJA REPASSADO AO PREÇO FINAL (SEGUNDA OPERAÇÃO). 5. ENTENDIMENTO PACIFICADO PELA PRIMEIRA SEÇÃO, NO JULGAMENTO DOS ERES 715.255/MG, E REAFIRMADO PELA SEGUNDA TURMA, AO APRECIAR O RESP 1.041.331/RJ.6. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

(...)

VOTO

(...)

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

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

AS NORMAS RELATIVAS AO DESCONTO INCONDICIONAL E À SUA NÃO-INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS (ART. 13, § 1º, II, "A", DA LC 87/1996) APLICAM-SE APENAS À PRIMEIRA OPERAÇÃO. OCORRE QUE O DESCONTO RELATADO PELA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RECORRENTE REFERE-SE AO PREÇO COBRADO DA DISTRIBUIDORA, NÃO SE PODENDO PRESUMIR QUE O BÔNUS SERÁ REPASSADO, AUTOMATICAMENTE, PARA O CONSUMIDOR FINAL, NA OPERAÇÃO SUBSEQUENTE.

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

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

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

(...)

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

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

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

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

(...)."

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

O BÔNUS DADO PELA RECORRENTE À DISTRIBUIDORA NÃO IMPLICA, NECESSÁRIA E AUTOMATICAMENTE, REDUÇÃO DO PREÇO FINAL, CONSIDERANDO QUE ELE É AFERIDO COM BASE EM PESQUISAS DE MERCADO, NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO.

INAPLICÁVEIS NA HIPÓTESE DOS AUTOS, PORTANTO, OS DISPOSITIVOS LEGAIS SUSCITADOS PELA RECORRENTE (EM

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ESPECIAL O ART. 13, § 1º, II, "A", DA LC 87/1996), ASSIM COMO O ENTENDIMENTO FIRMADO NO JULGAMENTO DO RESP 1.111.156/SP, PORQUANTO A SISTEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POSSUI REGRAS PRÓPRIAS PARA A IDENTIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO (ART. 8º, DA LC 87/1996). (GRIFOU-SE)

(...)

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

Importante mencionar outros julgados com o mesmo direcionamento supracitado, tais quais: REsp nº 993409/MG - 2008, REsp nº 1001713/MG - 2008, REsp nº 1027786/MG - 2008, Resp nº 1041331/RJ - 2008 e REsp nº 715.255/MG - 2010.

Há a destacar-se que a base de cálculo da substituição tributária é o valor que presumidamente o produto irá alcançar ao chegar ao mercado, realizando o objetivo de que o ICMS incida em toda a cadeia de consumo.

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

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

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

(...)

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

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

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

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

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

critérios para sua fixação ser previstos em lei (...).

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

Portanto, no caso da substituição tributária não se pode, inegavelmente, ter a garantia de que o valor do desconto incondicional concedido na operação própria, será repassado, automaticamente, para o consumidor final, na operação subsequente.

Quanto a alteração trazida pelo Decreto nº 45.668/11, no item 3, alínea “b”, inciso I, art. 19, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02, tem-se que o entendimento consubstanciado na nova redação do mencionado dispositivo já se encontrava na legislação, notadamente no art. 8º da LC nº 87/96 e da Lei nº 6.763/75. Tal alteração objetivou deixar de forma expressa que os “descontos concedidos, inclusive o incondicional”, integram a base de cálculo do ICMS/ST.

Frise-se que a E. 1ª Câmara deste Conselho, analisando a mesma matéria dos presentes autos, relativamente a fatos geradores ocorridos em 2008, decidiu, à unanimidade de votos, pela correção da exigência do ICMS/ST devido sobre a rubrica do desconto incondicional, conforme Acórdão nº 20.621/11/1ª de relatoria do Conselheiro Mauro Heleno Galvão, cuja decisão se destaca:

DIANTE DO EXPOSTO, ACORDA A 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CC/MG, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM REJEITAR A ARGUIÇÃO DE NULIDADE DO LANÇAMENTO. NO MÉRITO, TAMBÉM À UNANIMIDADE, EM JULGAR PARCIALMENTE PROCEDENTE O LANÇAMENTO PARA EXCLUIR AS EXIGÊNCIAS REFERENTES AOS VALORES DOS FRETES, E, AINDA, COM RELAÇÃO À EXIGÊNCIA DO ICMS-ST SOBRE O DESCONTO INCONDICIONAL, EXCLUIR DO CÁLCULO DO IMPOSTO A PARCELA REFERENTE À INCLUSÃO DO IMPOSTO EM SUA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO E, TAMBÉM, A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA BEM COMO OS JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES ATÉ 11/08/11, DEVENDO INCIDIR JUROS MORATÓRIOS SOBRE A EXIGÊNCIA REMANESCENTE DE ICMS-ST A PARTIR DE 12/08/11 (DATA DA ALTERAÇÃO DA REDAÇÃO DO ITEM 3, ALÍNEA “B”, INCISO I, ART. 19, PARTE 1, ANEXO XV DO RICMS/02), NOS TERMOS DO ART. 100, INCISO III C/C O PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN, NOS TERMOS DO PARECER DA ASSESSORIA FISCAL. PELA IMPUGNANTE, SUSTENTOU ORALMENTE O DR. OTTO CRISTOVAM SILVA SOBRAL E, PELA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL, O DR. CÉLIO LOPES KALUME. PARTICIPARAM DO JULGAMENTO, ALÉM DO SIGNATÁRIO, OS CONSELHEIROS SAURO HENRIQUE DE ALMEIDA (REVISOR), DANILO VILELA PRADO E ANTÔNIO CÉSAR RIBEIRO.

SALA DAS SESSÕES, 30 DE NOVEMBRO DE 2011.

MAURO HELENO GALVÃO

PRESIDENTE / RELATOR

Assim, correta a exigência do ICMS/ST sobre o montante do desconto incondicional na forma efetuada pela Fiscalização nos presentes autos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

Exclusão dos juros e multas aplicados concernentes às exigências do ICMS/ST sobre os descontos incondicionais (art. 100, inciso III do CTN)

Requer a Impugnante a exclusão dos juros e da multa aplicada, alegando enquadrar-se exatamente na previsão contida no art. 100, inciso III do CTN.

Para tanto, argumenta que há pronunciamentos da Superintendência de Tributação da SEF/MG em respostas a consultas de contribuintes acerca da não inclusão dos descontos incondicionais na base de cálculo do ICMS/ST. Cita as seguintes consultas de contribuintes:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 113/2004

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - BASE DE CÁLCULO - DESCONTO INCONDICIONAL - Inexistindo preço tabelado ou sugerido, o valor correspondente ao desconto incondicional concedido pelo responsável tributário será excluído da base de cálculo da substituição, desde que esta tenha como ponto de partida a operação por ele praticada.

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 160/2006

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – TRANSPORTE – BASE DE CÁLCULO – DESCONTO INCONDICIONAL – Desde que a base de cálculo da substituição tributária, modalidade concomitante, forme-se tendo por ponto de partida o preço praticado pelo contribuinte substituído, o valor correspondente ao desconto incondicional por ele concedido será excluído da formação de tal base (art. 6º do Anexo XV do RICMS/2002).

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 167/2010

ICMS – BASE DE CÁLCULO – DESCONTO INCONDICIONAL – Na determinação da base de cálculo do ICMS, a regra é a inclusão de todos os valores recebidos pelo alienante/remetente ou pelo prestador de serviço, excetuado o chamado “desconto incondicional”, assim entendido aquele não vinculado à ocorrência de evento futuro e incerto, conforme se extrai da norma constante da alínea “b” do inciso I do art. 50 do RICMS/02.

Nesse contexto, cabe trazer à baila, ainda, excertos da seguinte consulta de contribuinte:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 192/2010

CONSULENTE: Panificação Tocantins Ltda.

(...)

ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – BASE DE CÁLCULO – DESCONTO INCONDICIONAL – Inexistindo preço tabelado ou sugerido, o valor correspondente ao DESCONTO INCONDICIONAL concedido pelo contribuinte será excluído da base de cálculo da substituição tributária, desde que esta tenha como ponto de partida a operação por ele praticada.

EXPOSIÇÃO:

A Consulente, com atividade de fabricação de produtos de panificação e de produtos alimentícios de qualquer espécie, apura o imposto pela sistemática de débito e crédito e comprova suas saídas mediante emissão de nota fiscal eletrônica ou nota fiscal modelo 1.

Informa que todos os produtos que fabrica estão sujeitos ao regime da substituição tributária e incluídos no item 43, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02.

(...)

Informa também que na maioria de suas vendas concede descontos incondicionais.

Com dúvidas a respeito da legislação tributária, formula a presente consulta.

CONSULTA:

(...)

5 – O valor do DESCONTO INCONDICIONAL pode ser excluído da base de cálculo do ICMS e do ICMS/ST? Caso a resposta seja positiva, de que forma poderá concretizar a exclusão?

RESPOSTA:

(...)

5 – Conforme disposto no art. 50 do RICMS/02, nas operações com mercadorias, integram a base de cálculo do imposto todas as importâncias recebidas ou debitadas pelo alienante ou pelo remetente, como frete, seguro, juro, acréscimo ou outra despesa, além de qualquer vantagem recebida, a qualquer título, pelo adquirente, salvo o desconto ou o abatimento que independam de condição, assim entendido o que não estiver subordinado a evento futuro ou incerto.

Cabe ressaltar que, de acordo com o determinado pelo item 3, inciso I, art. 19, Parte 1 do citado Anexo XV, não havendo para a mercadoria determinação de preço final a consumidor ou fixação de preço por órgão público competente, a base de cálculo do ICMS/ST é o preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria.

Na hipótese de a base de cálculo do ICMS/ST se formar tendo por ponto de partida a operação praticada pelo responsável tributário, inexistindo para a mercadoria preço tabelado ou sugerido, para a formação da citada base de cálculo será excluído o valor correspondente ao DESCONTO INCONDICIONAL por ele concedido.

Assim, caso o DESCONTO INCONDICIONAL seja concedido pela Consulente, a quem é atribuída a condição de substituta tributária, o valor da base de cálculo do ICMS/ST será obtido partindo do preço praticado na operação, deduzido o desconto concedido. (grifou-se) (...)

Destaque-se, por oportuno, que foi publicado o Decreto nº 45.688, de 11/08/11, que alterou a redação do item 3, alínea “b”, inciso I, 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**, revogando, desta forma, as respostas dadas às consultas de contribuintes contrárias a este entendimento. 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).

Posteriormente, publicou-se o Decreto nº 45.706/11, que entrou em vigor em 27/08/11, com o intuito de deixar claro que a inclusão do desconto incondicional na formação da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária não se aplica ao setor de medicamentos nos termos do § 5º do art. 59 do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 59. Relativamente às mercadorias de que trata o item 15 da Parte 2 deste Anexo, a base de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária é:

I - nas operações promovidas pelo fabricante, inclusive quando a responsabilidade couber ao adquirente, a prevista no art. 19, I, "b", 3, desta Parte;

(...)

II - nas operações promovidas por contribuinte não fabricante:

a) o preço máximo de venda a consumidor divulgado por entidade representativa do segmento econômico para a mercadoria, ressalvadas as hipóteses previstas na alínea "b";

b) a prevista no art. 19, I, "b", 3, desta Parte:

1. quando promovida por industrial detentor do registro da mercadoria junto ao órgão público regulador de que trata o art. 12 da Lei Federal nº 6.360, de 23 de setembro de 1976, desde que a mercadoria tenha sido recebida de estabelecimento situado em unidade da Federação signatária do Protocolo para aplicação da substituição tributária;

2. quando promovida por importador situado em unidade da Federação signatária do Protocolo para aplicação da substituição tributária e detentor do registro da mercadoria junto ao órgão público regulador de que trata o art. 12 da Lei Federal nº 6.360, de 1976;

3. quando a mercadoria não tiver seu preço máximo de venda a consumidor divulgado por entidade representativa do segmento econômico.

(...)

§ 5º Nas hipóteses do inciso I e da alínea "b" do inciso II do caput, os valores dos descontos incondicionais concedidos não serão considerados para a apuração da base de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária.

Efeitos a partir de 27/08/2011 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 45.706, de 26/08/2011.(Grifou-se)

Assim, pode-se concluir que, com as alterações ocorridas na legislação supracitada, a única ressalva para não inclusão do desconto incondicional na base de cálculo do ICMS/ST, nos casos em que a legislação determina a aplicação da regra a que se refere o inciso I, alínea "b", item 3, do referido art. 19 (base de cálculo do ICMS/ST definida mediante aplicação do critério da margem de valor agregado – MVA), é aquela prevista no § 5º supracitado.

Vale destacar, por oportuno, entendimento exposto em resposta de Consulta Interna recente, senão veja-se:

CONSULTA INTERNA Nº 102/11 – 07/10/2011

Assunto: ICMS/ST – Medicamentos – Base de cálculo

Origem: DGP/SUFIS

Exposição/Pergunta:

Tendo em vista as alterações promovidas pelo Decreto 45.688/11 no art. 19, inciso I, alínea "b", item 3 e art. 59, ambos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, a posterior criação do § 5º do mesmo art. 59, determinada pelo Decreto 45.706/11, e as dúvidas de interpretação por parte da fiscalização e dos contribuintes, surgidas após a publicação das normas citadas, indaga-se:

(...)

Resposta:

1 – Para esclarecimento da dúvida suscitada faz-se necessária a análise das alterações verificadas no texto do art. 19, inciso I, alínea "b", item 3, Parte 1, Anexo XV, do RICMS02 que, até 11/08/2011, trazia a seguinte redação:

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 frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquias e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º deste artigo,

O Decreto nº. 45.668/2011 alterou a redação do referido dispositivo, evidenciando, de forma expressa que os “descontos concedidos, inclusive o incondicional”, integram a base de cálculo da substituição tributária, senão vejamos: (...) (grifou-se)

Nesse diapasão, verifica-se que houve uma mudança no entendimento propagado nas consultas de contribuintes respondidas pelo órgão responsável, sendo, portanto, aplicável no caso em análise o comando legal previsto no art. 100, inciso III do CTN, conforme se verá.

Prevê o art. 152 da Lei nº 6.763/75 que:

Art. 152. A observância pelo consulente da resposta dada à consulta, enquanto prevalecer o entendimento nela consubstanciado, exime-o de qualquer penalidade e o exonera do pagamento do tributo considerado não devido no período.

Parágrafo único. A reforma de orientação adotada em solução de consulta prevalecerá em relação ao consulente após cientificado da nova orientação. (grifou-se)

Pela interpretação da norma supracitada, conclui-se que a dispensa do recolhimento do tributo produz efeitos apenas, e, exclusivamente, em favor do consulente, que não é a ora Autuada. Porquanto, correta a exigência do imposto no período em análise conforme já destacado acima.

Todavia, é pacífico na doutrina que, se o contribuinte age em conformidade com a orientação da Fiscalização, não deve suportar multas e juros moratórios. Nesse sentido, o magistério do Professor Sacha Calmon:

Se o contribuinte age de conformidade com a orientação do Fisco, acatando atos administrativos normativos mencionados no artigo 100, pouco importando a nomenclatura oficial, fica totalmente livre de multas, juros e correção monetária. Pagará unicamente, se for o caso, o tributo que deixou de recolher por força de orientação equivocada que a Administração lhe passou através das pré-faladas normas complementares.

Ademais, é indubitável que a Impugnante, como tantos outros contribuintes e a própria Fiscalização, atuaram conforme o entendimento exposto nas consultas de Contribuintes publicadas até então, por isso, cabível a aplicação do disposto no art. 100,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

inciso III c/c o parágrafo único do Código Tributário Nacional, que prescreve a seguinte ordem:

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

(...)

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

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

Assim, presume-se que a Impugnante agiu com boa-fé, ao adotar a orientação emanada pela própria SEF/MG.

Portanto, em relação aos fatos geradores autuados, conforme já mencionado, mantém-se o ICMS/ST exigido sobre o desconto incondicional, devendo ser excluída a multa de revalidação aplicada, inclusive as parcelas de juros de mora a ela referente.

Exclui-se, também, os juros de mora incidentes sobre o imposto até 11/08/11, nos termos do art. 100, inciso III c/c o parágrafo único do CTN.

Frise-se, por oportuno, que os juros moratórios incidentes sobre o *quantum* do imposto devido devem ser decotados até 11/08/11, devendo incidir sobre a exigência remanescente de ICMS/ST a partir de 12/08/11 (data da alteração da redação do item 3, alínea “b”, inciso I, art. 19, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02).

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para que seja excluída a multa de revalidação aplicada, bem como os juros moratórios incidentes até 11/08/11, devendo incidir juros moratórios sobre a exigência remanescente de ICMS/ST a partir de 12/08/11, conforme o art. 100, inciso III c/c o parágrafo único do CTN, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencida, em parte, a Conselheira Maria de Lourdes Medeiros (Revisora), que o julgava procedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Luana da Silva Araujo e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Mariane Ribeiro Bueno. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 19 de fevereiro de 2013.

Maria de Lourdes Medeiros
Presidente/Revisora

Antônio César Ribeiro
Relator

EJ/CI

21.081/13/1ª

Publicado no Diário Oficial em 6/3/2013 - Cópia WEB

22

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.081/13/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000178065-83
Impugnação: 40.010132789-08
Impugnante: Danone Ltda
IE: 518038971.17-77
Proc. S. Passivo: Stanley Martins Frasão/Outro(s)
Origem: DF/Poços de Caldas

Voto proferido pela Conselheira Maria de Lourdes Medeiros, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos e cinge-se à exclusão da multa de revalidação aplicada e dos juros moratórios incidentes até 11/08/11, nos termos do art. 100, inciso III c/c o parágrafo único do Código Tributário Nacional - CTN, *in verbis*:

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

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

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

AS PRÁTICAS ADMINISTRATIVAS REFERIDAS NO INCISO III DO ART. 100 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO, PARA AUTORIZAR A INCIDÊNCIA DA NORMA DO SEU PARÁGRAFO ÚNICO, O QUAL EXCLUI A IMPOSIÇÃO DE PENALIDADE, A COBRANÇA DE JUROS DE MORA E A ATUALIZAÇÃO DO VALOR MONETÁRIO DA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO, SÃO OS ATOS CONSIDERADOS UNIFORMES, PRATICADOS REITERADAMENTE PELO FISCO, QUE TÊM O EFEITO DE INTEGRAR O PRÓPRIO CONCEITO DE LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E QUE NÃO SE CONFUNDEM COM DILIGÊNCIA OU MEDIDA ISOLADA DE FISCALIZAÇÃO, COMO A REFERIDA PELA PRIMEIRA-RECORRENTE.

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

(...)

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

Sustenta a decisão majoritária que há pronunciamentos da Superintendência de Tributação da SEF/MG nas respostas a consultas de contribuintes, acerca da não inclusão dos descontos incondicionais na base de cálculo do ICMS/ST.

Entretanto, o objeto da presente autuação foi matéria da Consulta de Contribuinte nº 059/93 e da Consulta Fiscal Direta nº 699/96, ocasião em que aquela Superintendência consignou o entendimento de que o desconto incondicional concedido ao adquirente no valor de venda não integra a base de cálculo do ICMS incidente sobre as operações próprias, realizadas pelo remetente, mas que o valor a ser considerado, para fins de base de cálculo do ICMS/ST, é o correspondente ao preço de venda a consumidor, devendo ser observado, portanto, como valor inicial para cálculo do ICMS devido a título de substituição tributária o preço de venda da mercadoria, sem desconto. Examine-se:

(*) CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 059/93

CONSULTA:

(...)

RESPOSTA:

(...)

2 - O desconto incondicional concedido ao adquirente no valor de venda dos medicamentos não integra a base de cálculo do ICMS incidente sobre as operações

próprias, realizadas pelo remetente, entretanto, é importante esclarecer que o valor a ser considerado, para fins de substituição tributária, é o correspondente ao preço de venda a consumidor, devendo ser observado, portanto, como valor inicial para cálculo do ICMS devido a título de substituição tributária o preço de venda da mercadoria, sem desconto. (Grifos acrescidos).

(...)

DOT/DLT/SRE, 19 de fevereiro de 1993.

SEF/SLT Consulta Fiscal Direta nº 699/96

(...)

2 - Os descontos que representam a margem de lucro do atacadista/distribuidor devem integrar a base de cálculo para efeito de retenção do ICMS referente à substituição tributária, vez que os mesmos incorporam-se ao preço final do produto.

Observa-se, portanto, que havendo descontos, que na maioria absoluta dos casos representam a margem de lucro do intermediário, o valor dos mesmos comporá a base de cálculo da substituição tributária, vez que o desconto é praticado pelo laboratório em sua operações próprias, enquanto que o valor a ser retido a título de substituição tributária é aquele praticado no comércio varejista (sem desconto). Grifos acrescidos.

Nesse sentido, verifica-se que a legislação tributária vigente à época dos fatos geradores autuados, bem como a atual, é muito clara ao dispor que na base de cálculo do ICMS/ST inexistente direito ao abatimento do desconto ou da bonificação concedidos pelo substituto ao substituído tributário, uma vez que tais rubricas não são necessariamente repassadas ao cliente deste último.

Ao contrário, a legislação sempre determinou que todos os encargos transferíveis ou cobrados do destinatário devem compor a base de cálculo do ICMS/ST.

Note-se que o somatório das alíneas “a”, “b” e “c”, do art. 8º, inciso II, em seguida transcritas, corresponde exatamente ao preço final da mercadoria, cobrado do consumidor, incluindo, não apenas os custos de aquisição pela distribuidora, mas também sua margem de lucro (o que engloba o desconto conseguido na fábrica):

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 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;
- (...).

Quanto a alteração trazida pelo Decreto nº 45.668/11, no item 3, alínea “b”, inciso I, art. 19, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02, tem-se que o entendimento consubstanciado na nova redação do mencionado dispositivo já se encontrava na legislação, notadamente no art. 8º da LC nº 87/96, na Lei nº 6.763/75 e no RICMS/02.

Tal alteração, como consta no voto vencedor, objetivou deixar de forma expressa que os “descontos concedidos, inclusive o incondicional”, integram a base de cálculo do ICMS/ST:

Subseção III

Do Cálculo do Imposto

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;

"3. o preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos e 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 na Parte 2 deste Anexo;"

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2008 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005)

Portanto, o caso dos autos não permite a conclusão de que a Autuada agiu em conformidade com a orientação antiga, iterativa e pacífica, de modo a justificar a aplicação da norma jurídica retrotranscrita.

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

Desse modo, pedindo licença aos entendimentos contrários, entendo procedente o lançamento.

Sala das Sessões, 19 de fevereiro de 2013

**Maria de Lourdes Medeiros
Conselheira**