

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

Acórdão: 21.903/16/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000278114-31  
Impugnação: 40.010138470-15  
Impugnante: Schwanke Industrial Ltda.  
CNPJ: 82.639477/0001-86  
Proc. S. Passivo: Juliano Campestrini/Outro(s)  
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - RJ

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – BASE DE CÁLCULO – DESCONTO INCONDICIONAL/MVA. Constatado que a Autuada reteve e recolheu a menor o ICMS devido por substituição tributária ao Estado de Minas Gerais, em operações interestaduais, em decorrência de a apuração da base de cálculo do imposto estar em desacordo com o estabelecido no item 2 do § 19 do art. 13 da Lei nº 6.763/75 e art. 19, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a prática das seguintes irregularidades por parte da Autuada, no período compreendido entre 01/01/12 e 31/10/14:

- destaque e recolhimento a menor do ICMS/ST, por não incluir o valor do desconto incondicional na formação da base de cálculo do ICMS devido a título de substituição tributária;

- aplicação incorreta da Margem de Valor Agregada Ajustada (MVA ajustada) prevista no art. 19, § 5º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, nas operações de vendas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, com destino aos estabelecimentos mineiros, para posterior comercialização por estes.

Exigências de ICMS/ST (diferença entre o valor apurado pela Fiscalização e o destacado nas notas fiscais) e Multas de Revalidação e Isolada, capituladas, respectivamente, no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e no art. 55, inciso VII, alínea c, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 48/55, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 72/84.

**DECISÃO**

**Da Preliminar**

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento. Alega cerceamento do direito de defesa, ao argumento de que não foi indicada, de forma precisa, a correta aplicação da MVA ajustada.

Razão não lhe assiste. O cálculo, com a fórmula detalhada do ICMS/ST devido por nota fiscal, produto a produto, encontra-se demonstrado no Anexo IV do Auto de Infração, nos moldes do art. 19, § 5º, inciso I da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02:

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

§ 5º Nas operações interestaduais com as mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo, quando o coeficiente a que se refere o inciso IV deste parágrafo for maior que o coeficiente correspondente à alíquota interestadual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de margem de valor agregado (MVA), esta será ajustada à alíquota interestadual aplicável, observada a fórmula "MVA ajustada =  $\{[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1\} \times 100$ ", onde:

I - MVA ajustada é o percentual, com duas casas decimais, correspondente à margem de valor agregado a ser utilizada para apuração da base de cálculo relativa à substituição tributária na operação interestadual;

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

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

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

**Do Mérito**

Tratam os autos, do recolhimento a menor de ICMS/ST, uma vez que a Autuada não incluiu o valor do desconto incondicional na formação da base de cálculo do imposto, além de não ter adotado a correta aplicação da Margem de Valor Agregada

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ajustada (MVA ajustada), conforme determina o art. 19, § 5º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

A Autuada discorda da autuação por entender que os descontos incondicionais não devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS da operação própria e do ICMS/ST.

Admite que o RICMS/02 estabelece que os descontos incondicionais deverão integrar a base de cálculo do ICMS/ST, mas argumenta que tal regra é inconstitucional por estar em desacordo com a Lei Complementar nº 87/96 e, portanto, contrariar o princípio da legalidade.

Afirma também que o Auto de Infração afronta o princípio da legalidade já que, de acordo com o inciso II do art. 5º da Constituição Federal, somente a lei pode criar obrigações para o indivíduo.

Esclarece, por meio da interpretação do art. 13, § 1º, inciso II, alínea “a” da Lei Complementar nº 87/96, que, por exclusão, apenas os descontos concedidos “sob condição” deveriam integrar a base de cálculo do ICMS e que não se pode dizer que os “descontos incondicionais” a integram.

Reproduz a Súmula nº 457 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), com a seguinte redação: “os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS” e, ainda, cita jurisprudência pacífica do mesmo tribunal.

Assim, requer que seja declarada a total improcedência do Auto de Infração, pela afronta ao princípio da legalidade.

Todavia, no que diz respeito à matéria ora discutida, a Lei nº 6.763/75, no item 2 do § 19 do art. 13 estabelece:

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

(...)

§ 19. A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

2. em relação a operação ou prestação subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

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

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente ou ao tomador de serviço;

c) a margem de valor agregado, nela incluída a parcela referente ao lucro e o montante do próprio imposto, relativa a operação ou prestação subsequentes, que será estabelecida em regulamento, com base em preço usualmente praticado no mercado considerado, obtido por levantamento, ainda que por amostragem, ou

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

através de informações e outros elementos fornecidos por entidade representativa do respectivo setor, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

Ainda, o item 3 da alínea “b” do inciso I do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02 dispõe que:

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 correspondentês 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;

(Grifos acrescidos).

Portanto, a alegação da Impugnante não pode ser acatada. Além disso, é importante frisar que a substituição tributária é uma técnica de arrecadação, prevista no art. 150, § 7º da Constituição Federal e no art. 6º da Lei Complementar 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.

Com base nas normas expostas, fica claro que os descontos considerados incondicionais não integram a base de cálculo do ICMS nas operações próprias do contribuinte. Todavia, tal entendimento não pode ser estendido para que se adote o mesmo critério na formação da base de cálculo do ICMS/ST, em razão de se tratar de operação futura, onde não existe a garantia de que o desconto será automaticamente transferido ao consumidor final.

Neste contexto, Hugo de Brito Machado discorre no artigo “A Bonificação e a Base de Cálculo do ICMS na Substituição Tributária”, publicado na Revista Dialética - Cópia WEB 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.

(Grifos acrescidos).

O assunto também foi tratado no Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do AgRg no Recurso Especial nº 953.219 – RJ (2007/0114311-6), de dezembro de 2010, deixou consignado o seguinte:

(...)

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 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 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).”

(GRIFOS ACRESCIDOS).

Portanto, ficou constatado recolhimento a menor do ICMS/ST, 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, além de não aplicar corretamente a MVA ajustada, contrariando a determinação contida no item 2 do § 19 do art. 13 da Lei nº 6.763/75 e no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 e § 5º do Anexo XV do RICMS/02.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da

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

Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

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

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

(...)

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Derec Fernando Alves Martins Leme e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 01 de março de 2016.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente / Revisor**

**Alan Carlo Lopes Valentim Silva**  
**Relator**

IS/P