

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.249/19/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001128621-77
Impugnação: 40.010147024-52
Impugnante: Ambev S.A
IE: 002196371.11-49
Proc. S. Passivo: Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – BEBIDAS - BASE DE CÁLCULO. Constatado que a Autuada, substituta tributária do estado de Minas Gerais, efetuou a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, incidente nas operações com bebidas destinadas a contribuintes mineiros, em decorrência da adoção de base de cálculo do imposto em desacordo com o estabelecido no art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências referentes à diferença de ICMS/ST apurada, acrescida das Multas de Revalidação e Isolada capituladas respectivamente nos arts. 56, § 2º, inciso I e 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre retenção e recolhimento à menor do ICMS devido por substituição tributária, relativo a operações interestaduais com mercadorias relacionadas no Capítulo 3 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em desacordo ao disposto no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 do citado anexo do RICMS/02, no período de 01/10/15 a 30/11/15.

Exige-se 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” do RICMS/02.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 30/76, acompanhada dos documentos de fls. 78/235, com os argumentos infra elencados:

- sustenta que o Preço Médio Ponderado Fiscal - PMPF deve ser aplicado como regra geral, uma vez que a legislação o colocou em posição de preferência na ordem dos critérios possíveis de utilização para calcular o ICMS/ST, o que foi feito pela Impugnante;

- alega que o art. 47-A do Anexo XV, do RICMS/02, inova na legislação mineira, criando um novo e híbrido critério de apuração, sem base legal;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- assevera que as exigências consignadas no Auto de Infração (AI) referentes à obrigação principal e à obrigação acessória são manifestamente indevidas;
- entende que não parece ponderada a atuação fiscal no sentido de pressionar, ainda mais, o setor produtivo;
- requer que o Conselho de Contribuintes não negue a aplicação do art. 19, inciso I, alínea b do RICMS/02, pois não está em sua competência, nos termos da Lei nº 6.763/75, art. 182, inciso I;
- aduz que o art. 19 do RICMS/02 expressa a ordem a ser observada para a apuração da base de cálculo do ICMS/ST e efetivamente, regulamenta a LC nº 87/96, a qual deve prevalecer sobre o disposto no art. 47-A do RICMS/02, em razão da hierarquia das normas;
- destaca que o art. 47-A não está de acordo com o art. 19, inciso I, alínea “b”, ambos do RICMS/02, na medida em que inverte a ordem estabelecida para a apuração da base de cálculo do ICMS/ST;
- reitera que o art. 47-A do RICMS/02 instituiu um critério híbrido para a apuração da base de cálculo do ICMS/ST, alternando a metodologia de cálculo por um mecanismo de “gatilho”, entre a aplicação do PMPF e da margem de valor agregado (MVA), inovando a legislação tributária, o que não poderia ser feito por decreto;
- salienta que as operações interestaduais realizadas e autuadas não são alcançadas pelo disposto no *caput* do art. 47-A do RICMS/02, pois enquadram-se nos termos do § 1º do retrocitado artigo, uma vez que o valor total das vendas em Minas Gerais é inferior à 80% (oitenta por cento) do valor do PMPF;
- entende que a falta de atendimento ao disposto no art. 47-A, § 1º do RICMS/02, não a impede de usufruir da condição expressa no mesmo;
- argumenta que o art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02 extrapola os limites de sua competência ao criar novo critério para a apuração da base de cálculo do ICMS/ST, pelo qual a Fiscalização sempre se beneficie do critério aplicado, alternando entre PMPF e MVA, obtendo a maior base de cálculo possível, e portanto trata-se de mecanismo ilegal, sem qualquer respaldo na legislação estadual e na federal;
- salienta que os descontos incondicionais concedidos não podem ser considerados na apuração da base de cálculo do ICMS/ST;
- entende que é inaplicável a penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, uma vez que não se trata de hipótese de descumprimento de obrigação acessória, pois não há qualquer irregularidade ou vício na emissão dos documentos autuados;
- reitera que se houve descumprimento, este resumiu-se ao da obrigação principal;
- entende que a Fiscalização aplicou duas penalidades sobre o mesmo fato jurídico, e a imputação de multa isolada concomitantemente à de revalidação configura verdadeiro *bis in idem*;

Requer o cancelamento do crédito tributário ou subsidiariamente o cancelamento da multa isolada ou a redução das penalidades impostas e pede a procedência da impugnação.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 244/254, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, relativo a operações interestaduais com mercadorias relacionadas no Capítulo 3 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, no período de 01/10/15 a 30/11/15.

A retenção e o recolhimento a menor do ICMS/ST decorrem da constatação de que a base de cálculo do imposto referido consignada nos documentos fiscais autuados foi apurada irregularmente, haja vista sua composição a partir do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) estabelecido para a mercadoria ou produto vigente à época das operações interestaduais realizadas, embora o valor consignado da operação própria fosse superior a 80% (oitenta por cento) do retrocitado PMPF.

A Fiscalização, sustenta que, nesse caso, o ICMS/ST deveria ter sido calculado utilizando-se da base de cálculo estabelecida no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, Anexo XV do RICMS/02, nos termos do *caput* do art. 47-A, Parte 1, do mencionado anexo.

Assim, recomposta a base de cálculo do ICMS/ST das operações supra descritas, conforme disciplinado no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, Anexo XV do RICMS/02 e confrontando-se com a mesma base consignada nos documentos fiscais respectivos, constatou-se a retenção e o recolhimento a menor do ICMS/ST.

A Impugnante sustenta que a legislação o colocou em posição de preferência na ordem dos critérios possíveis de utilização para calcular a base de cálculo e o ICMS/ST devido, o que foi feito por ela.

Argui que o art. 47-A, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02 inova na legislação mineira, criando um novo e híbrido critério para a apuração da base de cálculo do ICMS/ST, alternando a metodologia de cálculo, por um mecanismo de “gatilho”, entre a aplicação do PMPF e da margem de valor agregado (MVA). Procedimento que seria ilegal, na medida em que inova a legislação tributária além dos limites de sua competência, sem qualquer respaldo na legislação estadual e na federal, pelo qual a Fiscalização sempre se beneficie do critério aplicado, alternando entre PMPF e MVA, obtendo a maior base de cálculo possível.

A Impugnante destaca ainda que o valor do volume total de suas operações não supera 80% (oitenta por cento) do PMPF, e portanto, estaria amparada pelo disposto do art. 47-A, § 1º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Acrescenta que “na hipótese de entender válida a adoção do cálculo da base de cálculo da substituição tributária (BC/ST) mediante a aplicação da MVA, devem ser deduzidos os valores de descontos incondicionais.

Sustenta, a Autuada, que não seria cabível a aplicação da multa isolada em razão de divergência interpretativa quanto a apuração da base de cálculo da obrigação principal; bem como que configura manifesto *bis in idem* a cominação de dupla penalidade – multa isolada e de revalidação, aos mesmos fatos jurídicos.

Todavia razão não lhe assiste, como adiante se verá.

O cerne da controvérsia instaurada no presente Auto de Infração, encontra-se na correta forma de apuração da base de cálculo do ICMS/ST, relativo às operações com bebidas.

A Impugnante, ao compor a base de cálculo do ICMS/ST utilizou-se do preço médio ponderado a consumidor Final (PMPF).

A Fiscalização por sua vez, entende que a apuração da base de cálculo é regida pelo disposto no art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02, uma vez que o valor da operação própria é superior a 80% (oitenta por cento) do valor do PMPF.

E, que o ICMS/ST deveria ter sido calculado nos termos do art. 19, inciso I, alínea b, item 3 do Anexo XV do RICMS/02, ou seja, utilizando-se a base de cálculo formada pelo preço praticado pela Contribuinte, acrescida do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecida para a mercadoria, constante da Parte 2 do mesmo Anexo XV.

Nesse contexto, cabe trazer a legislação de regência da matéria e que disciplina as regras aplicáveis a apuração da base de cálculo do ICMS/ST, veja-se:

Lei nº 6.763/75

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 subseqüentes, 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 subseqüentes, que será estabelecida em regulamento, com base em preço usualmente praticado no mercado considerado, obtido por levantamento, ainda que por amostragem, ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidade representativa do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

respectivo setor, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

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

§ 21 Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos, poderá o regulamento estabelecer como base de cálculo esse preço.

(...)

§ 29 Em substituição ao disposto no item 2 do § 19 deste artigo, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou a sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas na alínea "c" do mesmo item.

Conforme se observa, o item 2 do § 19 do art. 13 da Lei nº 6.763/75, retro transcrito, dispõe que a base de cálculo do ICMS/ST será o valor da operação, nele incluídos os demais valores cobrados do destinatário e acrescido da MVA.

Como alternativa a essa forma de apuração, o § 29 do art. 13 do diploma legal, retromencionado, possibilita a utilização do PMPF, na forma estabelecida em regulamento.

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

Por sua vez, a alínea "b" do inciso I do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, disciplina:

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

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

"I - em relação às operações subsequentes:

(...)

b - tratando-se de mercadoria que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:"

1 - o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) divulgado em portaria da Superintendência de Tributação;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/01/2017 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

"2 - o preço final a consumidor sugerido ou divulgado pelo industrial, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos aprovado em portaria da Superintendência de Tributação; ou"

Efeitos de 12/08/2011 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 5º, III, ambos do Dec. nº 45.688, de 11/08/2011:

"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;"

O PMPF é aplicado como regra geral uma vez que, pela ordem, é o primeiro critério, conforme art. 19, inciso I, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. No entanto, quanto às operações interestaduais com cerveja, chopp, refrigerante, água e outras bebidas, há uma norma específica que estabelece uma exceção à sua utilização, consoante art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02.

Assim, não obstante os argumentos apresentados pela Impugnante, verifica-se que no art. 47-A do Capítulo I do Anexo XV do RICMS/02 consta, expressamente, que nas operações interestaduais com as mercadorias em questão, se o valor da operação própria do remetente for superior a 80% (oitenta por cento) do PMPF divulgado pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, então a base de cálculo do ICMS/ST a ser adotada deve ser a estabelecida no art. 19, inciso I, alínea "b", item 3 do referido Anexo XV (aplicação de margem de valor agregado – MVA) e não o PMPF:

Efeitos de 1º/03/2011 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, II, ambos do Dec. nº 45.557, de 28/02/2011:

"Art. 47-A. Na hipótese de operação interestadual com mercadoria de que trata o item 1 da Parte 2 deste Anexo em que o valor da operação própria praticado pelo remetente seja superior a 80% (oitenta por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) estabelecido para a mercadoria, o imposto devido a título de substituição tributária será calculado utilizando-se da base de cálculo estabelecida no art. 19, I, "b", 3, desta Parte."

O dispositivo legal supratranscrito veio para coibir distorções na apuração do ICMS/ST quando o valor da operação própria se aproxima em demasia do valor do PMPF e está em consonância com o disposto no art. 8º, inciso II c/c § 6º da Lei Complementar nº 87/96, que autoriza os estados a adotarem como base de cálculo da substituição tributária, facultativamente, a MVA ou o PMPF.

O mencionado art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02 condiciona a utilização do PMPF, em operações interestaduais, somente aos casos em que o valor da operação própria praticado pelo remetente seja inferior a 80% (oitenta por cento) do valor do PMPF.

No caso em exame, uma vez que a operação própria é superior a 80% (oitenta por cento) do PMPF, a Autuada deveria ter apurado a base de cálculo do ICMS/ST com a observância do item 3, alínea “b” do inciso I do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, ou seja, por meio da aplicação da MVA.

Cabe destacar que a atividade fiscal é vinculada e obrigatória, conforme previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), sendo dever de ofício da Autoridade Administrativa a aplicação estrita da legislação tributária. Assim, não merece prosperar as alegações da Impugnante de que a autuação fiscal não parece ponderada, no sentido de pressionar ainda mais o setor produtivo, quando este promove o desenvolvimento socioeconômico local.

A Impugnante defende que, ainda que se considere válido o disposto no referido art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02, não haveria espaço no presente caso para sua aplicação, uma vez que o valor do volume total de vendas no estado estaria inferior ao percentual de 80% (oitenta por cento) do valor do PMPF.

Ocorre que a Impugnante, em sua análise, não efetuou a verificação por mercadoria e por valor unitário do produto, mas sim, por período fechado, verificando o valor total de todas as operações próprias dentro do estado.

A Fiscalização corretamente apurou a exigência fiscal por meio das planilhas consignadas em mídia eletrônica (DVD-R) acostadas às fls. 12 dos autos, em que consta, detalhadamente, a apuração da diferença do valor do ICMS/ST a ser recolhido, usando como base de cálculo a MVA, apresentando inclusive as fórmulas utilizadas na apuração, e a relação de todas as notas fiscais objeto da cobrança.

Portanto, não merece prosperar a tentativa da Impugnante de demonstrar que se comportou da forma como prevê expressamente o dispositivo regulamentar porque, além de todo o já exposto, observa-se que ela não atendeu aos requisitos procedimentais exigidos no § 1º do citado artigo, examine-se:

Art. 47-A (...).

Efeitos de 1º/03/2011 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, II, ambos do Dec. nº 45.557, de 28/02/2011:

“§ 1º Mediante regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação, o sujeito passivo poderá adotar o PMPF em todas as operações com as mercadorias de que trata o item 1 da Parte 2 deste Anexo ocorridas no período de apuração do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

imposto, quando, consideradas as operações de vendas no estabelecimento ocorridas até o décimo terceiro período anterior ao período da operação, excluídas as operações do período imediatamente anterior, o somatório dos valores das operações próprias for igual ou inferior a 80% (oitenta por cento) do somatório das bases de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária, calculadas com base no PMPF."

A Impugnante não possui regime especial que contemple as operações realizadas e autuadas no período acima referido, conforme previsão expressa no § 1º do art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02. Logo, as operações interestaduais realizadas e autuadas são alcançadas pelo disposto no *caput* do art. 47-A, e a conferência do percentual previsto no mesmo está perfeitamente demonstrada nos arquivos denominados AMBEV – GUARULHOS – ICMS ST.

Além disso, como já mencionado, ao efetuar os cálculos apresentados em sua peça de defesa, a Impugnante considera as operações totais de vendas no estabelecimento ocorridas até o décimo terceiro período anterior ao período da operação. Entretanto, essa análise deve se dar por mercadoria, uma vez que a cada uma é atribuída um PMPF.

A Autuada alega, ainda, que não poderiam ter sido considerados, tal como fez a Fiscalização, os valores referentes aos descontos incondicionais na apuração da base de cálculo do imposto, o que já estaria pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), por meio da Súmula nº 457. Isso porque entende que o substituto deverá aplicar a MVA sobre o efetivo preço por ele praticado em suas operações próprias para chegar à base presumida da operação para frente.

É incontroverso o entendimento de que os descontos que independem de condição não integram a base de cálculo do ICMS nas operações próprias do contribuinte, conforme prescrevem os art. 13, § 1º, inciso II, alínea "a" da LC nº 87/96 e art. 13, § 2º, inciso 1, alínea "b" da Lei nº 6.763/75. Contudo, esse entendimento não pode ser invocado para que se adote o mesmo critério na formação da base de cálculo do ICMS/ST em razão de se tratar de operação futura, inexistindo a garantia de que o desconto será automaticamente transferido ao consumidor final.

Em 11/08/11 foi publicado o Decreto nº 45.688, que alterou a redação do item 3, alínea "b", inciso I do art. 19, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02, evidenciando, de forma expressa, que os "descontos concedidos, inclusive o incondicional", integram a base de cálculo da substituição tributária. Confira-se:

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

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

"I - em relação às operações subseqüentes:

(...)

b - tratando-se de mercadoria que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:"

(...)

Efeitos de 12/08/2011 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 5º, III, ambos do Dec. nº 45.688, de 11/08/2011:

"3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquias e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º deste artigo;"

(...) (Grifou-se).

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

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

(...)

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

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

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

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

(...)

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

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

Ressalta-se que essa alteração na legislação teve por escopo corrigir distorções verificadas na base de cálculo do imposto devido por substituição tributária,

provocadas pela utilização indevida dos descontos incondicionais, como artifício para reduzir o valor do ICMS/ST a pagar. Assim, com respaldo em decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) - Recurso Especial nº 1.027.786-MG – segundo a qual os descontos incondicionais devem compor a base de cálculo da substituição tributária para frente, promoveu-se a alteração supracitada no Anexo XV do RICMS/02.

Sobre o tema, discorre Hugo de Brito Machado, no artigo “A Bonificação e a Base de Cálculo do ICMS na Substituição Tributária”, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 186 e disponível em <http://abat.adv.br/biblioteca/files/artp/000098.pdf>:

É a denominada substituição tributária para frente, que mais exatamente se poderia chamar de cobrança antecipada do imposto, quer dizer, cobrança do imposto antes que o mesmo se faça devido.

Realmente, se o imposto diz respeito a um “fato gerador que deva ocorrer posteriormente”, esse imposto ainda não é devido, porque é precisamente a ocorrência do fato gerador do imposto que o torna devido. Mas esta é outra questão, cujo desenvolvimento aqui não seria oportuno. Basta, aqui, deixarmos claro que, nesse tipo de substituição tributária, ao substituto é atribuída a responsabilidade pelo pagamento de tributo que ainda não existe no plano concreto. É coisa do futuro.

(...)

Quando uma empresa vende mercadorias a outra que as vai revender, se concede bonificação ou desconto, o valor da bonificação ou do desconto não deve ser somado ao preço da venda porque este constitui o valor da operação, valor que se define considerando tanto a bonificação como o desconto.

Em outras palavras, a bonificação oferecida ou o desconto incondicional concedido participam da definição do preço efetivamente praticado, vale dizer, do valor da operação que é a base de cálculo do ICMS. Essa bonificação, ou esse desconto incondicional, todavia, dizem respeito apenas à operação realizada entre o contribuinte substituto e o contribuinte substituído, ficando o primeiro com a obrigação de recolher o ICMS relativo a essa operação, na condição de contribuinte mesmo.

A empresa que deu a bonificação ou o desconto incondicional é também obrigada a recolher, na condição de substituto tributário, o ICMS relativo a operações futuras, que ainda devem ocorrer, mas ela não é parte nessas operações e as bonificações ou descontos que concedeu não se projetam necessariamente a elas.

(...)

No Superior Tribunal de Justiça firmou-se o entendimento segundo o qual o valor das bonificações e dos descontos incondicionais não integra a base de cálculo do ICMS. E esse entendimento tem sido invocado pelos que pretendem ver adotado o mesmo critério no que diz respeito à base de cálculo do ICMS referente às operações futuras, vale dizer, às operações realizadas pelos substituídos.

Entretanto, o Superior Tribunal de Justiça tem decidido que inexistindo a garantia de que a bonificação concedida pelo substituto tributário ao substituído vai ser transferida ao consumidor final, o recolhimento do ICMS sobre o regime de substituição tributária deve ser realizado integralmente. (Grifou-se).

Portanto, em se tratando de substituição tributária, não se aplica o disposto na Súmula nº 457 do STJ, citada pela Impugnante. A referida súmula aplica-se apenas às operações próprias do remetente da mercadoria, para as quais vale o disposto no art. 13, § 2º, item 1 da Lei nº 6.763/75 e no art. 50, inciso I do RICMS/02.

Essa matéria já foi objeto de análise por este Conselho de Contribuintes, oportunidade em que foi considerada correta a inclusão do desconto incondicional na base de cálculo do ICMS/ST, conforme se verifica dos Acórdãos nºs 21.081/13/1ª, 21.458/14/1ª, 21.619/15/3ª, 21694/15/3ª, 4.099/15/CE, 4386/15/CE e 4398/15/CE, dentre outros.

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

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS/ST PARA FRENTE - BASE DE CÁLCULO - VENDA DE CERVEJA E REFRIGERANTE - ART. 47-A DO RICMS/MG - RECOLHIMENTO A MENOR - MULTAS - CABIMENTO - JUROS DE MORA - INCIDÊNCIA - HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS - MANUTENÇÃO - RECURSO NÃO PROVIDO

1. A BASE DE CÁLCULO DO ICMS-ST, NOS CASOS EM QUE O VALOR DA OPERAÇÃO PRÓPRIA SUPERA 80% (OITENTA POR CENTO) DO PMPF, É "O PREÇO PRATICADO PELO REMETENTE ACRESCIDO DOS VALORES CORRESPONDENTES A DESCONTOS CONCEDIDOS, INCLUSIVE O INCONDICIONAL, FRETE, SEGURO, IMPOSTOS, CONTRIBUIÇÕES, ROYALTIES RELATIVOS A FRANQUIA E DE OUTROS ENCARGOS TRANSFERÍVEIS OU COBRADOS DO DESTINATÁRIO, AINDA QUE POR TERCEIROS, ADICIONADO DA PARCELA RESULTANTE DA APLICAÇÃO SOBRE O REFERIDO MONTANTE DO PERCENTUAL DE MARGEM DE VALOR AGREGADO (MVA)..." E NÃO " O PREÇO MÉDIO PONDERADO A CONSUMIDOR FINAL (PMPF) DIVULGADO EM PORTARIA DA SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO.

2. NÃO HÁ QUE SE FALAR EM INAPLICABILIDADE DO ART. 47-A POR SUPOSTA VIOLAÇÃO A LEI COMPLEMENTAR Nº. 87/96, AO PROTOCOLO ICMS Nº11/91 E A DECISÃO PROFERIDA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NOS AUTOS DA ADI 1.851/AL, TENDO EM VISTA O ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL PACÍFICO DESTE EG. TRIBUNAL, NO SENTIDO DE QUE SE TRATA DE IMPORTANTE REGRA DE ELISÃO FISCAL.

3. TAMBÉM NÃO SE VERIFICA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA, POIS O VALOR DEVIDO É CONHECIDO PREVIAMENTE PELO RESPONSÁVEL. O MESMO SE DIGA QUANTO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA, HAJA VISTA QUE A INOBSERVÂNCIA DO ART. 47-A COLOCARIA O CONTRIBUINTE EM POSIÇÃO DE VANTAGEM EM RELAÇÃO ÀS DEMAIS EMPRESAS DO RAMO, O QUE REDUNDARIA, AÍ SIM, EM INFRINGÊNCIA AO PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA.

(...)

(APELAÇÃO CÍVEL 1.0024.13.022901-6/002, RELATOR(A): DES.(A) TERESA CRISTINA DA CUNHA PEIXOTO, 8ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 22/05/2014, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 02/06/2014) (GRIFOU-SE)

Pelo exposto, conclui-se que, em se tratando da operação própria realizada pelo remetente da mercadoria, o valor do desconto incondicional por ele concedido não compõe a base de cálculo do ICMS, o mesmo não se aplicando em relação às operações por substituição tributária, quando o valor do desconto incondicional deverá ser somado ao preço praticado pelo remetente para fins de formação da base de cálculo do ICMS/ST, uma vez que não há garantia do repasse de tal desconto até o consumidor final.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa que aduz que foram imputadas duas penalidades para o mesmo fato.

As penalidades aplicadas decorrem de infrações distintas, pelo que, não se confundem. Enquanto a multa de revalidação constitui sanção pelo descumprimento de obrigação principal (pagamento a menor do imposto), a multa isolada tem como pressuposto o descumprimento de obrigação acessória (consignar em documento fiscal valor da base de cálculo menor que a prevista na legislação).

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, emendada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 – COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

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

Também não merece prosperar a alegação de que é indevida a multa isolada. A Impugnante defende que não houve descumprimento de obrigação acessória, afirmando que o suposto equívoco na emissão das notas fiscais autuadas deu-se em razão de divergência interpretativa da legislação estadual em vigor.

Entretanto, razão não lhe assiste.

Conforme já demonstrado, a penalidade aplicada pela Fiscalização amolda-se perfeitamente à irregularidade praticada pela Autuada. Está claro nos autos o descumprimento de obrigação acessória, qual seja, consignar em documento fiscal valor da base de cálculo menor que a prevista na legislação. Verifica-se:

Lei nº 6.763/75

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;

Corretas, portanto, as exigências fiscais de ICMS/ST e Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e § 2º, inciso I e 55, inciso VII, alínea "c", ambos da Lei nº 6.763/75.

Por fim, no que se refere à alegação da Autuada de que o Conselho de Contribuintes não negue a aplicação do art. 19, inciso I, alínea "b" do Anexo XV do RICMS/02, ressalta-se que as exigências fiscais atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que estão, expressamente, previstas na Lei nº 6.763/75 e o RICMS/02 estabelecido pelo Decreto nº 43.080 de 13/12/02.

Ademais, o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais está adstrito, dentre outras normas, ao art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, nos seguintes termos:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 110. 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 resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda; (grifou-se).

(...)

Dessa forma, considerando que o lançamento observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena validade, verifica-se que os argumentos trazidos pela Impugnante não se revelam capazes de elidir a exigência fiscal.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Cíntia Tavares Ferreira e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Clara Teles Terzis. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marco Túlio da Silva (Revisor) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Sala das Sessões, 02 de abril de 2019.

Marcelo Nogueira de Moraes
Relator

Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente

CS/D