Acórdão: 24.005/25/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.004170143-31
Impugnação: 40.010159183-43
Impugnante: Ciplan Cimento Planalto SA
IE: 001766087.00-09
Proc. S. Passivo: Mário Celso Santiago Meneses/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST- BASE DE CÁLCULO. Constatado que a Autuada destacou e recolheu a menor ICMS a título de Substituição Tributária (ICMS/ST), em razão de utilização de base de cálculo menor do que a prevista na legislação para mercadorias constantes do Anexo XV do RICMS/02 (Anexo VII do RICMS/23). Infração caracterizada. Corretas as exigências fiscais de ICMS/ST, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 c/c o § 2º, inciso I do citado artigo e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da mesma lei.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por Substituição Tributária (ICMS/ST), incidente sobre operações com mercadorias relacionadas no Anexo XV do RICMS/02 (Anexo VII do RICMS/23), em decorrência da apuração incorreta da base de cálculo do imposto, relativo às operações a que se referem os documentos fiscais relacionados conforme o Anexo 3 do Auto de Infração, em razão de venda interestadual para Minas Gerais de argamassa com dedução indevida do desconto incondicional da base de cálculo do ICMS/ST, contrariando o art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, do Anexo XV do RICMS/02 (art. 20, inciso I, alínea “b”, item 2, do Anexo VII do RICMS/23), no período de 01/02/21 a 30/06/24.

Exige-se a complementação do ICMS/ST devido à Minas Gerais, acrescido da Multa de Revalidação em dobro, sobre o montante não recolhido em tempo hábil (obrigação principal), capitulada no art. 56, inciso II, c/c o § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75. Exige-se também a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da citada lei, por descumprimento de obrigação acessória (não consignar corretamente a base de cálculo do ICMS/ST nos documentos fiscais).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 16/20 e documentos às páginas seguintes.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização manifesta-se às págs. 55/60 e pede que seja julgado procedente o lançamento.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por Substituição Tributária (ICMS/ST), incidente sobre operações com mercadorias relacionadas no Anexo XV do RICMS/02 (Anexo VII do RICMS/23), em decorrência da apuração incorreta da base de cálculo do imposto, relativo às operações a que se referem os documentos fiscais relacionados conforme o Anexo 3 do Auto de Infração, em razão de venda interestadual para Minas Gerais de argamassa com dedução indevida do desconto incondicional da base de cálculo do ICMS/ST, contrariando o art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, do Anexo XV do RICMS/02 (art. 20, inciso I, alínea “b”, item 2, do Anexo VII do RICMS/23), no período de 01/02/21 a 30/06/24.

Exige-se a complementação do ICMS/ST devido à Minas Gerais, acrescido da Multa de Revalidação em dobro, sobre o montante não recolhido em tempo hábil (obrigação principal), capitulada no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75. Exige-se também a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da citada lei, por descumprimento de obrigação acessória (não consignar corretamente a base de cálculo do ICMS/ST nos documentos fiscais).

O cerne da presente contenta trata da exigência da inclusão dos “descontos incondicionais” na formação da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária para as mercadorias alcançadas pela norma prevista no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, do Anexo XV do RICMS/02 (art. 20, inciso I, alínea “b”, item 2, do Anexo VII do RICMS/23), ou seja, cuja formação se dá com a aplicação da Margem de Valor Agregado (MVA).

O Decreto nº 45.688/11, com vigência a partir de 12/08/11, alterou a redação do art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, do Anexo XV do RICMS/02, para consignar de forma expressa o acréscimo do desconto incondicional ao preço praticado pelo remetente da mercadoria para fins de formação da base de cálculo da substituição tributária.

Veja-se o teor dos dispositivos mencionados, *in verbis*:

RICMS/02 – Anexo XV

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

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

b) tratando-se de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado - MVA - estabelecido para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º;

(...)

RICMS/23 - Anexo VII

Art. 20 - A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

b) tratando-se de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

(...)

2 - o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado - MVA estabelecido para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º;

(...)

Portanto, neste caso, a base de cálculo do ICMS por substituição tributária será formada pelo preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, *royalties* relativos à 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 MVA.

Tal alteração fez-se necessária, pois, em se tratando de substituição tributária, não há garantia de que o desconto incondicional concedido pelo remetente da mercadoria em sua operação própria será repassado até o consumidor final, de forma a não compor o preço do produto no mercado consumidor, além do fato de que o percentual de MVA consoante às regras previstas no Convênio ICMS 70/97 não leva em consideração preços de promoção, bem como aqueles submetidos a qualquer tipo de comercialização privilegiada.

Assim, na ausência de tal garantia, promoveu a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais – SEF/MG a alteração da redação do art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 do Anexo XV do RICMS/02, de forma a explicitar que o desconto incondicional deve ser acrescido ao preço praticado pelo remetente para fins de formação da base de cálculo do ICMS/ST, entendimento este corroborado pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ no julgamento do Agravo Regimental (AgRg) no Recurso Especial (REsp) nº 953.219 – RJ (2007/0114311-6):

AGRg NO REsp Nº 953.219 – RJ (2007/0114311-6)

(...)

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. 1. É PACÍFICO NO STJ QUE A DECISÃO QUE SOLUCIONA A LIDE COM FUNDAMENTOS SUFICIENTES, AINDA QUE NÃO ENFRETE TODOS OS ARGUMENTOS DAS PARTES, NÃO VIOLA O ART. 535 DO CPC. 2. 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 DESTE 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 ERESp 715.255/MG, E REAFIRMADO PELA SEGUNDA TURMA, AO APRECIAR O REsp 1.041.331/RJ. 6. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

(...)

DE FATO, A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA É TÉCNICA DE ARRECADAÇÃO PREVISTA PELO ART. 150, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO E PELO ART. 6º DA LC 87/1996, NA QUAL O CONTRIBUINTE (SUBSTITUTO) NÃO APENAS RECOLHE O TRIBUTO POR ELE DEVIDO, MAS TAMBÉM ANTECIPA O MONTANTE RELATIVO À OPERAÇÃO SUBSEQÜENTE.

NO CASO DOS AUTOS, COMO BEM SALIENTADO PELA CORTE LOCAL, HÁ DUAS OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DA 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 (SAÍDA DA FÁBRICA PARA A CONCESSIONÁRIA). 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 SUBSEQÜENTE.

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 (SAÍDA DO FABRICANTE PARA A DISTRIBUIDORA), 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 SUBSEQÜENTES, OBTIDA PELO SOMATÓRIO DAS PARCELAS SEGUINTE:

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 SUBSEQÜENTES.

(...)

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 DO ART. 8º, § 4º, (...)

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 RÉSP 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).

(...)

Ao se interpretar um enunciado normativo, o que se busca é desvendar o seu sentido, o seu alcance, o seu significado, de modo a encontrar a *ratio legis*. Portanto, a interpretação das normas jurídicas há de ser feita de modo sistemático, isto é, realizada pelo conjunto do ordenamento legal, suas regras, seus princípios e seus fundamentos.

Sabendo-se disso, percebe-se que a alteração da redação do art. 19, inciso I, alínea "b", item 3, do Anexo XV do RICMS/02 (art. 20, inciso I, alínea "b", item 2, do Anexo VII do RICMS/23), promovida por meio do Decreto nº 45.688/11, portanto, é notoriamente interpretativa, já que não inova o ordenamento jurídico, mas apenas dirime dúvidas acerca dos valores que devem constar da formação da base de cálculo da substituição tributária, para que esta atinja sua finalidade precípua, qual seja, refletir o preço que presumivelmente será suportado pelo consumidor final.

Dessa forma, tem-se que o entendimento consubstanciado na nova redação do mencionado dispositivo já se encontrava na legislação, notadamente no art. 8º da Lei Complementar nº 87/96 e na Lei nº 6.763/75.

Enfim, tal alteração objetivou consignar, de forma expressa, que os "*descontos concedidos, inclusive o incondicional*", integram a base de cálculo do ICMS/ST, pois se está apenas esclarecendo quais valores efetivamente devem compor a base de cálculo da substituição tributária, a fim de que esta seja a mais próxima da realidade.

Corretas, portanto, as exigências do Auto de Infração, nos exatos termos da legislação tributária mineira, inclusive em relação às Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, c/c o § 2º, inciso I, e 55, inciso VII, alínea "c", ambos da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

(...)

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

Lei nº 6.763/75

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;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Wertson Brasil de Souza (Revisor) e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 12 de junho de 2025.

**Juliana de Mesquita Penha
Relatora**

**Antônio César Ribeiro
Presidente**

CCMG

m/p