

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.099/13/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000174107-28
Recurso de Revisão: 40.060134233-25
Recorrente: Nestlé Brasil Ltda
IE: 186002263.95-89
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Leonardo Resende Alvim Machado/Outro(s)
Origem: DF/Contagem

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO – PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. Constatado que a Autuada reteve e recolheu a menor ICMS devido por substituição tributária em relação às mercadorias constantes do item 43 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em decorrência da apuração da base de cálculo do imposto estar em desacordo com o estabelecido no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 da Parte 1 do mesmo diploma legal. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75 c/c art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Entretanto devem ser excluídas as exigências relativas ao ICMS/ST sobre os descontos incondicionais concedidos, as multas de revalidação e isolada aplicadas, bem como os juros moratórios incidentes até 11/08/11, voltando a incidir a partir de 12/08/11, conforme o art. 100, inciso III c/c o parágrafo único do CTN. Reformada a decisão anterior.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - DIVERGÊNCIA DE VALORES ENTRE DAPI E LIVROS FISCAIS. Constatou-se que a Autuada consignou, em documento destinado a informar ao Fisco, DAPI, valor do débito do imposto divergente do valor registrado no livro Registro de Saídas. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso IX, alínea “a” da Lei nº 6.763/75. Matéria não objeto de recurso.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO. Constatado que a Autuada deixou de atender intimação efetuada pelo Fisco, para apresentação de livros e documentos. Infração caracterizada nos termos dos arts. 96, inciso IV e 190 da Parte Geral do RICMS/02. Exige-se a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75. Matéria não objeto de recurso.

Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e parcialmente provido por maioria de votos.

RELATÓRIO

Da Decisão Recorrida

A autuação versa sobre a retenção e recolhimento a menor do ICMS ST pela Recorrente, no período de janeiro a dezembro de 2010, decorrente de apuração a menor da base de cálculo do imposto no momento da saída das mercadorias para contribuintes mineiros, oriundas de transferência de estabelecimentos do mesmo industrial fabricante, estabelecidos no Estado de São Paulo, hipótese prevista no art. 18, inciso III, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Exige-se ICMS ST, Multa de Revalidação em dobro, nos termos do art. 56, inciso II e § 2º inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII do mesmo diploma legal.

Além do recolhimento a menor do ICMS/ST, foram ainda constatadas as seguintes irregularidades que não foram objeto do Recurso de Revisão:

- falta de atendimento à intimação emitida pelo Fisco, por meio do AIAF nº 10.000001580.86, para apresentar os pagamentos do ICMS/ST. Exige-se Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VII da Lei nº 6.763/75;

- divergência entre os valores consignados no livro Registro de Saídas e na DAPI. Exige-se Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso IX da Lei nº 6.763/75.

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 21.160/13/1ª, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 472/479.

Das Razões da Recorrente

Inconformado, o Sujeito Passivo interpõe, tempestivamente, o presente Recurso de Revisão (fls. 541/558), por intermédio de procurador regularmente constituído.

Afirma que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos indicados como paradigmas: 14.994/01/1ª e 21.081/13/1ª (cópias anexas às fls. 561/597).

Requer seja conhecido e provido seu Recurso de Revisão.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CC/MG em parecer de fls. 607/620, opina, em preliminar, pelo conhecimento do Recurso de Revisão Interposto. No mérito, pelo provimento parcial do Recurso para que sejam excluídas das exigências relativas ao ICMS/ST sobre os descontos incondicionais concedidos as multas de revalidação e isolada aplicadas, bem como os juros moratórios incidentes até 11/08/2011, voltando a incidir a partir de 12/08/2011, conforme art. 100, 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.

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Superada, de plano, a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

Reitera-se, *a priori*, que a Recorrente sustenta que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos Acórdãos nº 14.994/01/1ª e 21.081/13/1ª.

Cumpre ressaltar que a decisão ora recorrida, proferida no Acórdão nº 21.160/13/1ª, foi publicada no periódico “Minas Gerais” em 05/06/13.

Dessa forma, nos termos do inciso I do art. 165 do RPTA, fica prejudicada, para efeito de análise quanto ao cabimento, a decisão proferida no Acórdão nº 14.994/01/1ª publicada em 25/08/01, portanto há mais de cinco anos da decisão recorrida:

RPTA

Art. 165. Relativamente ao Recurso de Revisão interposto com fundamento no art. 163, II, será observado o seguinte:

I - a petição indicará de forma precisa a decisão divergente, cujo acórdão tenha sido publicado no máximo há 5 (cinco) anos da data da publicação da decisão recorrida, sob pena de ser declarado deserto; (grifou-se)

Já no que se refere à decisão proferida no Acórdão nº 21.081/13/1ª, verifica-se que em lançamento idêntico ao da decisão recorrida, divergindo somente em relação ao período fiscalizado (2008 x 2010), a 1ª Câmara de Julgamento, em decisão irrecorrível na esfera administrativa, decidiu, em relação à inclusão do desconto incondicional concedido na base de cálculo do ICMS/ST, pela exclusão da multa de revalidação aplicada, bem como dos juros moratórios incidentes até 11/08/11, voltando a incidir a partir de 12/08/11, conforme o art. 100, inciso III c/c o parágrafo único do CTN (não foi exigida multa isolada).

Por outro lado, a mesma 1ª Câmara de Julgamento proferiu a decisão ora recorrida, sobre a mesma matéria (inclusão do desconto incondicional na base de cálculo do ICMS/ST), porém aprovando integralmente o lançamento, sem a exclusão de multa e juros.

Do acima exposto, verifica-se, sem muito esforço, que há divergência das decisões quanto à aplicação da legislação tributária.

Diante do exposto, reputa-se atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08 (divergência jurisprudencial), em relação à decisão consubstanciada no Acórdão nº 20.523/11/1ª, comprovando-se o preenchimento cumulativo das condições, conforme previsto no dispositivo legal.

Portanto, verifica-se que se encontram configurados todos os pressupostos de admissibilidade para o Recurso de Revisão.

Do Mérito

Cumprido de início ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, o Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento de toda matéria nele versada.

No caso em tela, a ora Recorrente propõe o cancelamento integral das exigências relativas à acusação fiscal de não inclusão dos descontos incondicionais concedidos na base de cálculo do ICMS/ST.

Relembrando, a matéria objeto do Recurso diz respeito à acusação fiscal de retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST pela Recorrente, no período de janeiro a dezembro de 2010, decorrente de apuração a menor da base de cálculo do imposto no momento da saída das mercadorias para contribuintes mineiros, oriundas de transferência de estabelecimentos do mesmo industrial fabricante, estabelecido no Estado de São Paulo, sendo que não teria sido observada a norma que trata especificamente da base de cálculo prevista no item 3, da alínea “b” do inciso I do art. 19 do Anexo XV do RICMS.

Exigem-se ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro, nos termos do art. 56, inciso II e § 2º inciso I da Lei nº 6.763/75, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII do mesmo diploma legal.

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 substituído não apenas recolhe o tributo por ele devido, mas também, antecipa o montante relativo às operações subsequentes.

Vale destacar que é incontroverso que na operação de circulação de mercadorias promovida por contribuinte, ditas operações próprias, os descontos incondicionais concedidos não integram sua base de cálculo, conforme determinam os art. 13, § 1º, inciso II, alínea “a” da LC nº 87/96 e art. 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 substituído e substitutor, e a inclusão ou não de tal rubrica na base de cálculo das operações subsequentes presumidas.

Nos casos onde houver operações submetidas à substituição tributária, a não inclusão do desconto incondicional concedido na base de cálculo é válida somente nas operações de saída do substitutor tributário, ou seja, nas denominadas operações próprias. Nas operações subsequentes, onde houver efetivamente a tributação a título de substituição tributária, o desconto deve integrar a base de cálculo da operação.

Tal fato ocorre em função de que, na sistemática de arrecadação a título de 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 mercadorias.

Os descontos incondicionais concedidos nas operações entre o substituto e o substituído dizem respeito apenas a tais operações e não às operações futuras.

Destaque-se que não há controvérsia nos presentes autos sobre a 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)

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 ARRECAÇÃO 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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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). (GRIFOU-SE)

(...)

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

Importante mencionar outros julgados com o mesmo direcionamento, 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.

Destaca-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 sobre toda a cadeia de consumo.

Nesse sentido, vale mencionar os ensinamentos de Marco Aurélio Greco, também citado pelo STJ nas decisões citadas, 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:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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, automaticamente, repassado ao consumidor final na operação subsequente.

Quanto à 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 fixar, 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, 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.

Assim, correta a exigência do ICMS/ST sobre o montante do desconto incondicional concedido.

Pelo princípio da eventualidade, requer a Recorrente a exclusão dos juros e da multa aplicada, alegando enquadrar-se exatamente na previsão contida no art. 100, inciso III c/c parágrafo único 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 concedidos 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.

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 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 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) (...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 do ICMS a título de substituição tributária, revogando, desta forma, as respostas dadas às consultas de contribuintes contrárias a este entendimento:

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).

Vale destacar, ainda, entendimento exposto pela SEF/MG em resposta a Consulta Interna:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 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 o comando legal previsto no art. 100, inciso III c/c parágrafo único do CTN.

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 Recorrente.

Portanto, correta a exigência do imposto no período em análise.

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Recorrente, 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, inciso III c/c o parágrafo único do Código Tributário Nacional:

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 Recorrente agiu de boa-fé ao adotar orientação emanada pela própria SEF/MG.

Portanto, em relação aos fatos geradores autuados mantém-se o ICMS/ST exigido sobre o desconto incondicional concedido, devendo ser excluídas as multas de revalidação e isolada aplicadas, inclusive as parcelas de juros de mora a elas referentes.

Exclui-se, também, os juros de mora incidentes sobre o imposto até 11/08/2011, 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, voltando a incidir 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 Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para que sejam excluídas das exigências relativas ao ICMS/ST sobre os descontos incondicionais concedidos, as multas de revalidação e isolada aplicadas, bem como os juros moratórios incidentes até 11/08/11, voltando a incidir 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. Vencidos, em parte, os Conselheiros José Luiz Drumond e Maria de Lourdes Medeiros, que lhe negavam provimento. Pela Recorrente, sustentou oralmente a Dra. Ana Clara Freire Tenorio de Lima e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, os Conselheiros Luciana

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Antônio César Ribeiro e André Barros de Moura.

Sala das Sessões, 19 de julho de 2013.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente**

**Fernando Luiz Saldanha
Relator**

CC/CMG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.099/13/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000174107-28
Recurso de Revisão: 40.060134233-25
Recorrente: Nestlé Brasil Ltda
IE: 186002263.95-89
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Leonardo Resende Alvim Machado/Outro(s)
Origem: DF/Contagem

Voto proferido pelo Conselheiro José Luiz Drumond, 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 diz respeito à exclusão das multas de revalidação e isolada aplicadas e dos juros moratórios incidentes até 11/08/11 com base no que dispõe o art. 100, inciso III c/c o parágrafo único do CTN.

O item do Auto de Infração, para o qual o voto majoritário excluiu as multas e os juros, refere-se à exigência do ICMS/ST sobre a parcela dos descontos incondicionais que não foram considerados na formação da base de cálculo para a retenção do imposto devido pelo estabelecimento autuado na condição de contribuinte substituto.

Os votos majoritários entenderam que o fato de ter havido mudança na redação do subitem “b3”, inciso I, art. 19, Anexo XV do RICMS/02, com a inclusão introduzida pelo Decreto nº 45.688/11, vigente a partir de 12/08/11, da expressão “...a descontos concedidos, inclusive o incondicional”, aliada à circunstância de que as consultas de contribuintes respondidas pela Superintendência de Tributação da SEF/MG eram no sentido da não inclusão dos descontos incondicionais na base de cálculo do ICMS/ST, deu ensejo a aplicação do art. 100, inciso III do CTN.

No entanto, com o devido respeito, nunca houve mudança de entendimento da SEF/MG quanto à formação da base de cálculo para fins de apuração da ICMS devido por substituição tributária.

Nesse sentido, a Lei Estadual nº 6.763/75, com base no estabelecido pela Lei Complementar nº 87/96, sempre foi clara que o preço de partida é o valor da operação praticada pelo contribuinte substituto, como pode ser observado nos dispositivos abaixo:

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

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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

(...)

Como se verifica, item 2 do § 19, retromencionado, dispõe que a base de cálculo do ICMS/ST será o valor da operação nele incluídos os demais valores cobrados do destinatário e acrescido de margem de valor agregado (MVA).

Por sua vez, os mesmos ditames estão expressos no art. 19, inciso I, subitem “b3”, Anexo XV do RICMS/02:

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

I - em relação às operações subseqüentes:

(...)

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;

Efeitos de 30/09/2009 a 11/08/2011 - Redação dada pelo art. 1º, I, e vigência estabelecida pelo art. 4º, III, ambos do Dec. nº 45.186, de 29/09/2009:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“3. 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 Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º deste artigo;”

No tocante as consultas de contribuintes citadas como sendo uma orientação da SEF/MG da não inclusão do desconto incondicional na base de cálculo do ICMS/ST, o que se verifica é que apenas a Consulta nº 192/2010 externa esse entendimento, já que as demais (Consultas nº 113/2004, 160/2006 e 167/2010) não indicam para essa compreensão.

As Consultas nºs 113/2004 e 160/2006 são claras ao afirmarem que os descontos incondicionais concedidos pelo responsável tributário não compoem a base de cálculo do ICMS/ST, desde que esta tenha como ponto de partida o preço praticado pelo contribuinte substituído. Assim, essas duas consultas reproduzem literalmente o previsto na legislação acima citada, não fazendo qualquer exceção.

Já a Consulta nº 167/2010, trata da não inclusão do desconto incondicional na base de cálculo da operação própria e não no da substituição tributária.

Dessa forma, mesmo admitindo que a Consulta nº 192/2010, publicada em setembro de 2010, possa ser uma referência de interpretação diversa da prevista na legislação, não se justifica invocar o inciso III, art. 100 do CTN, como sendo uma prática reiterada da administração tributária. É apenas uma consulta e, mesmo assim, publicada no final do período autuado constante no Auto de Infração, que compreendeu janeiro a dezembro de 2010.

Por fim, imperioso acrescentar que o STJ ao apreciar essa matéria tem entendido que a parcela do desconto incondicional concedida pelo responsável tributário não pode ser decotada da base de cálculo do ICMS/ST, como pode ser extraída da decisão a seguir:

TRIBUTÁRIO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - OPERAÇÃO MERCANTIL COM DESCONTO INCONDICIONADO - AUSÊNCIA DE PRESUNÇÃO DA MANUTENÇÃO DO BENEFÍCIO.

O VALOR DOS DESCONTOS INCONDICIONAIS NÃO INTEGRA A BASE DE CÁLCULO DO ICMS NA OPERAÇÃO DO CONTRIBUINTE SUBSTITUTO POR CONTA PRÓPRIA. 2. NÃO SE PRESUME A SUBSISTÊNCIA DOS DESCONTOS INCONDICIONAIS NAS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES DA CADEIA DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS. 3. SOBRE AS OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS POSTERIORES À OPERAÇÃO DO CONTRIBUINTE SUBSTITUTO UTILIZA-SE A BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA, DESCABENDO FALAR-SE EM PERPETUIDADE DOS DESCONTOS INCONDICIONAIS. 4. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO. (RESP 1167564 MG).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pelo exposto, reiterando as devidas vênias, entendo que não se podem excluir as multas e juros no caso presente, com base no que dispõe o art. 100, inciso III do CTN, com que, nego provimento ao Recurso de Revisão da Recorrente, ora Recorrente.

Sala das Sessões, 19 de julho de 2013.

**José Luiz Drumond
Conselheiro**

CC/MIG