

Acórdão: 23.373/19/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001206182-55
Impugnação: 40.010147891-75
Impugnante: Bioclass Indústria de Cosméticos Eireli
IE: 062406435.00-30
Proc. S. Passivo: Vinícius Mattos Felício/Outro(s)
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - OPERAÇÃO SUBSEQUENTE NÃO TRIBUTADA. Constatação de recolhimento a menor do ICMS, em razão da falta de estorno de créditos do imposto, relativos a aquisições de mercadorias, cujas saídas posteriores ocorreram com o benefício da isenção do imposto ou se referiram a transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade, sem a tributação do ICMS, em função de decisão judicial favorável à Autuada, no sentido da não tributação dessas transferências. Infração caracterizada, nos termos do art. 71, inciso I, do RICMS/02. Corretas as exigências relativas ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, no art. 56, inciso II e art. 55, inciso XIII, alínea "b" c/c § 2º, inciso II, todos da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST- 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 destinadas a contribuintes mineiros, em decorrência da adoção de base de cálculo do imposto em desacordo com o estabelecido no item 3, alínea "b", inciso I do art. 19, Parte 1, 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 as seguintes irregularidades:

1- Recolhimento a menor do ICMS decorrente do aproveitamento indevido dos créditos de ICMS, no período de 01/04/14 a 31/01/19, destacados nos documentos fiscais de entrada de insumos e serviços empregados na fabricação de produtos cujas saídas subsequentes, destinadas às áreas de Livre Comércio, ocorreram com o benefício da isenção do imposto nos termos do item 50, alínea a, Parte 1 do Anexo I do RICMS/02.

Exige-se ICMS, Multas de Revalidação (art. 56, inciso II) e Multa Isolada (art. 55, XIII, alínea “b”), ambos da Lei nº 6.763/75.

2 - Retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, incidente nas operações destinadas a contribuintes mineiros, em decorrência da adoção de base de cálculo do imposto em desacordo com o estabelecido no item 3, alínea “b”, inciso I do art. 19, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02, no período de 01/04/14 a 31/10/18.

Exige-se ICMS/ST, Multas de Revalidação (art. 56, § 2º, inciso I) e Multa Isolada (art. 55, VII, alínea “c”), ambos da Lei nº 6.763/75.

Tais ilícitos foram apurados mediante a verificação das notas fiscais eletrônicas e do SPED fiscal da empresa do período.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 534/593, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 713/735.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Arguição de Nulidade do Lançamento

A Autuada alega que haveria nulidade do Auto de Infração, em função de falta de motivação, de liquidez e certeza, as últimas ao entendimento de que a Fiscalização utilizou de proporções (saídas isentas) e arbitramento quando poderia precisar a apuração analisando as operações nota a nota.

Sustenta, assim, que dada a obscuridade do trabalho fiscal, óbice intransponível para o exercício do direito de defesa por parte do contribuinte, vem à tona a nulidade da autuação.

No entanto, as afirmações da Impugnante não se coadunam com a realidade dos fatos, pois não há qualquer vício no presente lançamento que possa acarretar a sua nulidade, muito menos qualquer hipótese de cerceamento de defesa.

Há que se destacar, inicialmente, que nas planilhas inseridas na mídia eletrônica acostada aos autos constam todos os dados de todas as notas fiscais objeto do lançamento, permitindo à Autuada a completa verificação dos cálculos efetuados pelo Fisco para a apuração do crédito tributário ora exigido.

Portanto, conforme salientado, constam nos autos todas as informações questionadas pela Impugnante, que permitem a plena compreensão e a conferência dos cálculos utilizados pelo Fisco para a apuração do crédito tributário, com relação de todos os documentos fiscais emitidos pela Autuada, e indicação de todos os produtos neles consignados (apuração por item de documento fiscal), para lastrear as operações que realizou no período fiscalizado.

Assim, rejeita-se a prefacial arguida, pois, como já afirmado, o presente lançamento foi lavrado com todos os requisitos previstos na legislação de regência,

especialmente em relação àqueles estabelecidos no art. 89 do RPTA, inexistindo qualquer vício que possa acarretar a sua nulidade ou qualquer mácula que possa caracterizar o alegado cerceamento de defesa.

Do Requerimento de Prova Pericial:

A Autuada “a fim de demonstrar a imprecisão dos lançamentos no tocante aos aspectos quantitativos (alíquota e apuração da base de cálculo do tributo)”, requer a produção de prova pericial apresentando, para tanto, os quesitos arrolados às fls. 591.

São os seguintes os quesitos:

- 1) Queira o perito indicar o NCM/NBM-SH dos itens que na visão da d. Fiscalização desautorizariam o creditamento do imposto.
- 2) Queira o perito indicar os critérios utilizados pelo auto de infração para identificação dos insumos considerados no creditamento objeto do estorno.
- 3) Queira o perito identificar as bases de cálculo e os créditos correspondentes, que na visão do auto de infração, não foram observados pela Impugnante, com base nas notas fiscais, DAPIs e o SPEDs acessados.

No entanto, a perícia requerida afigura-se desnecessária, pois a acusação fiscal de aproveitamento indevido dos créditos de ICMS vinculados a insumos e serviços empregados na fabricação de produtos cujas saídas subsequentes, destinadas às áreas de Livre Comércio, ocorreram com o benefício da isenção do imposto, nos termos do item 50, alínea a, Parte 1 do Anexo I do RICMS/02. Noutra giro, a acusação fiscal de recolhimento a menor do ICMS-ST, decorrente de exclusão da BC-ST dos valores referentes a descontos concedidos, vincula-se à adoção de base de cálculo em desacordo com o estabelecido no item 3, alínea “b”, inciso I do art. 19, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02. Tudo resta devidamente demonstrado e comprovado na instrução processual, de forma motivada e fundamentada, conforme se irá abordar na análise do mérito.

Ao contrário da afirmação da Impugnante, a matéria versada nos autos é eminentemente de direito, restringindo-se à análise da legitimidade de créditos de ICMS relativos a entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes sejam isentas ou não tributadas, e à análise da apuração da base de cálculo e do ICMS-ST.

Assim, indefere-se o pedido da Impugnante, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, *in verbis*:

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

- a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

(...)

Do Mérito

Conforme relatado, versa a autuação sobre as seguintes irregularidades:

1- Recolhimento a menor do ICMS decorrente do aproveitamento indevido dos créditos de ICMS, no período de 01/04/14 a 31/01/19, destacados nos documentos fiscais de entrada de insumos e serviços empregados na fabricação de produtos cujas saídas subsequentes, destinadas às áreas de Livre Comércio, ocorreram com o benefício da isenção do imposto nos termos do item 50, alínea a, Parte 1 do Anexo I do RICMS/02.

Exige-se ICMS, Multas de Revalidação (art. 56, inciso II) e Multa Isolada (art. 55, XIII, alínea “b”), ambos da Lei nº 6.763/75.

2- Retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, incidente nas operações destinadas a contribuintes mineiros, em decorrência da adoção de base de cálculo do imposto em desacordo com o estabelecido no item 3, alínea “b”, inciso I do art. 19, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02, no período de 01/04/14 a 31/10/18.

Exige-se ICMS/ST, Multas de Revalidação (art. 56, § 2º, inciso I) e Multa Isolada (art. 55, VII, alínea “c”), ambos da Lei nº 6.763/75.

Tais ilícitos foram apurados mediante a verificação das notas fiscais eletrônicas e do SPED fiscal da empresa no período.

A Defesa alega, em síntese, quanto à **infringência 1** (Estorno de crédito apropriado indevidamente):

- Que o Fisco deveria fazer a análise e apuração nota a nota;
- Que faltam a indicação dos pressupostos de fato e de direito para a sanção;
- Que o AI viola o princípio da reserva de Lei Complementar e o princípio da legalidade, por serem inconstitucionais os arts. 70, 71 e 74 do RICMS/02;
- Que o contribuinte, como adquirente, tem direito ao creditamento dos valores cobrados do alienante nas operações anteriores, possibilitando compensar o imposto gerado em suas operações com esses pagos anteriormente;
- Que o único limitador trazido pela LC nº 87/96 é a proibição de se creditar do imposto de mercadorias adquiridas para uso e consumo;
- Que o art. 20 da LC nº 87/96 permite o creditamento de forma integral em relação aos insumos e matérias primas e o AI quer é considerar os insumos como bens de uso e consumo do estabelecimento;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Que, conforme acórdão STJ que cita, os produtos intermediários utilizados no processo produtivo podem ter o imposto creditado;

- Que a norma estadual que serviu de base para o trabalho fiscal (art. 71 – IV do RICMS/02), visou impedir o pleno direito da Impugnante à compensação de créditos de ICMS ao determinar estorno do imposto creditado nas operações subsequentes em que haja isenção;

- Que, nos termos do art. 62 do RICMS/02, está assegurada a compensação do que for devido em cada operação relativa à circulação com o montante cobrado nas anteriores, sem restrição ao aproveitamento integral de créditos, ainda que a saída seja beneficiada pela isenção.

Na sequência, quanto à **infringência 2** (Recolhimento a menor do ICMS/ST, em função de descontos concedidos), alega que: 1) o imposto deve incidir sobre o valor da operação, considerando os descontos concedidos; 2) os descontos concedidos são descontos incondicionais e não compõem a base de cálculo; 3) a legislação tributária mineira em relação aos descontos concedidos seria inconstitucional.

Ao final alega que as multas aplicadas violam os princípios do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade.

Contudo, sem razão a Impugnante. Veja-se.

Infração 1 (Estorno de crédito apropriado indevidamente):

O procedimento levado a efeito pela Fiscalização foi de ESTORNO de crédito apropriado indevidamente, de mercadorias/insumos e cujas saídas se deu ao abrigo da isenção, e foram analisadas todas as notas fiscais.

Com base nos documentos fiscais emitidos pelo contribuinte, verificaram-se vendas de produtos industrializados e destinados às áreas de Livre Comércio beneficiadas pela isenção do imposto (item 50 – Parte 1, alínea “a” do Anexo I do RICMS/02):

Item 50: Saída de produto industrializado de origem nacional, observadas as condições estabelecidas nos artigos 268 a 281 da Parte 1 do Anexo IX, com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado nos seguintes Municípios:

a) Brasiléia, Eptaciolândia ou Cruzeiro do Sul, no Estado do Acre; Macapá ou Santana, no Estado do Amapá; Tabatinga, no Estado do Amazonas; Guajaramirim, no Estado de Rondônia, e Bonfim ou Boa Vista, no Estado de Roraima, para comercialização ou industrialização nas respectivas Áreas de Livre Comércio;

O art. 269-A do Anexo IX do RICMS/02 até traz a possibilidade de manter os créditos para as saídas discriminadas no citado item 50, mediante Regime Especial, que inexistente no caso concreto.

Art. 269-A. Não será exigido o estorno do crédito relativo à entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação dos produtos cuja saída se der com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado nos Municípios de Brasiléia, Epitaciolândia ou Cruzeiro do Sul, no Estado do Acre; Macapá ou Santana, no Estado do Amapá; Tabatinga, no Estado do Amazonas; Guajaramirim, no Estado de Rondônia; e Bonfim ou Boa Vista, no Estado de Roraima, ao contribuinte detentor de regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação.

A Lei nº 6.763/75 veicula a vedação ao crédito para a situação objeto da exigência dos autos.

Art. 31. Não implicará crédito para compensação com o imposto devido nas operações ou nas prestações subseqüentes:

I - a operação ou a prestação beneficiada por isenção ou não-incidência do imposto, salvo previsão em contrário da legislação tributária;

II - o imposto relativo à operação ou à prestação, quando a operação ou a prestação subseqüente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, inclusive a utilizada na produção, na geração ou na extração, estiverem beneficiadas por isenção ou não-incidência, exceto, observado o disposto no § 3º do artigo 32, quando destinada a exportação para o exterior;

Como houve saídas isentas e aquisição de insumos tributados, com crédito do imposto, a legislação determina que este imposto creditado deva ser estornado, o que não ocorreu e motivou a exigência. O art. 32 – I da Lei nº 6.763/75, consoante dispõe a LC nº 87/96, é claro quanto ao estorno.

Art. 32. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrado no estabelecimento:

I - for objeto de operação ou prestação subseqüente não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou do bem ou da utilização do serviço.

(...)

Na mesma linha dispõe o RICMS/02 nos arts. 70 – incisos II e IV – alínea “c” e 71 – inciso I. Referido art. 71 apenas recepiona o determinado em Lei.

Não tendo estornado o imposto creditado, o procedimento deveria ser efetuado no mês de saídas das mercadorias com benefício fiscal. Assim prevê o art. 74 do RICMS/02.

Art. 74. Nas hipóteses do inciso I do caput do art. 71 deste Regulamento, o estorno deverá ser

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

efetuado no mesmo período da saída da mercadoria ou do bem.

Considerando que a Contribuinte deveria apurar a quantidade de insumos utilizados no processo de fabricação das mercadorias vendidas com isenção, utilizou-se no trabalho o critério da proporcionalidade para determinar o percentual, na mesma linha das Consultas de Contribuintes nº 225/17 e 099/18.

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 099/2018

PTA Nº: 45.000014778-20

CONSULENTE: Valoriza Fertilizantes Ltda.

ORIGEM: Uberlândia - MG

ICMS - ISENÇÃO - ADUBOS E FERTILIZANTES - PROPORCIONALIDADE - Tratando-se de crédito relativo a insumos empregados na produção dos adubos e fertilizantes, como não é possível, por ocasião da respectiva aquisição, identificar quais serão utilizados na fabricação das mercadorias destinadas a operação interna e quais serão objeto de saída interestadual, o estorno deverá ser feito no mesmo período da saída da mercadoria, conforme art. 74 do RICMS/2002. Para tanto, caberá ao contribuinte, em cada período de apuração, identificar os insumos utilizados na produção das mercadorias que saírem ao abrigo de isenção sem direito a manutenção de crédito.

RESPOSTA:

(...)

Por outro lado, tratando-se de crédito relativo a insumos empregados na produção dos adubos e fertilizantes, como não é possível, por ocasião da respectiva aquisição, identificar quais serão utilizados na fabricação das mercadorias destinadas a operação interna e quais serão objeto de saída interestadual, o estorno deverá ser feito no mesmo período da saída da mercadoria, conforme art. 74 do RICMS/2002.

Para tanto, caberá à Consultante, em cada período de apuração, identificar os insumos utilizados na produção das mercadorias que saírem ao abrigo de isenção sem direito a manutenção de crédito.

Nos termos do art. 72 do RICMS/2002, tendo havido mais de uma aquisição ou recebimento e sendo impossível estabelecer correspondência entre estes e a mercadoria cujo crédito deva ser estornado, o montante a estornar será calculado pela aplicação da alíquota vigente à data do estorno sobre o valor da aquisição ou recebimento mais recente.

Logo, a Consulente deverá apurar a quantidade de insumos empregados na fabricação dos produtos que saíram no período e determinar o percentual desta quantidade que corresponde às saídas que não dão direito à manutenção do crédito, para então efetuar o estorno nesta proporção.

Somente no caso de não ser possível distinguir a quantidade de insumo que foi utilizada para fabricação de produto cuja saída ocorrerá sem manutenção de crédito, é que, para determinação dessa quantidade será aceitável, como critério idôneo, a aplicação, sobre o valor total das entradas tributadas relativas aos insumos utilizados no período, do percentual obtido pela razão entre as saídas tributadas e as saídas totais, no mesmo período, sem prejuízo do cumprimento do disposto no Capítulo IV do Título II do RICMS/2002.

Ver Consultas de Contribuinte nos 018/2010 e 143/2010.

Ressalte-se que nos cálculos deverão ser consideradas apenas as saídas que afiguram caráter definitivo, devendo ser desconsideradas as saídas dependentes de um evento futuro para serem efetivadas.

Em resumo, a Consulente deverá identificar todas as operações de saídas definitivas de adubos e fertilizantes, em seguida, separar as saídas internas e, considerando quantidades, estabelecer a proporção destas em relação às saídas totais destes produtos. O percentual encontrado será aplicado sobre os créditos provenientes nas aquisições dos insumos, ou do próprio produto, neste último caso, quando se tratar de comercialização.

Lembre-se que o procedimento acima considera que todas as saídas interestaduais estão sujeitas à manutenção do crédito nas entradas, se assim não for, referidas saídas também deverão ser computadas no cálculo do valor do imposto a ser estornado.

Acrescente-se que, para efeito do estorno, a Consulente deverá emitir nota fiscal com destaque do ICMS no mesmo período de saída das mercadorias isentas e com a observação de que a emissão se deu para fins de estorno do valor do imposto anteriormente creditado, indicando o fato determinante do mesmo, nos termos do art. 73 do RICMS/2002.

Cumprir informar, ainda, que a Consulente poderá utilizar os procedimentos relativos à denúncia espontânea, observando o disposto nos arts. 207 a 211-A do Regulamento do Processo e dos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/2008, caso não tenha adotado os procedimentos acima expostos.

Nesse mesmo sentido, vide Consulta de Contribuinte nº 225/2017.

Por fim, se da solução dada à presente consulta resultar imposto a pagar, este poderá ser recolhido sem a incidência de penalidades, observando-se o prazo de 15 (quinze) dias contados da data em que a Consulente tiver ciência da resposta, desde que o prazo normal para seu pagamento tenha vencido posteriormente ao protocolo desta consulta, observado o disposto no art. 42 do RPTA.

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 18 de junho de 2018.

O procedimento não afronta o princípio da não cumulatividade do ICMS, ao contrário dá é efetividade ao mesmo.

O Conselho de Contribuintes, em casos análogos, tem ratificado o procedimento de estorno utilizado pelo Fisco no caso dos autos. Cite-se o Acórdão nº 23.061/18/1ª e transcreve-se excertos da decisão.

ACÓRDÃO Nº 23.061/18/1ª

O ESTORNO DOS CRÉDITOS PROMOVIDO PELO FISCO FOI EFETUADO DE FORMA PROPORCIONAL, DE ACORDO COM OS PERCENTUAIS INDICADOS À FL. 09, OBTIDOS MEDIANTE A DIVISÃO DO VALOR DAS SAÍDAS NÃO TRIBUTADAS SOBRE AS SAÍDAS TOTAIS, DEVENDO-SE DESTACAR QUE, NO MÊS DE DEZEMBRO DE 2017, FORAM EXCLUÍDOS DO MONTANTE DAS SAÍDAS TOTAIS OS LANÇAMENTOS A TÍTULO DE SIMPLES FATURAMENTO (VENDA PARA ENTREGA FUTURA).

(...)

HÁ QUE DEIXAR CLARO QUE EM MOMENTO ALGUM O FISCO PRESUMIU O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. A IMPUGNANTE TENTA DEIXAR O ENTENDIMENTO DE QUE HOVE PRESUNÇÕES EQUIVOCADAS E QUE O AUTO DE INFRAÇÃO FOI CONSTITUÍDO SEM PROVAS. COMO FOI EXAUSTIVAMENTE DEMONSTRADO NO AUTO DE INFRAÇÃO E NAS ALEGAÇÕES ANTERIORES, AS PROVAS FORAM OS PRÓPRIOS DOCUMENTOS EMITIDOS PELO FISCO E OS DOCUMENTOS TRANSMITIDOS ELETRONICAMENTE. A CONCLUSÃO FISCAL SE BASEOU EM SITUAÇÃO MATERIAL, FÁTICA.

O estorno dos créditos promovido pelo Fisco foi efetuado de forma proporcional, de acordo com os percentuais indicados, obtidos mediante a divisão do valor das saídas não tributadas sobre as saídas totais.

De acordo com o princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS (art. 155, § 2º, inciso I da CF/88), o contribuinte do imposto tem direito a compensar o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

No entanto, a própria CF/88 estabelece que a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação, “não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes” e “acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores” (art. 155, § 2º, inciso II, alíneas “a” e “b” da CF/88). Confira-se:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

(...)

Em plena sintonia com a Constituição, a Lei Complementar nº 87/96 e o RICMS/02 estabeleceram a vedação ao crédito do ICMS (vale dizer, a necessidade de seu estorno) sempre que a saída subsequente da mesma mercadoria ou de outra dela resultante não for tributada, nos seguintes termos:

Lei Complementar nº 87/96

Art. 20. (...)

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

(...)

RICMS/02

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 70. Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

II - a operação subsequente com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante deva ocorrer com isenção ou não-incidência, ressalvado o disposto no inciso III do *caput* e no § 1º, ambos do artigo 5º deste Regulamento.

(...)

É exatamente esse o caso dos autos, pois a Fiscalização está a estornar créditos de ICMS apropriados pela Impugnante, relativos a mercadorias cujas saídas ocorreram com o benefício da isenção do imposto.

Assim, corretamente agiu o Fisco ao estornar os créditos apropriados, nos termos previstos no art. 21, inciso I, da Lei Complementar n.º 87/96 e no art. 71, inciso I, do RICMS/02, a saber:

Lei Complementar n.º 87/96

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço.

(...)

RICMS/02

Art. 71. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento:

I - vierem a ser objeto de operação subsequente não tributada ou isenta, observado o disposto no § 3º deste artigo e no artigo 74 deste Regulamento.

(...)

À luz do inciso II do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, os créditos relativos a operações subsequentes não tributadas, entendendo-se neste verbete qualquer operação fora do campo de incidência do imposto estadual, devem ser estornados, anulados, não havendo que se cogitar, por isso, da alegada violação ao princípio da não cumulatividade.

O art. 71 da Parte Geral do RICMS/02, estabelece, portanto, apenas a forma mediante a qual o princípio da não cumulatividade será atendido nos casos de contribuintes que tenham operações sujeitas e não sujeitas ao imposto, garantindo que estas não se confundam para efeitos de crédito.

Correto o procedimento e as exigências de ICMS, Multas de Revalidação (art. 56, inciso II) e Multa Isolada (art. 55, XIII, alínea “b”), ambos da Lei nº 6.763/75.

Infração 2 (Recolhimento a menor do ICMS/ST, em função de descontos concedidos):

Aqui cabe inicialmente trazer à colação a legislação de regência, que disciplina as regras aplicáveis à apuração da base de cálculo do ICMS/ST, a começar pelo art. 13 da Lei nº 6.763/75, *verbis*:

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 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 subseqüentes 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 mineira 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 mesmo artigo 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 nº 87/96, que autoriza os estados a adotarem como base de cálculo da substituição tributária, facultativamente, a MVA ou o PMPF.

Lei Complementar nº 87/96

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.

(...)

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

(...)

§ 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.

(...)

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, 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 sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo.

Ressalte-se que a regra prevista no § 2º do mesmo art. 8º se refere a preços fixados, determinados pelo poder público, o que não é o caso dos produtos em questão. Tal dispositivo se aplica hodiernamente quando há as chamadas tarifas públicas ou, no passado, quando havia tabelamento de preços por órgão oficial.

Por sua vez, a alínea “b” do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, determina:

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:

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

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 a partir de 1º/01/2016

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 submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º;

(...)

(Grifou-se).

A Impugnante alega que não poderiam ter sido considerados, tal como fez a Fiscalização, os valores referentes aos descontos incondicionais na apuração da base de cálculo do ICMS relativo à substituição tributária.

Pois bem, consoante defendido pela própria Impugnante, é incontroverso o entendimento de que os descontos que independem de condição não integram a base de cálculo do ICMS nas operações próprias, conforme prescrevem o art. 13, § 1º, inciso II, alínea “a” da Lei Complementar nº 87/96 e art. 13, § 2º, inciso 1, alínea “b”, da Lei nº 6.763/75.

Contudo, há que se destacar que, em matéria de formação da base de cálculo do ICMS/ST, estão em questão operações futuras, em relação às quais inexistente a garantia de que o desconto será automaticamente transferido, nos mesmos moldes, até o 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:

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).

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Referida 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. Descontos, aliás, travestidos de vantagens econômicas que posteriormente não serão repassadas ao consumidor final.

Assim, com respaldo em decisão do Superior Tribunal de Justiça (Recurso Especial nº 1.027.786-MG), segundo a qual os descontos incondicionais devem compor a base de cálculo da chamada “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 (disponível no seguinte endereço eletrônico: <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).

Saliente-se que a presente matéria já foi objeto de análise pelo Conselho de Contribuintes de Minas Gerais – CC/MG, 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, 21.694/15/3ª, 4.099/15/CE, 4386/15/CE e 4398/15/CE, 22.022/19/2ª, dentre outros.

Diante disso, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Assim, no tocante à infração em questão, o lançamento tributário se baseou em disposição legal clara e objetiva.

A legislação de regência dispõe que a base de cálculo para fins de substituição tributária é o preço praticado pelo remetente, acrescido os valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, dentre outros valores.

O relatório fiscal de fls. 14/20 detalhou a forma de apuração do ICMS devido por substituição tributária, do imposto exigido e dos acréscimos legais.

Como se vê do relatório fiscal, foi analisada cada nota fiscal emitida e eventual desconto concedido para se aferir a correta base de cálculo. Os documentos analisados estão demonstrados no anexo 5 (fls. 63/77).

No anexo 6 se apresenta o demonstrativo dos cálculos da base de cálculo e valores do ICMS/ST (fls. 78/82) e, no anexo 7, o demonstrativo dos valores mensais a recolher e as multas respectivas.

Correto o procedimento e as exigências de ICMS/ST, Multas de Revalidação (art. 56, § 2º, inciso I) e Multa Isolada (art. 55, VII, alínea “c”), ambos da Lei nº 6.763/75.

Por fim, quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, 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 Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do 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;

(...)

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO

QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Ressalte-se que as penalidades aplicadas atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente previstas na Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Sala das Sessões, 08 de agosto de 2019.

Marco Túlio da Silva
Relator

Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente