

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.463/11/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000170562-23
Impugnação: 40.010130128-35
Impugnante: DLD Comércio Varejista Ltda.
IE: 062044471.05-57
Proc. S. Passivo: Cíntia Geralda da Silva/Outro(s)
Origem: DF/Governador Valadares

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO. Constatado o recolhimento a menor do ICMS/ST, motivado pela não utilização de Margem de Valor Agregado ajustada nas aquisições interestaduais de mercadorias sujeitas à substituição tributária. Infração caracterizada nos termos do § 5º do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

ICMS – ESCRITURAÇÃO/APURAÇÃO INCORRETA - DIVERGÊNCIA DE VALOR - DAPI/LIVROS FISCAIS. Constatou-se que a Autuada consignou valores no campo “outros créditos” do documento destinado a informar ao Fisco o saldo da conta gráfica – DAPI –, sem fazer comprovação da origem dos mesmos. Corretas as exigências fiscais de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada capituladas respectivamente no art. 56, inciso II, e art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

I – pagamento a menor do ICMS/ST por deixar de utilizar, no cálculo do imposto, a margem de valor agregado de forma ajustada à alíquota interestadual aplicável, conforme determina, o §5º do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, no período de janeiro a junho de 2009, sobre os produtos presentes nos itens 18 – Material de Construção, Acabamento, Bricolagem ou Adorno, 22 – Ferramentas, 29 – Produtos Eletrônicos, Eletroeletrônicos e Eletrodomésticos, 30 – Artefatos de Uso Doméstico, 31 – Bicicletas e 32 – Brinquedos;

II – recolhimento a menor do ICMS devido, no período de setembro a dezembro de 2006, em razão do aproveitamento indevido de créditos fiscais decorrentes de lançamentos efetuados na declaração de apuração de ICMS (DAPI), no campo “outros créditos”, sem comprovação da origem dos valores.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 25/50, e anexa documentos às fls. 51/74. Requer, ao final, a procedência da Impugnação.

A Impugnante anexou em sua defesa, guias de recolhimento e comprovantes de pagamento, que apresentam os mesmos valores e os mesmos períodos de referência constantes na planilha da irregularidade II (setembro a dezembro de 2006), às fls. 7. Porém os recolhimentos foram efetuados no dia 20/06/11, posterior a lavratura do AIAF nº 74, ocorrido em 30/05/11, às fls. 5.

Diante do recolhimento extemporâneo efetuado pelo Contribuinte, o Fisco reformula o crédito tributário, com a exclusão dos valores a título de ICMS, bem como, a dedução da Multa de Revalidação os valores recolhidos a título de Multa de Mora. A Multa Isolada foi mantida. Os novos valores são apresentados no Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM às fls.77/79.

Manifestando-se em relação à reformulação do crédito tributário, o contribuinte, às fls. 84/85, requer que seja extinto o crédito tributário, com base no art. 156, inciso I do Código Tributário Nacional.

O Fisco, por sua vez, às fls. 99/107, refuta as alegações da defesa e requer a procedência do lançamento, após a reformulação do crédito tributário às fls. 77/79.

DECISÃO

Da Preliminar

No tocante à duplicidade de exigência, o apelo da Impugnante decorre das guias acostadas referente ao exercício de 2006, e utiliza como fundamento o art.156, inciso I do CTN *in verbis*:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

(...)

Não procede a argumentação da Impugnante, pois como pode ser verificado às fls.52/62, a Impugnante efetuou o recolhimento extemporâneo do exercício de 2006, em 20/06/11, portanto, após o início da ação fiscal, conforme AIAF nº 74 lavrado em 30/05/11 às fls. 5.

Cabe destacar que está previsto no RPTA – Regulamento do Processo e Procedimentos Administrativos, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, as hipóteses para o início da ação fiscal, nos arts. 69 e 70, *in verbis*:

Art. 69. Para os efeitos de documentar o início de ação fiscal, observados os modelos estabelecidos pela Secretaria de Estado de Fazenda, a autoridade lavrará, conforme o caso:

I - Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF);

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 70. O Auto de Início de Ação Fiscal será utilizado para solicitar do sujeito passivo a apresentação de livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, com indicação do período e do objeto da fiscalização a ser efetuada.

§ 1º A solicitação deverá ser cumprida pelo sujeito passivo imediatamente, ou no prazo estabelecido pela autoridade solicitante.

§ 2º Excepcionalmente, o Auto poderá ser lavrado no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência (RUDFTO), considerando-se intimado o sujeito passivo no ato da lavratura.

§ 3º O Auto terá validade por 90 (noventa) dias, podendo ser prorrogado por uma vez e por até igual período, pela autoridade fiscal, ou, automaticamente, por fatos que evidenciem a continuidade dos trabalhos, desde que justificável em razão da extensão ou complexidade das tarefas de fiscalização.

§ 4º Esgotado o prazo previsto no parágrafo anterior, é devolvido ao sujeito passivo o direito a denúncia espontânea, o qual, entretanto, não exercido, ensejará a lavratura de AI, independentemente de formalização de novo início de ação fiscal.

Dessa forma, os recolhimentos efetuados não têm validade para efeito de denúncia espontânea, pois não atende a condição imposta do art. 207 do RPTA, que está em consonância com o parágrafo único do art. 138 do CTN *in verbis*:

RPTA

Art. 207. O contribuinte poderá, mediante denúncia espontânea, procurar a repartição fazendária a que estiver circunscrito para comunicar falha, sanar irregularidade ou recolher tributo não pago na época própria, desde que não relacionados com o objeto e o período de ação fiscal já iniciada. (Grifou-se)

CTN

Art. 138. (...)

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Resta claro o equívoco da defesa em exigir a extinção do crédito tributário com o pagamento após o início da ação fiscal.

Dessa forma, não há que se cogitar da ausência de fundamentação, visto que todas as infringências apontadas no Auto de Infração se reportam às irregularidades presentes no relatório.

Do Mérito

Versa a primeira irregularidade sobre recolhimento a menor, a título de ICMS/ST, no período de janeiro a junho de 2009, haja vista que a Autuada deixou de aplicar, no cálculo do imposto, a Margem de Valor Agregado (MVA) de forma ajustada.

As mercadorias em questão estão relacionadas nos itens 18, 22, 29, 30, 31 e 32 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

A infração apontada pelo Fisco tem por respaldo legal o § 5º do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, que, com a redação vigente à época, preceituava, *in verbis*:

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

§ 5º Nas operações interestaduais com as mercadorias relacionadas nos itens 11, 14, 15, 18 a 24 e 29 a 41, da Parte 2 deste Anexo, quando a alíquota interna for superior à interestadual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de margem de valor agregado (MVA), esta será ajustada à alíquota interestadual aplicável, observada a fórmula "MVA ajustada = $\{[(1 + MVA - ST \text{ original}) \times (1 - ALQ \text{ inter}) / (1 - ALQ \text{ intra})] - 1\} \times 100$ ", onde:

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

II - MVA-ST original é o coeficiente, com quatro casas decimais, correspondente à margem de valor agregado prevista na Parte 2 deste Anexo;

III - ALQ inter é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;

IV - ALQ intra é o coeficiente correspondente à alíquota prevista neste Estado para as operações subseqüentes alcançadas pela substituição tributária.

O contribuinte se insurge do feito fiscal, alegando que a MVA (margem de valor agregado) ajustada não equaliza o montante do imposto e, conseqüentemente o preço final de mercadoria adquirida internamente com o preço de fornecedores de outros Estados.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Segundo a impugnante a MVA já representa uma projeção do preço final que alcançará a mercadoria na venda ao consumidor, sendo desnecessária a instituição da MVA ajustada.

Entretanto os números não sustentam a tese da defesa, conforme manifestação do Fisco, que transcreveremos a seguir, com pequenas alterações de estilo.

De acordo com a exposição de motivos do encaminhamento da minuta do Decreto nº 44.894/08, a adoção da MVA ajustada decorre da necessidade de se reduzir a vantagem competitiva dos contribuintes situados em outras unidades federadas, cuja operação própria é tributada pela alíquota interestadual de 12% (doze por cento) ao comercializarem mercadorias para adquirentes mineiros. Isso porque na operação interna, a operação própria do remetente é tributada pela alíquota de 18% (dezoito por cento).

Assim, para ambos os casos, se a MVA permanecer a mesma, o ICMS da operação própria, ao ser incorporado no preço da mercadoria, provocará um preço final significativamente menor quando a alíquota da operação própria for 12% (doze por cento). Para evitar esta vantagem financeira, em razão da origem da mercadoria, houve a necessidade de se adotar a MVA ajustada para que o preço final resultante, em ambos os casos, ficasse idêntico.

Tal situação fática pode ser exemplificada da seguinte forma:

1. Suponha a existência de dois contribuintes fabricantes de determinada mercadoria, sujeita à ST interna, um localizado em Minas Gerais e outro no Espírito Santo;
2. Adota-se que ambos tenham o mesmo custo de produção dessas mercadorias da ordem de R\$ 88,00 (oitenta e oito reais), entendendo como custo de produção toda a agregação de valor à mercadoria sem a inclusão do ICMS;
3. Sabendo-se que o montante do imposto integra sua base de cálculo (§15 do art. 13 da Lei 6.763/75), o ICMS deverá ser calculado e integrado na base de cálculo da operação própria praticadas pelos remetentes com destino a contribuintes varejistas mineiros;
4. Na hipótese em que a alíquota interna é de 18% (dezoito por cento) e a MVA de 40% (quarenta por cento) tem-se: a base de cálculo da operação própria (BC_{OP}) do contribuinte mineiro seria de R\$107,32 ($88/0,82$) e a base de cálculo da substituição tributária (BC_{ST}) seria de R\$150,24 ($107,32*1,40$). Por sua vez, o contribuinte capixaba teria BC_{OP} de R\$100 ($88/0,88$) e BC_{ST} de R\$140,00 ($100*1,4$). Logo o contribuinte mineiro teria um $ICMS_{OP}$ de R\$19,32 e $ICMS_{ST}$ de R\$7,73, enquanto o capixaba teria um $ICMS_{OP}$ de R\$12,00 e um $ICMS_{ST}$ de R\$13,20. Ou seja, o contribuinte mineiro pagaria R\$ 27,04 de ICMS, valor este R\$1,86 maior que os R\$ 25,20 arcado pelo contribuinte capixaba.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como se pode observar é necessário que se ajuste a MVA de forma que a competitividade entre os contribuintes se estabeleça. Assim, utilizando as definições e mandamentos do RICMS/02 é possível obter o coeficiente de ajuste da MVA (Caj MVA):

1. $\text{Caj MVA} = (\text{ALQ intra} - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})$
2. o Caj MVA para o exemplo citado seria de 7,3171. Ajustando a MVA temos:
3. $\text{MVA}_{\text{AJ}} = \text{MVA} + [7,3171 \times (1 + \text{MVA})]$

Portanto, a MVA_{AJ} é de 50,24. Aplicando essa MVA_{AJ} sobre o valor da operação do contribuinte capixaba (R\$100,00), obtem-se uma BC_{ST} idêntica ao do contribuinte mineiro, ou seja, R\$150,24 ($100 \times 1,5024$), tendo como resultado um ICMS_{ST} no valor de R\$ 27,04 (vinte e sete reais e quatro centavos).

Veja que com esse ajuste ambos os contribuintes são onerados com a mesma carga tributária de ICMS de R\$ 27,04 (vinte e sete reais e quatro centavos), obtendo-se a equalização do preço final de mercadoria sujeita à substituição tributária (ST) adquirida em outra Unidade da Federação com uma aquisição interna da mesma.

A Autuada complementa sua discordância aduzindo que nas operações com mercadorias contempladas com o benefício fiscal de redução de base de cálculo, por exemplo, a aplicação da MVA ajustada geraria uma vantagem competitiva para o fornecedor mineiro, ferindo o disposto no art. 152 da CF/88.

Preliminarmente, destacamos que a discussão em tese relativa a situações de redução da base de cálculo não produz seus efeitos, visto que a Impugnante não traz qualquer situação, a ela aplicável, com essa especificidade. Outrossim, a discussão quanto à uma possível ofensa à Constituição Federal é vedada a este Órgão Julgador, nos termos do art. 182 da Lei nº 6.763/75.

Destaca-se que igual posicionamento é pertinente ao entendimento esposado pela Autuada de ser inconstitucional a “majoração do imposto por meio de Decreto, haja vista o princípio constitucional da legalidade”.

Na impugnação contesta-se a exigência da multa de revalidação, sob o argumento de que em nenhum momento houve falta de pagamento ou o pagamento a menor de imposto.

Ora, a própria impugnação, quanto ao mérito da autuação, é bastante para elidir tal informação na medida em que defende como correta a aplicação da MVA original em detrimento da MVA ajustada. E, considerando que restou demonstrada a legalidade da aplicação da MVA ajustada, não há como discordar das exigências fiscais.

No tocante aos argumentos de efeito confiscatório da multa de revalidação, melhor sorte não assiste à Autuada, consoante decisão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, na APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa transcreve-se:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.

O Fisco imputa também à Autuada falta de recolhimento do ICMS devido, em razão do aproveitamento indevido de créditos fiscais decorrentes de lançamentos efetuados na declaração de apuração de ICMS (DAPI), no campo “outros créditos”, sem comprovação da origem dos valores.

Argumenta a Contribuinte ter aproveitado extemporaneamente, na forma de crédito, o imposto pago indevidamente, visto entender que a inclusão de encargos de financiamento na base de cálculo do ICMS é ilegal.

Insta observar que a comprovação da ilicitude resta comprovada nos autos, e até admitida pela Autuada ao fazer o pagamento extemporâneo do imposto.

Assim, diversamente do entendido pela defesa, como não houve a extinção do crédito tributário na sua totalidade, são corretas as exigências da multa de revalidação e da multa isolada aplicada.

Note-se que o Fisco reformula o crédito tributário, com a exclusão dos valores a título de ICMS, bem como, deduz da Multa de Revalidação os valores recolhidos a título de Multa de Mora. A Multa Isolada foi mantida, conforme planilha às fls. 78 e o Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM, às fls. 79.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, também à unanimidade, em julgar procedente o lançamento nos termos dos cálculos efetuados pelo Fisco às fls. 77/79. Participaram do julgamento, além das

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

signatárias, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor) e Fernando Luiz Saldanha.

Sala das Sessões, 05 de dezembro de 2011.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente**

**Ivana Maria de Almeida
Relatora**

CC/MG