

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.764/11/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000165441-60
Recurso de Revisão: 40.060129966-40
Recorrente: Sempre Editora Ltda
IE: 186669993.02-09
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Leonardo Guimarães Pereira/Outro(s)
Origem: DF/Contagem

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – IMPORTAÇÃO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais emitidas para acobertarem entradas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, importadas do exterior, destinada ao estabelecimento mineiro autuado. Infração caracterizada nos termos do art. 38, inciso I do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Entretanto, necessário reformar a decisão recorrida para considerar os valores debitados pela Recorrente a título de ICMS e para excluir as exigências relativas às mercadorias destinadas a outra Unidade da Federação.

IMPORTAÇÃO – IMPORTAÇÃO DIRETA – NÃO INCLUSÃO DA DESPESA ADUANEIRA NA BASE DE CÁLCULO – RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS. Constatado o recolhimento a menor de ICMS referente à diferença apurada na base de cálculo do imposto devido na importação. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – IMPORTAÇÃO. Constatada a falta de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária na importação de mercadoria pela Autuada. Infração caracterizada nos termos do art. 7º da Lei Complementar nº 87/96 e nos arts. 16, inciso I, alínea “b” e 46, inciso X e item 32, Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Entretanto, necessário reformar a decisão recorrida para excluir as exigências relativas às mercadorias destinadas a outra Unidade da Federação.

Recurso de Revisão conhecido e parcialmente provido. Decisões unânimes.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/12/07 a 31/07/09, em decorrência das seguintes irregularidades:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1. aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de entradas de mercadoria sujeita à substituição tributária (item 32, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02). Exigiu-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art.55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75;
2. falta de inclusão na base de cálculo do imposto devido na importação de mercadorias de despesas aduaneiras. Exigiu-se ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75;
3. falta de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária na importação de mercadorias (item 32, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02). Exigiu-se ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Apreciando o lançamento, a 3ª Câmara, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 20.091/11/3ª, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação fiscal.

Na oportunidade, ficaram vencidos, em parte, os Conselheiros Alberto Ursini Nascimento e Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor), que o julgavam parcialmente procedente, para excluir, ainda, os itens 1 e 3 do Auto de Infração.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente, por intermédio de procurador regularmente constituído o Recurso de Revisão de fls. 666/692.

DECISÃO

Da Preliminar

Inicialmente cumpre analisar a preliminar de cabimento do presente recurso nos termos do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim determina:

SEÇÃO IX

DO RECURSO DE REVISÃO

Art. 163. Das decisões da Câmara de Julgamento cabe Recurso de Revisão para a Câmara Especial, no prazo de 10 (dez) dias contados da intimação do acórdão, mediante publicação da decisão no órgão oficial, nas seguintes hipóteses:

I - quando a decisão da Câmara de Julgamento resultar de voto de qualidade proferido pelo seu Presidente;

(...)

§ 1º Não ensejará recurso de revisão:

I - a decisão tomada pelo voto de qualidade, relativa à:

a) questão preliminar, exceto a referente à desconsideração do ato ou negócio jurídico;

b) concessão de dedução de parcela do crédito tributário escriturada ou paga após a ação fiscal;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - a decisão relativa ao cancelamento ou redução de multa isolada, pelo órgão julgador, conforme estabelecido em lei.

(...)

Pela leitura e análise do texto acima transcrito em confronto com a decisão consubstanciada no Acórdão nº 20.091/11/3ª, ora recorrido, verifica-se ser cabível o presente recurso, uma vez que a decisão foi tomada pelo voto de qualidade, adequando-se, perfeitamente, aos ditames do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA/MG, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

Ressalte-se ainda que a decisão não se enquadra em nenhuma das vedações constantes do § 1º do citado art. 163, pois não trata de questão preliminar ou de concessão de dedução de parcela do crédito tributário escriturada ou paga após a ação fiscal.

Diante disso, encontra-se atendida a condição prevista no inciso I do art. 163 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, devendo ser conhecido o presente Recurso de Revisão por configurados seus pressupostos de admissibilidade.

Do Mérito

Cumpra 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.

Conforme relatado anteriormente, a presente autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de dezembro de 2007 a julho de 2009, decorrente do aproveitamento indevido de crédito proveniente de entrada de mercadoria sujeita à substituição tributária; falta de inclusão na base de cálculo do imposto de despesas aduaneiras ocorridas na importação de mercadorias do exterior e falta de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária na importação de produtos constantes do item 32, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS devido na importação, ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei.

1) Crédito de ICMS – Aproveitamento Indevido – Mercadoria sujeita à substituição tributária

Em relação ao aproveitamento indevido de créditos provenientes de notas fiscais de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, o Anexo 4B, à fl. 606, indica a relação de notas fiscais de entrada das quais o crédito de ICMS foi lançado no livro Registro de Entradas. Todos os documentos em questão referem-se às Declarações de Importação (DI) listadas no Anexo 4A, fl. 25.

É indubitoso e, não é matéria de lide, que os itens importados são aqueles indicados no subitem 32.1 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Leia-se:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PARTE 2

DO ÂMBITO DE APLICAÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA,
DAS MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME E DAS MARGENS
DE VALOR AGREGADO

32. BRINQUEDOS

Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária:
Interno

Subitem: 32.1

Código NBM/SH: 9503.00

Descrição: Triciclos, patinetes, carros de pedais e outros brinquedos semelhantes de rodas; carrinhos para bonecos; bonecos; outros brinquedos; modelos reduzidos e modelos semelhantes para divertimento, mesmo animados; quebra-cabeças ("puzzles") de qualquer tipo.

MVA(%):44

O RICMS/02 é expresso ao vedar o aproveitamento do crédito em questão, como se verifica do inciso I do art. 38 do Anexo XV do RICMS/02:

Art. 38 - O contribuinte que tenha recebido mercadoria sujeita à substituição tributária, responsável pela apuração ou pelo recolhimento do imposto a esse título no momento da entrada da mercadoria, neste Estado ou em seu estabelecimento, observará o seguinte:

I - a nota fiscal de aquisição será escriturada no livro Registro de Entradas, utilizando a coluna Outras, de Operações sem Crédito do Imposto; (grifou-se).

Em seu favor, sustenta a Recorrente a não submissão das operações de importação à atribuição de responsabilidade por substituição, pela inexistência de operações subsequentes.

Ocorre, contudo, que a insubordinação já foi objeto de questionamento pela própria Recorrente, por meio da Consulta de Contribuintes nº 115/09. Veja-se que o tema é coincidente com o que aqui é discutido e que não merece qualquer reparo o posicionamento da Superintendência de Tributação (SUTRI), confirmado em recurso pelo senhor Secretário de Fazenda deste Estado. Vale a transcrição de excertos pertinentes:

ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - OPERAÇÕES COM BRINDES - Nas aquisições de mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, inclusive em operações interestaduais ou de importação de bens para distribuição como brinde, cabe aplicação de substituição tributária ou antecipação, conforme determinado no inciso I do art. 1º da Parte Geral do RICMS/02 c/c arts. 12 a 16 da Parte 1 do Anexo XV desse Regulamento.

EXPOSIÇÃO:

A Consulente informa ser responsável pela veiculação de vários jornais, e como estratégia ao implemento de vendas, adota promoções vinculadas à distribuição de brindes (brinquedos, aparelhos elétricos e utensílios domésticos, etc.) adquiridos no mercado interno ou importados.

Entende não ser cabível a aplicação de substituição tributária ou antecipação quando da aquisição desses bens, posto que não ocorrerão operações subsequentes com os mesmos (circulação econômica), mas, sim, a distribuição gratuita como brinde, pelo que considera ser apropriada a aplicação dos dispositivos constantes nos arts. 190 e seguintes do Anexo IX do RICMS/02.

Em dúvida com relação à legislação, apresenta a seguinte Consulta.

CONSULTA:

1 – As aquisições de mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em operações interestaduais ou de importação, para distribuição como brinde estão sujeitas à obrigação de recolhimento do ICMS/ST prevista no referido Anexo?

2 – Caso afirmativo, considerando-se a inexistência de etapa subsequente de circulação, assim como a inexistência de valor agregado nas operações com brindes, a MVA atribuída a cada produto deve ser aplicada? Caso negativo, que percentual deverá ser adotado a título de MVA nas operações com brindes?

(...)

RESPOSTA:

Relativamente aos brindes, é de se salientar que, nos termos do § 1º do art. 190, Parte 1, Anexo IX do RICMS/02, são assim consideradas as mercadorias que, não se constituindo em objeto normal da atividade do contribuinte, tenham sido adquiridas para distribuição gratuita a consumidor ou usuário final.

Conforme Parecer Fiscal, às fls. 22 deste PTA, a Consulente condiciona a entrega dos bens à apresentação de determinado número de cupons e complementação de certa quantia em dinheiro pelo interessado, portanto, ao promover a saída dos mesmos não se configura a operação de distribuição ou entrega de brinde nos moldes estabelecidos pelo Capítulo XVII da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02, eis que não cumprida a condição de gratuidade.

Para distribuição dos bens, caso possam ser efetivamente caracterizados como brinde, deverão ser observados, no que couber, os procedimentos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecidos nos arts. 190 a 193 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS.

Feitos esses esclarecimentos iniciais, a título de orientação, responde-se às questões formuladas, considerada a hipótese de distribuição de brindes conforme previsto na legislação.

1 – Sim. Nas aquisições de mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, inclusive em operações interestaduais ou de importação de bens para distribuição como brinde, cabe a aplicação de substituição tributária ou antecipação, conforme determinado no inciso I do art. 1º do RICMS/02 c/c arts. 12 a 16 da Parte 1 do Anexo XV desse Regulamento.

2 – Deverá ser observada a Margem de Valor Agregado (MVA) estabelecida na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 para o produto considerado.

(...)

DOLT/SUTRI/SEF, 01 de junho de 2009.

Quanto à matéria fática, entende o ilustre patrono da Recorrente não haver tributação na promoção que realiza, pela qual faz chegar aos clientes os brinquedos. O art. 190 do Anexo IX do RICMS/02 afasta qualquer possibilidade de se cogitar que este Estado não veja a operação de distribuição de brindes como tributada. Aquele Capítulo XVII do citado Anexo apenas estatui um procedimento especial pela peculiaridade da operação, sem, contudo, abdicar de sua indubitosa tributabilidade.

No caso em comento, ao invés, é inafastável a inaplicabilidade daquele Regime Especial, dado o não atendimento ao requisito da gratuidade, apontado no § 1º do mesmo art. 190, valendo a transcrição com grifo específico:

Art. 190 - (...)

§ 1º Considera-se brinde ou presente a mercadoria que, não constituindo objeto normal da atividade do contribuinte, tenha sido adquirida para **distribuição gratuita** a consumidor ou a usuário final. (grifou-se).

Ocorre que a entrega dos tais, no caso ora versado, dependem da coleção de 7 (sete) selos e ainda do pagamento de uma quantia em dinheiro, conforme se vê às fls. 597.

Ressalte-se, ainda, que a tão propalada gratuidade dos produtos em questão, alegada pela Recorrente, fica afastada quando ela apresenta junto com sua peça de defesa cópia de Documentos Auxiliares da Nota Fiscal Eletrônica (DANFES) (fls. 424/447) em que a natureza da operação é “venda de mercadoria adquirida de terceiro”.

Assim, imperioso concluir pela incidência do regime da substituição tributária nas operações promovidas pela Recorrente, razão pela qual o aproveitamento de crédito por ela promovido encontra-se equivocado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Recorrente propugna, ainda, a autorização do aproveitamento a título de crédito dos valores correspondentes às subseqüentes saídas interestaduais. Exemplifica a situação com as cópias de DANFES de fls. 424/447.

Inicialmente há de se compreender a sistemática de escrituração, cálculo e recolhimento do ICMS nas operações de importação, definidas pelo Regulamento do ICMS à época do fato gerador (dezembro/07 a julho/09), relativo às mercadorias sujeitas ao pagamento do imposto por substituição tributária.

Quanto ao ICMS da operação própria, o inciso I do art. 38 do Anexo XV do RICMS/02 estabelece que a nota fiscal que acobertar aquisição de mercadoria sujeita à substituição tributária será escriturada no livro Registro de Entradas sem crédito do imposto:

Art. 38 - O contribuinte que tenha recebido mercadoria sujeita à substituição tributária, responsável pela apuração ou pelo recolhimento do imposto a esse título no momento da entrada da mercadoria, neste Estado ou em seu estabelecimento, observará o seguinte:

I - a nota fiscal de aquisição será escriturada no livro Registro de Entradas, utilizando a coluna Outras, de Operações sem Crédito do Imposto;

Assim, no caso da empresa comercializar tais mercadorias para fora do Estado de Minas Gerais, essa operação passaria a ter o regime de débito e crédito, sendo devido o débito na nota fiscal de saída interestadual, com o conseqüente direito ao crédito do imposto não apropriado à época da entrada, proporcional a essa saída interestadual.

Por outro lado, com relação ao ICMS/ST, o art. 16 do Anexo XV do RICMS/02, redação dada pelo Decreto 44.147/05, estabelecia que o referido imposto em virtude de importação era devido no momento da entrada da mercadoria em seu estabelecimento:

Efeitos de 11/10/2007 a 31/10/2009 - Redação dada pelo art. 1º, I, e vigência estabelecida pelo art. 3º, I, ambos do Dec. nº 44.636, de 10/10/2007:

Art. 16 - Na hipótese de entrada no estabelecimento de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, em virtude de importação ou de aquisição em licitação promovida pelo poder público, o importador ou adquirente é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela apuração do imposto devido relativamente às operações subseqüentes:

(...)

II - no momento da entrada da mercadoria em seu estabelecimento, nas demais hipóteses.

Como o ICMS/ST era devido no momento da entrada, o recolhimento deveria ser sobre todas as importações, independente do posterior destino das mesmas. De acordo com a norma, caso a empresa viesse a comercializar tais mercadorias para

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fora do Estado, ela passaria a ter direito à restituição do imposto nos termos do art. 22 e inciso I do art. 23 do Anexo XV do RICMS/02, tendo em vista a não realização do fato gerador presumido.

Contrariando os dispositivos do RICMS/02, a Recorrente adotou procedimento diverso, implicando em recolhimento a menor do imposto.

Entretanto, quando da ação fiscal, a Recorrente já havia realizado operações interestaduais e a Fiscalização sabia da não incidência do ICMS/ST sobre as citadas operações, sendo esta a verdade material.

Dessa forma, em respeito aos princípios da economicidade, da celeridade processual e, fundamentalmente, da verdade material, é razoável que as exigências relativas às operações interestaduais sejam excluídas da autuação sob análise.

Ademais, há que se ressaltar que a Fiscalização não considerou os valores recolhidos pela Recorrente a título de ICMS referente ao resultado do cotejo entre os débitos e os créditos.

Ocorre que, conforme afirma o Conselheiro Mauro Heleno Galvão no Acórdão nº 20052/10/1ª, o aspecto material do fato gerador do imposto em comento não altera se o seu recolhimento se dá pelo regime da substituição tributária ou pelo débito e crédito. O que difere em razão dos regimes de recolhimento é o aspecto temporal, o momento em que se considera ocorrido o fato gerador, como segue.

“COM ESTAS CONSIDERAÇÕES FICA EVIDENTE QUE A COMPENSAÇÃO NO CASO DOS AUTOS (NO SENTIDO DE DEDUÇÃO, SUBTRAÇÃO, DIMINUIÇÃO) É MEDIDA QUE SE IMPÕE, É OBRIGATÓRIA; PORTANTO, NÃO É UMA FACULDADE OU LIBERALIDADE DA CÂMARA DE JULGAMENTO DO CC/MG.

ASSIM, EXISTINDO APENAS UM FATO GERADOR, É IMPERIOSA A CONCESSÃO DA DEDUÇÃO DE PAGAMENTO JÁ EFETUADO. É A DICÇÃO DOS §§ 1º, 2º E 3º DO ART. 150 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN) QUE DISPÕEM:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NA MESMA LINHA, O RICMS/02, CONFORME SE DEPREENDE DO ART. 195, § 2º, II:

Art. 195 - Com o objetivo de apurar a exatidão do pagamento do imposto promovido pelo contribuinte, será efetuada verificação fiscal, relativa a cada exercício, que abrangerá as operações ou as prestações nele realizadas.

§ 2º - Relativamente a cada período, observadas as normas de apuração do imposto, serão discriminados na verificação fiscal o débito e o valor a ser abatido sob a forma de crédito, decorrentes das operações ou das prestações realizadas ou utilizadas pelo contribuinte, observando-se que:

II - o valor a ser abatido sob a forma de crédito será representado pelas deduções admitidas na legislação tributária, **pelo pagamento do imposto efetuado**, ainda que por meio de Auto de Infração (AI), ou documento equivalente, e pelo estorno de débito indevidamente escriturado a maior (grifou-se).

A MELHOR DOCTRINA NÃO DIVERGE. NESTE SENTIDO, OS ENSINAMENTOS CLÁSSICOS DE ALIOMAR BALEEIRO, SACHA CALMON (CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, 10ª ED.), MISABEL DERZI (COMENTÁRIOS AO CTN DA FORENSE, 3ª ED.), RICARDO LOBO TORRES (CURSO DE DIREITO FINANCEIRO, RENOVAR 15ª ED), E LUCIANO AMARO, DENTRE OUTROS.

ALIOMAR BALEEIRO COMENTANDO OS §§ 1º AO 3º DO ART. 150 DO CTN, EM CONCLUSÃO, ENSINA:

Mas, os pagamentos, parciais ou não, serão computados, para dedução no saldo apurado no lançamento suplementar, inclusive se multa for aplicada. Tais pagamentos poderão influir também na graduação da penalidade, naturalmente abrandando-a. **Se não fossem considerados esses atos, - aliás pagamentos, haveria locupletamento indébito do Fisco** (Direito Tributário Brasileiro, 9ª ed., pág. 522). (grifou-se)

LUCIANO AMARO, AO ESCREVER SOBRE OS DISPOSITIVOS DO CTN RETROCOLACIONADOS, É DIDÁTICO NA SUA CONCLUSÃO:

Assim, os “atos” (de pagamentos ou a este equivalentes) a que se refere o parágrafo transcrito “influem”, sim, sobre a obrigação tributária. Mesmo que a autoridade *recuse* a homologação e lance de ofício (art. 149, V), o pagamento “antecipado” tem efeitos. Atente-se para o que dispõe o § 3º do art. 150: “Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação”. Dessa forma, se o sujeito passivo devia 1.000 e pagou 800, deve a autoridade administrativa recusar a

homologação e lançar de ofício para determinar o montante correto do tributo (1.000); porém, só lhe cabe exigir a diferença, que deve, também, ser considerada para efeito de imposição ou graduação de penalidades (destaques do original). (Direito Tributário Brasileiro, 15ª ed. pág. 367)”

Dessa forma, determina-se a dedução do somatório dos débitos feitos pela Contribuinte nas operações de saídas para empresas ou para consumidores.

Isto porque, conforme depreende-se da legislação e da doutrina ora trazidas à colação, a Fiscalização, ao realizar o lançamento suplementar, no intuito de corrigir os atos realizados pelo contribuinte ou de determinar o montante correto do imposto, deverá apurar o valor anteriormente recolhido e levá-lo em consideração no cálculo do imposto remanescente, sob pena de locupletamento do Estado.

Assim, é necessário realizar o confronto entre o débito e o valor a ser abatido sob a forma de crédito, decorrentes das operações realizadas pela Recorrente.

Neste diapasão, compõem os débitos, conforme o Auto de Infração, os estornos de créditos efetuados de ofício pela Fiscalização.

Compõe o valor a ser abatido sob a forma crédito, os débitos realizados pela Recorrente, na apuração do imposto, sob o regime débito *versus* crédito.

Portanto, após deduzir, como crédito, o somatório dos débitos realizados pela Recorrente e, caso o saldo do cotejamento entre débitos, quais sejam, os valores relativos ao estorno de crédito promovido pela Fiscalização, e créditos (que consistem nos débitos a serem deduzidos) seja favorável à Contribuinte, deverá ele, o saldo, ser deduzido das exigências fiscais relativas ao item 3 do Auto de Infração. Caso contrário, ou seja, se o saldo for a ela desfavorável, sobre ele deverá incidir as exigências fiscais de ICMS/ST, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6763/75.

2) Recolhimento a menor de ICMS, referente à diferença apurada na base de cálculo do imposto devido na importação.

O Anexo 3B, de fl. 605, demonstra a base de cálculo do ICMS devido nas importações, acrescendo ao valor CIF (*Cost, Insurance and Freight*) (Custo da mercadoria vendida, Seguro e Frete) as despesas aduaneiras e as parcelas correspondentes ao Imposto de Importação, IPI, PIS, COFINS, bem como eventuais notas fiscais complementares.

A composição das despesas aduaneiras está demonstrada à fl. 604, após a reformulação efetuada pelo Fisco, que excluiu as despesas relativas ao Sindicato dos Despachantes Aduaneiros (SDA).

Compuseram as despesas aduaneiras: as relativas à armazenagem, AFRMM, SISCOMEX, CPMF, emissão de licença de importação, emissão de documentos, despesas de remoção e capatazia.

As informações que serviram para a recomposição da base de cálculo efetuada de ofício foram extraídas das cópias de documentos, acostadas às fls. 32 a 122.

Quanto ao tema, a Parte Geral do RICMS/02, em seu papel regulamentar, é clara:

CAPÍTULO VIII

Da Base de Cálculo

Art. 43 - Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

I - na entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, observado o disposto nos §§ 1º a 3º do artigo 47 deste Regulamento, o valor constante do documento de importação, acrescido:

a - do valor do Imposto de Importação;

b - do valor do Imposto sobre Produtos Industrializados;

c - do valor do Imposto sobre Operações de Câmbio;

d - de quaisquer despesas, inclusive aduaneiras, cobradas ou debitadas ao adquirente no controle e desembaraço da mercadoria, ainda que venham a ser conhecidas somente após o desembaraço;

e - de quaisquer outros impostos, taxas ou contribuições, tais como:

e.1 - Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM);

e.2 - Adicional de Tarifa Portuária (ATP);

e.3 - Adicional de Tarifa Aeroportuária (ATAERO);

Constata-se da legislação acima, que a Recorrente se equivoca ao afirmar que as despesas são apenas aquelas cobradas pelas autoridades aduaneiras referente ao controle e desembaraço aduaneiro, pois, a alínea “d”, do dispositivo em questão, informa literalmente a inclusão de quaisquer despesas, incluindo aí as aduaneiras, não restando dúvida na interpretação.

Além deste fato, há de considerar também o disposto na alínea “e”: “*de quaisquer outros impostos, taxas ou contribuições, tais como:*”.

Assim, apresenta-se correto o lançamento efetuado pelo Fisco, após a reformulação efetivada. Note-se que a exigência contempla a diferença não recolhida a título do imposto e a respectiva multa de revalidação, demonstrada no quadro de fl. 600. Os períodos de apuração do imposto correspondem aos das datas em que foram efetuados os pagamentos, cujas cópias dos respectivos comprovantes constam às fls. 38, 43, 49, 55, 62, 69, 76, 81, 87, 89, 97, 102, 107, 114 e 121.

3) Falta de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária na importação de mercadorias.

Inicialmente, cumpre salientar que o regime da substituição tributária possui norma de competência estatuída na Constituição da República, em seu art. 150, § 7º e na Lei Complementar 87/96, conforme art. 6º. Veja-se:

Constituição da República:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Lei Complementar nº 87/96:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

Depreende-se da leitura dos dispositivos retrocolacionados, que os Estados possuem competência para estabelecer, mediante lei, o regime de substituição tributária em relação àquelas mercadorias que julgar necessário.

Assim, devidamente autorizado, o Estado de Minas Gerais implementou, por meio do art. 22 da Lei nº 6.763/75, o regime em comento, da seguinte forma, *in verbis*:

Art. 22 - Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

I - alienante ou remetente da mercadoria ou pelo prestador de serviços de transporte e comunicação ficar sob a responsabilidade do adquirente ou do destinatário da mercadoria, ou do destinatário ou do usuário do serviço;

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subseqüentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nestes termos, se se tratar de operação interna, basta que a mercadoria objeto da operação de circulação esteja consignada no rol de itens sujeitos à substituição tributária para que os contribuintes se submetam ao referido regime.

Lado outro, nos casos de operações interestaduais, é necessário que seja firmado um protocolo ou um convênio entre os Estados que desejarem impor a referida substituição tributária aos seus contribuintes, conforme disposição expressa do art. 9º da Lei Complementar nº 87/96.

No caso em análise, verificou-se que a Recorrente adquiriu mercadorias de outro país, para revender aos seus clientes, hipótese em que ocorrem dois fatos geradores do ICMS devido a este Estado.

O primeiro fato gerador, diz respeito ao imposto devido pela operação de importação promovida pela Contribuinte.

O outro fato gerador consiste na operação de circulação de mercadoria promovida pela Recorrente para os seus clientes (contribuintes ou não), bem como as demais operações a serem realizadas pelos demais componentes da cadeia econômica envolvendo as mercadorias importadas.

Isto porque, conforme afirmado anteriormente, o Estado de Minas Gerais encontra-se autorizado a estabelecer o regime da substituição tributária em relação àquelas mercadorias que entender necessário.

Assim, devidamente autorizado pela Constituição da República (art. 146, III), o art. 7º da Lei Complementar nº 87/96 dispõe:

Art. 7º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

O dispositivo ora colacionado estabelece como aspecto material da hipótese de incidência do ICMS devido por substituição tributária a entrada da mercadoria no estabelecimento da empresa adquirente.

Conforme ressaltado no item 1 desta decisão, o Anexo XV do Regulamento do ICMS de Minas Gerais (RICMS/02), aprovado pelo Decreto nº 43.080/02, visando regulamentar o regime da substituição tributária neste Estado, estabeleceu, em seu art. 16, os aspectos material e temporal da hipótese de incidência do ICMS, em se tratando de mercadorias importadas por contribuintes mineiros, *in verbis*:

Efeitos de 11/10/2007 a 31/10/2009 - Redação dada pelo art. 1º, I, e vigência estabelecida pelo art. 3º, I, ambos do Dec. nº 44.636, de 10/10/2007:

Art. 16 - Na hipótese de entrada no estabelecimento de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, em virtude de importação ou de aquisição em licitação promovida pelo poder público, o importador ou adquirente é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela apuração do imposto devido relativamente às operações subseqüentes:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

II - no momento da entrada da mercadoria em seu estabelecimento, nas demais hipóteses.

Conforme documentos acostados aos autos, verifica-se que a Recorrente importou mercadorias classificadas no item 32 da Parte 2, Anexo XV, RICMS/02 e, portanto, sujeitas à substituição tributária.

Diante do exposto, imperioso constatar que a Recorrente, ao promover a importação de mercadorias praticou o fato gerador do ICMS por substituição tributária (ICMS/ST), devido a este Estado, relativamente às operações subsequentes.

No que tange à análise do aspecto quantitativo da hipótese de incidência do ICMS/ST no presente caso, cumpre salientar que a base de cálculo será obtida mediante a aplicação do percentual relativo à margem de valor agregado (MVA) das mercadorias importadas sobre o valor da base de cálculo do ICMS na importação. Veja-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;

(...)

§ 2º Na hipótese do item 3 da alínea "b" do inciso I do *caput* deste artigo:

(...)

II - em se tratando de operação de importação em que o imposto, a título de substituição tributária, seja apurado no momento do desembaraço aduaneiro ou da entrega da mercadoria quando esta ocorrer antes do desembaraço, o percentual de margem de valor agregado (MVA) será aplicado sobre o valor da base de cálculo do ICMS na importação.

(...)

Art. 20. O imposto a recolher a título de substituição tributária será:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - em relação às operações subseqüentes, o valor da diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição e o devido pela operação própria do contribuinte remetente;

Analisando o presente lançamento, verifica-se que o cálculo correto consiste em aplicar a MVA sobre a base de cálculo do ICMS importação, utilizar a alíquota correta sobre o resultado, subtrair o valor do imposto relativo à operação própria e, por fim, encontrar o valor devido a título de ICMS/ST.

Entretanto, caso o saldo do cotejamento entre débitos e créditos constante do item 1 deste acórdão seja favorável à Recorrente, deverá ele, o saldo, ser deduzido das exigências fiscais deste item.

Ressalte-se, ainda, que a Recorrente deveria ter destacado o ICMS/ST quando da entrada das mercadorias importadas, conforme mandamento regulamentar e, por não ter realizado o referido destaque, incidiu a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, II c/c § 2º da Lei nº 6.763/75. Veja-se:

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

(...)

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

(...)

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

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

(...)

Por fim, conforme os fundamentos constantes do item 1 desta decisão, imperioso esclarecer que as exigências relativas às operações interestaduais também deverão ser decotadas do presente item.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, também à unanimidade, em dar provimento parcial ao recurso nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 592 e 599/606 e, ainda, com fundamento no art. 150, § 3º do CTN c/c o art. 195, § 2º, da Parte Geral do RICMS/02: 1) em relação ao item 1 da acusação fiscal excluir as operações interestaduais e deduzir os débitos feitos pela Contribuinte nas operações de saídas para empresas ou para consumidores. Caso o saldo do cotejamento entre débitos e créditos seja favorável à Autuada, deverá ele, o saldo, ser deduzido das exigências fiscais relativas ao item 3 do Auto de Infração.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Caso contrário, ou seja, se o saldo for desfavorável à Autuada sobre ele deverá incidir as exigências fiscais de ICMS, MR e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6763/75; 2) em relação ao item 3 do Auto de Infração excluir as operações interestaduais. Portanto, a substituição tributária só deverá incidir sobre as operações internas (a consumidores ou a contribuintes). Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Leonardo Guimarães Pereira e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Luciana Trindade Fogaça. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Maria de Lourdes Medeiros (Revisora), Danilo Vilela Prado, André Barros de Moura e Antônio César Ribeiro.

Sala das Sessões, 14 de outubro de 2011.

Mauro Heleno Galvão
Presidente

Sauro Henrique de Almeida
Relator

cam