

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.069/11/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 02.000215433-28
Impugnação: 40.010128085-98
Impugnante: Arcelormittal Brasil S.A.
IE: 062094007.36-16
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: P.F/José Tarcísio G. Carvalho - Poços de Caldas

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – OPERAÇÃO INTERESTADUAL – BASE DE CÁLCULO. Imputação fiscal de utilização de base de cálculo indevida para retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária em operações interestaduais com mercadoria relacionada no item 18 (materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno), da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º da Lei nº 6.763/75. Excluem-se as exigências fiscais uma vez que restou comprovado nos autos a correta aplicação da margem de valor agregado. Lançamento improcedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da autuação

A autuação versa sobre a imputação fiscal de destaque a menor do imposto devido por substituição tributária, relativamente às Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) de nºs 94883, 94884, 94885, 94892, 94893, 94894, 95008, 95009 e 95010, acobertados pelos respectivos DANFE's (Documento Auxiliar de Nota Fiscal), emitidas pelo estabelecimento da Autuada localizado no Estado de São Paulo, as quais foram interceptadas no âmbito da fiscalização do trânsito de mercadorias.

Segundo a acusação fiscal, a base de cálculo do ICMS-ST foi indevidamente reduzida em virtude da utilização de margem de valor agregado (MVA) distinta da prevista na legislação para as respectivas operações, qual seja, a MVA ajustada de 50,63%, aplicável às remessas interestaduais de vergalhões classificados na NCM/SH sob o código 7214.20.00.

Exige-se ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º da Lei nº 6.763/75.

O processo encontra-se devidamente instruído, dele constando, dentre outros, a seguinte documentação:

- Auto de Infração - AI (fls. 02/03);
- Demonstrativo de Correção Monetária e Multas - DCMM (fls. 04);

- cópias reprográficas das notas fiscais objeto da autuação (fls. 05/13);
- demonstrativo de cálculo do crédito tributário exigido (fls. 15/16).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 19/29, argumentando, em síntese, o que se segue.

Em preliminar, propugna pelo cancelamento do Auto de Infração, haja vista o cometimento de erro por parte do Fisco quando da apuração do crédito tributário.

Neste sentido, a despeito da sua total discordância no que tange ao lançamento efetuado, pondera que ao Fisco seria dado, quando muito, exigir-lhe a diferença entre o tributo destacado nos mencionados documentos fiscais (o qual foi calculado mediante utilização da MVA de 40,36 %) e aquele tido como devido pelos servidores autuantes (apurado mediante aplicação da MVA ajustada de 50,63%).

Isto posto, apresenta quadro demonstrativo da diferença que resultaria tendo em vista a desconsideração do ICMS-ST efetivamente destacado nas notas fiscais objeto da autuação.

Argumenta ainda que tem destacado ICMS/ST em valores até superiores aos que realmente são devidos, em razão do fato de que classifica o produto “vergalhão de aço” no subitem 18.1.39, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02 (cuja MVA é de 40,36%), ao invés de fazê-lo no subitem 18.1.40, que prevê uma MVA de 27,74%. Neste sentido, menciona o Protocolo ICMS 112/10 e junta aos autos documentos às fls. 67/70, que visam corroborar seu entendimento.

Em seguida, passa a discorrer acerca da legislação tributária mineira, especificamente no que atine à redução da base de cálculo prevista no item 9 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, para concluir no sentido do descabimento da pretensão fiscal, eis que a carga tributária incidente nas operações de que se cuida resultaria equalizada em 12%, inviabilizando, destarte, a aplicação da MVA ajustada.

A propósito deste ponto, comenta a legislação atinente à MVA, cita a Orientação Tributária DOLT/SUTRI nº 001/08, bem como julgados deste Conselho de Contribuintes.

Questiona a multa de revalidação cominada e, ao final, requer o acatamento das razões de defesa aduzidas na Impugnação.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, por seu turno, comparece aos autos e, no âmbito da Manifestação de fls.103/109, refuta as alegações da defesa, consoante argumentação adiante sintetizada.

Inicialmente, registra sua divergência no que tange à decisão proferida pela 3ª Câmara deste E. Conselho de Contribuintes, quando do julgamento do PTA nº 02.000215407-61 (Acórdão nº 19.800/10/3ª), tendo em vista o entendimento de que a alíquota aplicável na operação subsequente, quando promovida por contribuinte

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mineiro não-industrial, é de 18% (dezoito por cento) e não 12% (doze por cento). Em reforço à sua argumentação, transcreve excertos da legislação tributária.

Em seguida, reafirma que o produto em questão encontra-se enquadrado no subitem 18.1.39 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, cuja MVA, sem ajustamento, é de 40,36%.

Alega que a aplicação da MVA Ajustada visa equalizar o montante do imposto e, conseqüentemente, o preço final da mercadoria adquirida internamente com o preço de fornecedores de outros estados, consoante estabelecido na Orientação Tributária DOLT/SUTRI nº 001/08.

Ressalta, a propósito, que a MVA ajustada considera a diferença positiva entre a alíquota interna prevista no art. 42 do RICMS/02 e a interestadual (*in casu* 18% e 12%, respectivamente), e não a carga tributária decorrente da redução da base de cálculo estabelecida para a operação.

Aduz, com supedâneo em pronunciamentos da Superintendência de Tributação, que a utilização do multiplicador opcional para cálculo do ICMS, indicado item 9, Parte 1, Anexo IV do RICMS/02, se caracteriza apenas como um elemento facilitador da apuração do imposto, não se confundindo, portanto, com a alíquota prevista para a respectiva operação.

Contradiz, ademais, os questionamentos suscitados pela Impugnante relativamente à multa de revalidação exigida e, por fim, pede que seja julgado procedente o lançamento.

DECISÃO

Da Preliminar

Conforme descrito no relatório acima, a Impugnante requer, em preliminar, o cancelamento do Auto de Infração, haja vista o cometimento de erro, por parte do Fisco, quando da apuração do crédito tributário.

No que pertine à presente contestação, conquanto haja sido tratada em preliminar pela Impugnante, a matéria será abordada por ocasião da análise do mérito do feito fiscal.

Do Mérito

Depreende-se dos autos que o cerne da presente contenda reside precisamente na análise da adoção da MVA ajustada, relativamente às operações objeto da exigência fiscal.

O deslinde da questão passa, necessariamente, pela correta identificação dos elementos quantitativo e subjetivo da respectiva hipótese de incidência, tendo em vista as características do fato tributável.

Neste diapasão, analisando-se a matéria, a princípio, sob o prisma do *quantum debeat*, urge seja considerada a disposição contida na alínea “b12”, inciso I do art. 42 do RICMS/02, *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 42 - As alíquotas do imposto são:

I - Nas operações e prestações internas:

(...)

b) 12% (doze por cento), na prestação de serviço de transporte aéreo e nas operações com as seguinte mercadorias:

(...)

b.12) ferros, aços e materiais de construção relacionados na Parte 6 do Anexo XII, em operações promovidas por estabelecimento industrial.

Sendo certo que o produto em tela encontra-se relacionado no item 2 da Parte 6 do Anexo XII do RICMS/02, satisfazendo, portanto, a primeira das condições acima apontadas, impõe-se, para fins de aplicação da alíquota de 12%, a apreciação da restrição remanescente, qual seja, que as operações hajam sido promovidas por estabelecimento industrial.

Neste particular, afigura-se fundamental ter presente que a operação interceptada pela Fiscalização se sujeita à tributação mediante a sistemática da substituição tributária, figurando a ora Impugnante na condição de responsável pela retenção e recolhimento do tributo incidente nas operações subsequentes, as quais, presumivelmente, terão lugar neste Estado.

Assim sendo, não há como olvidar o fato de que, em se tratando de operação destinada a estabelecimento não qualificado como industrial, resta impossibilitada a utilização da alíquota de 12%, por inaplicável à espécie.

Com efeito, considerando que se está a tributar, mediante substituição tributária, as operações **subsequentes**, descabe considerar a condição do remetente (substituto tributário) para fins de aplicação da alíquota prevista na retrocitada subalínea “b.12” do inciso I do art. 42 do Regulamento do ICMS.

Em outras palavras, a despeito de estar o remetente das mercadorias enquadrado como estabelecimento industrial, é de se ressaltar que as operações objeto da exigência do ICMS-ST não se confundem, em absoluto, com a remessa interestadual promovida pela Impugnante. Cuida-se, sim, das operações que, por presunção legal, ocorrerão (até o consumidor final) neste estado, as quais **não** se pode afirmar que serão realizadas apenas por estabelecimentos industriais, mormente levando-se em conta o fato de que o próprio destinatário indicado nos documentos fiscais autuados desenvolve atividade **comercial**.

Isto posto, conclui-se que a alíquota aplicável para as operações internas objeto da substituição tributária neste caso monta a 18% (dezoito por cento).

Ocorre, todavia, que a legislação (RICMS/02: Anexo IV, Parte 1, Item 9) prevê redução de base de cálculo nas operações internas com os “ferros e aços não planos” relacionados na Parte 2 do referido Anexo IV, dentre os quais figura o vergalhão comercializado pela Impugnante, de modo que a carga tributária resulte em 12% (doze por cento).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não obstante a existência de tal benefício fiscal, entende a Fiscalização que deve ser adotada, para fins de cálculo do ICMS-ST, a margem de valor agregado (MVA) **ajustada**, posição esta também esposada pela Superintendência de Tributação-SUTRI, (cite-se, à guisa de exemplificação, a resposta proferida no âmbito da Consulta de Contribuinte nº 279/10).

Rogando as vênias de estilo, não nos parece que assim seja.

Há que se ter presente, para desenlace da questão, as razões que ensejaram a concepção normativa da “MVA ajustada”, consistente na eliminação da vantagem concorrencial de índole tributária que favorecia os substitutos tributários localizados em outras Unidades da Federação, *vis a vis* os responsáveis por substituição aqui situados, em franca desconformidade com a norma extraída do art. 152 da Constituição da República.

De fato, é sabido que repugna à ordem constitucional o estabelecimento de diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Assim sendo, em se tratando de produtos sujeitos à ST cuja carga tributária interna seja superior à alíquota aplicável nas operações interestaduais destinadas a este Estado (12 %), caso fosse adotada a mesma MVA (independentemente da localização do substituto tributário) ter-se-ia uma inaceitável discriminação em desfavor dos substitutos mineiros, uma vez que a operação interna por este último promovida (tributada, como no caso em apreço, a 18%) redundaria num valor de ICMS-ST maior, com graves prejuízos à sua posição concorrencial no mercado. Por este motivo, necessário se faz um ajuste na margem de valor agregado utilizada na composição da base de cálculo da ST, de sorte a anular a dita distorção.

Referida situação não se configura, todavia, na hipótese em que a carga tributária interna é equivalente àquela incidente na operação interestadual, caso em que a adoção da MVA ajustada, ao invés de combater a distorção concorrencial, acaba por gerá-la.

Com vistas a uma melhor elucidação do que foi colocado, propõe-se abaixo uma demonstração, em termos matemáticos, dos resultados que adviriam quando da adoção da MVA ajustada na hipótese dos autos.

Dados hipotéticos:

Valor da mercadoria SEM ICMS (18%): R\$ 820,00

Valor da mercadoria COM ICMS (18%): R\$ 1.000,00 (820/0,82)

Valor da mercadoria COM ICMS (12%): R\$ 931,81 (820/0,88)

MVA: 40,36%

Obs.: para fins de simplificação dos cálculos não serão consideradas outras rubricas (seguro, frete, etc), desconsideração esta que, esclareça-se, não afeta a conclusão relativa à questão a que nos propomos enfrentar.

1) Cálculo do ICMS-ST em operação INTERNA

$$BC/ST = R\$ 1.000,00 \times 1,4036 = R\$ 1.403,60$$

$$\text{Cálculo ICMS/ST} = (R\$ 1.403,60 \times 18\%) - (R\$ 1.000,00 \times 18\%) = R\$ 72,65$$

$$\text{Valor da NF} = R\$ 1.072,65 (R\$ 1.000,00 + R\$ 72,65)$$

2) Cálculo do ICMS-ST em operação INTERESTADUAL (sem MVA ajustada)

$$BC/ST = R\$ 931,81 \times 1,4036 = R\$ 1.307,89$$

$$\text{Cálculo ICMS/ST} = (R\$ 1.307,89 \times 18\%) - (R\$ 931,81 \times 12\%) = R\$ 123,60$$

$$\text{Valor da NF} = R\$ 1.055,41 (R\$ 931,81 + R\$ 123,60)$$

O simples cotejo entre os resultados apurados nos itens 1 e 2 acima demonstra a diferença tributária que foi referida anteriormente, bem como a sua repercussão no que tange ao preço final do produto.

3) Cálculo do ICMS-ST em operação INTERESTADUAL (com MVA ajustada)

$$BC/ST = R\$ 931,81 \times 1,5063 = R\$ 1.403,59$$

$$\text{Cálculo ICMS/ST} = (R\$ 1.403,59 \times 18\%) - (R\$ 931,81 \times 12\%) = R\$ 140,83$$

$$\text{Valor da NF} = R\$ 1.072,64 (R\$ 931,81 + R\$ 140,83)$$

Como se vê, a adoção da MVA ajustada corrige a distorção concorrencial (em favor, neste caso, do substituto tributário situado em outros estados) constatada no item 2 acima.

Destarte, passa-se a considerar como ficaria a situação na hipótese de haver redução da base de cálculo na operação interna, resultando a carga tributária em 12%, tal como ocorre na autuação ora em julgamento.

Neste caso, dada a equivalência das cargas tributárias interna e interestadual (estabelecida, como visto, em 12%), parte-se do mesmo valor de operação própria do substituto tributário, quer este esteja situado em outro estado, quer esteja estabelecido em Minas Gerais.

Considerando, deste modo, os dados hipotéticos acima mencionados, tem-se:

Dados hipotéticos:

Valor da mercadoria SEM ICMS (18%): R\$ 820,00

Valor da mercadoria COM ICMS (12%): R\$ 931,81 (820/0,88)

MVA: 40,36%

Redução de BC prevista nas op. internas: 33,33% (multip. opcional: 0,12)

MVA ajustada: 50,63%

4) Cálculo do ICMS-ST em operação INTERNA

$BC/ST = R\$ 931,81 \times 1,4036 = R\$ 1.307,89$

$Cálculo ICMS/ST = (R\$ 1.307,89 \times 0,12) - (R\$ 931,81 \times 12\%) = R\$ 45,13$

Valor da NF = R\$ 976,94 (R\$ 931,81 + R\$ 45,13)

5) Cálculo do ICMS-ST em operação INTERESTADUAL (sem MVA ajustada)

$BC/ST = R\$ 931,81 \times 1,4036 = R\$ 1.307,89$

$Cálculo ICMS/ST = (R\$ 1.307,89 \times 0,12) - (R\$ 931,81 \times 12\%) = R\$ 45,13$

Valor da NF = R\$ 976,94 (R\$ 931,81 + R\$ 45,13)

6) Cálculo do ICMS-ST em operação INTERESTADUAL (com MVA ajustada)

$BC/ST = R\$ 931,81 \times 1,5063 = R\$ 1.403,59$

$Cálculo ICMS/ST = (R\$ 1.403,59 \times 0,12) - (R\$ 931,81 \times 12\%) = R\$ 56,61$

Valor da NF = R\$ 988,42 (R\$ 931,81 + R\$ 56,61)

Vê-se, como afirmado acima, que a adoção da MVA ajustada em casos tais acaba por gerar (ao invés de corrigir) a distorção concorrencial de fundo tributário.

Vulnera-se a neutralidade que deve acompanhar a tributação por via de substituição tributária, ocasionando um diferencial em favor, agora, do substituto tributário estabelecido no Estado de Minas Gerais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De todo modo, retorna-se à situação original, vale dizer, restaria estabelecida uma diferenciação tributária em função da origem ou destino das mercadorias, conduta esta vedada pelo art. 152 da Constituição da República.

Em outras palavras, a prevalecer o entendimento que fundamentou a ação fiscal, tem-se a adoção da MVA ajustada importará na geração da distorção que, paradoxalmente, deveria ser por ela mesma eliminada, em franca contradição não só com o ordenamento jurídico mas também com as próprias razões que ensejaram a sua criação.

Cumprir registrar, por fim, que, tendo se concluído pela insubsistência do feito fiscal, resta prejudicada a análise da preliminar suscitada em sede de Impugnação.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Wenceslau Teixeira Madeira e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor) e René de Oliveira e Sousa Júnior.

Sala das Sessões, 04 de fevereiro de 2011.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente

Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Relator