

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 19.443/11/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000170212-41  
Impugnação: 40.010130010-35  
Impugnante: DLD Comércio Varejista Ltda.  
IE: 313044471.04-50  
Proc. S. Passivo: Cíntia Geralda da Silva/Outro(s)  
Origem: DF/Governador Valadares

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – APURAÇÃO DE ESTOQUE - FERRAMENTAS.** Constatou-se a falta de recolhimento do ICMS/ST referente a estoque de ferramentas, tendo em vista a entrada em vigor do regime da substituição tributária para tais mercadorias conforme Decreto 44.147/05 que alterou o RICMS/02 c/c art. 46, § 7º inciso I do Anexo XV do mesmo regulamento e, art. 7º da Resolução nº 3.728/05. Exigências do ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista 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 em documento destinado a informar ao Fisco o saldo da conta gráfica – DAPI –, valor do débito do imposto relativo às operações sujeitas à tributação normal do imposto inferior ao valor registrado nos documentos e livros fiscais, resultando em recolhimento a menor do ICMS. Corretas as exigências fiscais de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada capituladas respectivamente no art. 56, inciso II, e art. 54, inciso IX, ambas da Lei nº 6.763/75.

**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 nas aquisições de mercadorias. 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.

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades imputadas à Autuada:

I – deixou de recolher o ICMS ST devido pelo estoque de ferramentas existente em 30 de novembro de 2005, haja o início da vigência em dezembro de 2005 da aplicação do regime de substituição tributária, no âmbito interno do Estado de Minas Gerais para o grupo de mercadorias ferramentas discriminado no item 22 da parte 2 do Anexo XV do RICMS/02;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II – consignou, nas Declarações de Apuração e Informação de ICMS (DAPI), valores divergentes dos constantes nos documentos fiscais, visto que informou um valor menor na base de cálculo sujeita a tributação de 18% (dezoito por cento) e um valor maior relativo ao regime de substituição tributária;

III – deixou de utilizar a margem de valor agregado de forma ajustada à alíquota aplicável nas aquisições interestaduais, conforme determina o §5º do art. 19 do Anexo XV do RICMS/MG.

Inconformada, a Autuada apresenta, de forma intempestiva e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 519/552 e anexa documentos às fls. 553/563.

Após comunicado da negativa de seguimento da impugnação, fl. 566, o Contribuinte apresenta reclamação à fls. 568/573, com juntada de documentos às fls. 574/588. Requer, ao final, a procedência da reclamação e impugnação.

O Fisco, em manifestação de fls. 592/606, conhece a tempestividade da impugnação, refuta as alegações de mérito e requer a procedência do lançamento.

---

### ***DECISÃO***

#### **Da Preliminar**

Argui a Impugnante a nulidade do lançamento em decorrência de suposta exigência em duplicidade do imposto e por falta de fundamentação do Auto de Infração, uma vez que o dispositivo citado pelo Fisco diz respeito à responsabilidade tributária na prestação de serviço de transporte.

No tocante à duplicidade de exigência, o apelo da Impugnante decorre de sua afirmativa de que, por mais de um motivo, teria mantido a apuração do imposto pelo regime de débito e crédito.

Se as mercadorias estavam ou não sujeitas ao regime de substituição tributária, como sentenciar a Autuada, a questão é matéria de mérito, não havendo razão para sua apreciação em sede de preliminar.

No tocante à capitulação legal, é evidente o equívoco da Autuada, uma vez que o art. 4º do Decreto nº 44.147/05 se refere à cláusula de validade das normas, com a seguinte redação:

Art. 4º Este Decreto entra em vigor:

I - em 1º de janeiro de 2006, relativamente ao item 25 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS;

A Impugnante alega também a falta da motivação, eis que o fundamento legal (art. 4º, inciso I do Decreto nº 44.147/05) não condiz com o ato praticado pela Autuada mencionado no relatório do Auto de Infração.

Mas resta claro o equívoco da defesa, ao transcrever erroneamente o dispositivo legal, uma vez que o dispositivo informado pela Autuada pertence ao Anexo XV, incluído no RICMS/02 com a redação dada pelo art. 3º do Decreto nº 44.147/05.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Quanto ao pedido de perícia, cumpre destacar que a Impugnante requereu prova pericial, sem, contudo, formular os quesitos pertinentes.

Nesse sentido, indefere-se, de pronto, nos termos do inciso I do § 1º do art. 142 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), que assim dispõe:

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:

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;

(...)

Não bastasse, verifica-se que a produção de prova pericial é totalmente desnecessária face aos fundamentos e documentos constantes dos autos, permitindo conclusão inequívoca sobre os fatos apontados e seus efeitos tributários.

### **Do Mérito**

Versa a primeira irregularidade sobre falta de recolhimento do ICMS ST devido pelo estoque de ferramentas existente em 30 de novembro de 2005, haja vista, o início da vigência em dezembro de 2005, da aplicação do regime de substituição tributária, para o grupo de mercadorias ferramentas discriminado no item 22 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

As mercadorias em questão estão relacionadas no item 22 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

A Autuada alega, ainda em preliminar, que ocorreu a decadência da Fazenda Pública Estadual para constituir o crédito tributário, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN).

O CTN prevê em seu art. 149, inciso V e VI sobre o lançamento de ofício:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

No caso em questão, houve lançamento de ofício por parte do ente tributante, eis que não houve o pagamento do tributo nos termos da legislação aplicável.

Ao lançamento de ofício aplica-se o prazo decadencial de cinco anos, com a forma de contagem fixada no art. 173, I do CTN.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Como bem destaca o Fisco, observe que a fiscalização só poderia tomar conhecimento da irregularidade, ou seja, a falta de entrega do demonstrativo contendo as quantidades e os valores na forma do art. 4º da Resolução nº 3.728/05, em 30/04/06, eis que essa era a data limite para o contribuinte cumprir essa obrigação acessória, segundo o art. 15 dessa Resolução. Já quanto à falta de pagamento dessa apuração, a fiscalização só pôde constatar o descumprimento dessa obrigação principal em 09/06/06, haja vista o disposto no art. 7º dessa Resolução c/c o art. 85, inciso I, alínea 'b' da Parte Geral do RICMS/02.

Resumindo, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao estoque não declarado e não pago dos produtos relacionados nos autos iniciou-se em 01/01/07 e somente se expira cinco anos a partir dessa data, conforme disposto no inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido.

Abordando o mérito propriamente dito da controvérsia, o Decreto nº 44.147/05 incluiu, ao RICMS/02, o Anexo XV, em especial o item 22 da Parte 2. Neste, determinou-se a aplicação da substituição tributária para ferramentas com vigência a partir de 01/12/05.

Considerando a mudança de regime de tributação, a legislação prevê a obrigação de se recolher o ICMS/ST para o estoque dessas mercadorias, tendo em vista que nas operações seguintes tais mercadorias já estariam sujeitas ao instituto da substituição tributária. Portanto, sem o recolhimento de ICMS nas operações de saída, haja visto, a condição da Contribuinte de “não industrial”.

A legislação em questão constitui primeiramente o Anexo XV do RICMS/02:

Art. 46. O recolhimento do imposto devido a título de substituição tributária será efetuado até:

§ 7º Resolução do Secretário de Estado de Fazenda disciplinará a forma e as condições para o pagamento do imposto relativo ao estoque de mercadorias existente no estabelecimento por ocasião:

I - de inclusão de mercadoria no regime de substituição tributária;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em sequência tem-se a Resolução nº 3.728/05:

Art. 7º O recolhimento do imposto devido nos termos desta Resolução será efetuado até a data estabelecida para o pagamento do imposto devido pelas operações próprias no quinto mês subsequente ao de início da vigência do novo regime de tributação ou do aumento de carga tributária.

Estando devidamente comprovado que houve a falta de recolhimento do ICMS/ST - estoque de mercadorias, resta devida a cobrança da multa de revalidação nos termos da Lei nº 6.763/75:

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.

Verificada a legislação, passa-se a abordar as razões apresentadas pela defesa.

A Impugnante transcreve extensas laudas com posições doutrinárias e jurisprudenciais sobre a inconstitucionalidade da cobrança do ICMS nas operações de transferência de mercadorias entre os estabelecimentos da Impugnante.

Entretanto, não foi tratada nestes autos nenhuma irregularidade que tivesse relação com a cobrança de imposto nas transferências de mercadorias e nem de ICMS/ST na operação de transferência interestadual. Pelo contrário, o Fisco descreve claramente que foi feita a fiscalização do recolhimento do ICMS/ST referente ao estoque do estabelecimento mineiro.

A Autuada também embasa sua defesa na tese de ter recolhido o imposto no momento em que ocorreram as saídas das mercadorias, pelo sistema débito/crédito, apresentando extensa documentação. Dessa forma, entende não ser cabível a cobrança do tributo, entendido como “em duplicidade”. Admite, quando muito, ser responsabilizada pelo descumprimento de obrigação acessória.

Destaca-se, por oportuno, que a Autuada não nega a falta de recolhimento determinada pela legislação. Pelo contrário, ao dizer que o recolhimento do ICMS foi feito pelo regime de débito e crédito, a Autuada admite a falta de recolhimento do ICMS/ST pelo estoque e pelas entradas das mercadorias.

Outrossim, não há qualquer questionamento quanto aos valores constantes da planilha de estoque, base da autuação, eis que a mesma foi apresentada pela própria Contribuinte, ao Fisco, para fazer frente à solicitação de seu interesse.

O Fisco imputa também à Autuada recolhimento a menor do ICMS tendo em vista a consignação em documento (DAPI) destinado a informar ao Fisco o saldo da conta gráfica valor do débito do imposto relativo às operações sujeitas à tributação normal do imposto inferior ao valor registrado nos documentos e livros fiscais.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Segundo o contribuinte houve erro no sistema dos *check out's* fornecido pela Microsiga, onde destacava aleatoriamente imposto na venda de produtos sob o regime de substituição tributária. Logo, afirma não se tratar de omissão de tributo, mas de um equívoco por parte do programa.

Entretanto, nenhuma prova traz de suas alegações.

O Fisco por sua vez apresenta prova inequívoca da acusação, conforme cópias do Mapa Resumo (fls. 62 a 299) e do livro Registro de Saída (fls. 300 a 395), bem como das DAPI's transmitidas pelo contribuinte (fls. 38 a 61), justificando as exigências em questão.

O Fisco constatou ainda que a Autuada recolheu valor a menor a título de ICMS/ST, no período de janeiro a junho de 2009, haja vista que deixou de aplicar, no cálculo do imposto, a Margem de Valor Agregado (MVA) de forma ajustada.

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 transcreve-se 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 nº 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 arcados pelo contribuinte capixaba.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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  $\text{MVA}_{\text{AJ}}$  é de 50,24. Aplicando essa  $\text{MVA}_{\text{AJ}}$  sobre o valor da operação do contribuinte capixaba (R\$100,00), obtem-se uma  $\text{BC}_{\text{ST}}$  idêntica ao do contribuinte mineiro, ou seja, R\$150,24 ( $100 \times 1,5024$ ), tendo como resultado um  $\text{ICMS}_{\text{ST}}$  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 do 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Dessa feita, corretas se fazem também as exigências fiscais de ICMS, ICMS/ST, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no inciso IX do art. 54 da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, também à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor) e Bruno Antônio Rocha Borges.

**Sala das Sessões, 24 de novembro de 2011.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Presidente**

**Ivana Maria de Almeida**  
**Relatora**