

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.643/15/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000216291-43
Impugnação: 40.010136627-83
Impugnante: Minasçúcar S/A
IE: 186331193.00-99
Proc. S. Passivo: Paulo Sérgio de Oliveira Reis/Outro(s)
Origem: DF/Contagem

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – RESOLUÇÃO Nº 3.728/05 – ESTOQUE – NÃO UTILIZAÇÃO DO VALOR DE ENTRADA MAIS RECENTE. Constatado o recolhimento a menor de ICMS/ST devido pela Autuada em razão de não utilização, no cálculo do ICMS/ST incidente sobre estoque de mercadoria, do preço da última aquisição, nos termos do art. 4º, inciso II, alínea “c” da Resolução SEF nº 3.728/05 nos termos do art. 46, § 7º, inciso I do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação do art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS a título de substituição tributária (ICMS/ST) incidente no estoque de mercadorias (açúcar de cana) existente no estabelecimento da Autuada em 31/01/12. O açúcar de cana, mercadoria da autuação, passou a ser tributado pela sistemática da substituição tributária a partir de 01/02/12 em razão da publicação do Decreto nº 45.900/12, que incluiu o item 52 na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

A Autuada calculou o ICMS/ST a recolher sobre o estoque desconsiderando a previsão do art. 4º, inciso II, alínea “c” da Resolução nº 3.728/05, que exige a utilização do valor de entrada mais recente da mercadoria, o que resultou em recolhimento a menor do imposto devido.

Exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação do art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 89/104, e anexa documentos às fls. 105/1.490.

Requer a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de fls. 1.495/1.502, refuta integralmente as alegações da Defesa e pede a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG opina, às fls. 1.507/1.514, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS/ST incidente sobre o estoque de mercadorias (açúcar de cana) existente no estabelecimento da Autuada em 31/01/12.

A Autuada calculou o ICMS/ST sobre o estoque desconsiderando a previsão do art. 4º, inciso II, alínea “c” da Resolução SEF nº 3.728/05, que exige a utilização do valor de entrada mais recente da mercadoria.

Inicialmente, cumpre destacar que a substituição tributária é uma técnica de tributação em que a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido nas operações subsequentes é atribuída a outro contribuinte, diverso daquele que pratica o fato gerador. Trata-se de sistemática autorizada pelo art. 150, § 7º da CF/88. E, o art. 155, inciso XII, alínea “b” do mesmo diploma legal, delega à Lei Complementar dispor sobre a matéria:

CF/88:

Art. 150, § 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.

(...)

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

b) dispor sobre substituição tributária;

O art. 6º da Lei Complementar nº 87/96 autoriza que lei estadual atribua ao contribuinte do imposto a condição de substituto tributário. Norma semelhante também pode ser encontrada no art. 128 do CTN (Código Tributário Nacional):

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

LC 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.

CTN:

Art. 128 - Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

No âmbito do Estado de Minas Gerais, a substituição tributária das operações subsequentes, hipótese dos autos, está prevista no art. 22, inciso II e § 18 da Lei nº 6.763/75:

Lei 6763/75:

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

(...)

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

(...)

§ 18. Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado.

A constitucionalidade da substituição tributária é matéria superada desde a década de 1990, tendo o STF (Supremo Tribunal Federal), em diversas oportunidades, se manifestado pela adequação desta sistemática tributária aos ditames constitucionais.

Especificamente a tributação incidente sobre o valor do estoque também já foi objeto de análise preliminar pelo STF, quando do pedido de mandado de segurança no âmbito da ADIN nº 2.044/RS. O entendimento foi pela legalidade da cobrança:

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA AUTORIZADA PELO § 7º ACRESCENTADO AO ART. 150 DA CONSTITUIÇÃO PELA EMENDA Nº 3-93, TENDO COMO BASE DE CÁLCULO O VALOR DO ESTOQUE DE MERCADORIAS, SEM INFRAÇÃO, AO PRIMEIRO EXAME, DOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA IRRETROATIVIDADE.

A obrigatoriedade de se utilizar o último preço de aquisição (entrada mais recente) como ponto de partida para aplicação da Margem de Valor Agregado (MVA) e para o cálculo do ICMS/ST incidente sobre o estoque de mercadorias existente no

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecimento, na data da mudança do regime de tributação, está prevista no art. 4º, incisos I e II, alínea “c” da Resolução SEF nº 3.728/05, a qual, por sua vez, retira sua força normativa do art. 46, § 7º, inciso I do Anexo XV do RICMS/02:

Resolução 3.728/05:

Art. 4º O contribuinte que possuir em seu estabelecimento mercadorias cujas operações passaram a estar alcançadas pelo regime de substituição tributária deverá:

I - inventariar o estoque de mercadorias existente no estabelecimento ao final do dia anterior à mudança do regime de tributação;

II - calcular o imposto devido a título de substituição tributária, aplicando a alíquota estabelecida para a mercadoria em operação interna sobre o valor obtido na forma das alíneas deste inciso:

(...)

c) na hipótese em que a legislação estabeleça como base de cálculo o valor encontrado mediante utilização de percentual de margem de valor agregado (MVA), o resultado da multiplicação da quantidade da mercadoria em estoque pelo preço de aquisição mais recente, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de MVA estabelecido para a mercadoria. (Grifou-se).

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;

Vê-se que existe um amplo e completo arcabouço jurídico que ampara de forma integral a exigência do tributo nos moldes em que procedeu a Fiscalização. Não se vislumbra a existência de ilegalidades ou mesmo a alegada ofensa aos princípios norteadores da tributação, mormente ao da não cumulatividade.

A alegação de que a Resolução nº 3.728/05 e o Decreto nº 45.900/12 seriam inconstitucionais é uma questão que escapa à competência deste órgão julgador. Por força do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), não se inclui na competência do CC/MG a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo em vigor:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

A alegação da Impugnante de que 80% (oitenta por cento) de seu estoque seria alcançado pela hipótese de inaplicabilidade da substituição tributária prevista no inciso IV do art. 18 do Anexo XV do RICMS/02 mostra-se completamente irrelevante para o deslinde da questão, posto que busca induzir o julgador em erro, como se verá.

Não há nos autos acusação fiscal de falta de recolhimento de ICMS/ST sobre a parcela do estoque destinada à venda para outros industriais, contra a qual equivocadamente a Autuada se insurge. Dúvida não há de que mercadoria destinada à industrialização subsequente não é alcançada pela substituição tributária. O art. 18, inciso IV do Anexo XV do RICMS/02 mostra-se bastante claro e objetivo:

Art. 18. A substituição tributária de que trata esta Seção não se aplica:

(...)

IV - às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

A infração constatada pela Fiscalização é de recolhimento a menor de ICMS/ST em relação à parcela do estoque efetivamente alcançada pelo item 52 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. A quantidade de mercadoria utilizada na autuação é exatamente a mesma tributada pela Impugnante à época da mudança no regime de tributação. A infração cometida não é falta de tributação de parcela de suas mercadorias, mas a não utilização, na parcela do estoque sujeita à substituição tributária, do “preço de aquisição mais recente”, como exige o art. 4º, inciso II, alínea “c” da Resolução SEF nº 3.728/05, já transcrito.

Reitere-se, por ser o ponto central na compreensão do acerto nas exigências da Fiscalização, que as quantidades de mercadorias tributadas pela Contribuinte e pela Fiscalização são exatamente as mesmas, o que se comprova pela simples comparação entre as planilhas de fls. 37 (apuração de ICMS realizada pela Autuada) e de fls. 39 (apuração de ICMS/ST pela Fiscalização).

O erro no cálculo da Impugnante reside na coluna “Valor Unitário”. Como já dito, o valor a ser utilizado no cálculo do ICMS/ST incidente sobre o estoque que passa a ser tributado pela substituição tributária é o “preço de entrada mais recente”, o que não foi respeitado por ela em seu cálculo.

As notas fiscais de fls. 43/48 demonstram que o “preço de entrada (aquisição) mais recente” de açúcar de cana por parte da Autuada é muito superior àquele por ela utilizado no cálculo do ICMS/ST (fls. 37), o que levou à lavratura do presente Auto de Infração para se exigir a diferença do tributo recolhido a menor, além dos devidos acréscimos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Saliente-se que o tributo declarado e parcelado pela Impugnante por meio do Termo de Autodenúncia nº 05.000227606-04 (fls. 12/15) foi abatido do crédito tributário lançado, como forma de se evitar a bitributação.

Pelo exposto, não se vislumbra a existência de indevida tributação de mercadorias alcançadas pela inaplicabilidade da substituição tributária, como alegado, na medida em que a diferença entre o cálculo da Fiscalização e o da Contribuinte reside apenas no preço utilizado, razão pela qual devem ser afastados os argumentos de defesa.

A afirmação de que não houve prejuízo ao erário e de que o imposto foi totalmente recolhido não corresponde à realidade. A Autuada utilizou-se de uma sistemática de cálculo do ICMS/ST diversa daquela prevista na legislação, deixando de recolher expressiva parcela de tributo devido aos cofres do Estado.

A Impugnante efetuou recolhimento do ICMS/ST no valor de R\$ 52.461,30 (cinquenta e dois mil quatrocentos e sessenta e um reais e trinta centavos) (fls. 14/17), valor esse que foi objeto de parcelamento (fls. 18), o qual já foi quitado.

Por outro lado, a Fiscalização demonstrou que, de acordo com a legislação, o valor correto do ICMS/ST seria R\$ 1.293.091,45 (um milhão duzentos e noventa e três mil, noventa e um reais e quarenta e cinco centavos) (fls. 39), o que resultou em um montante de tributo recolhido a menor de R\$ 1.240.630,15 (um milhão duzentos e quarenta mil, seiscentos e trinta reais e quinze centavos) (fls. 55).

Neste ponto, faz-se necessária uma observação: segundo a Fiscalização, a planilha de fls. 37 representa o cálculo realizado pela Impugnante em relação ao seu estoque de 31/01/12, momento da entrada em vigor da substituição tributária em relação ao açúcar de cana.

No entanto, apesar de tal planilha ter apurado um valor de ICMS/ST a pagar de R\$ 354.033,10 (trezentos e cinquenta e quatro mil, trinta e três reais e dez centavos), o que faria crer em uma análise superficial que a Impugnante recolheu tal valor, os já citados documentos de fls. 14/18 demonstram que, de forma diversa, foi recolhido apenas R\$ 52.461,30 (cinquenta e dois mil quatrocentos e sessenta e um reais e trinta centavos).

Por essa razão, de forma correta, apenas o valor de R\$ 52.461,30 (cinquenta e dois mil quatrocentos e sessenta e um reais e trinta centavos) foi abatido do crédito tributário exigido (fls. 55).

Desse modo, conclui-se que não só houve prejuízo ao erário, como tal prejuízo foi bastante expressivo, restando correta a ação da Fiscalização de exigir a parcela do ICMS/ST indevidamente suprimida pela Impugnante.

Em face de todo o exposto, não se vislumbra de que forma poderia estar o princípio da não cumulatividade sendo ofendido pela exigência do ICMS/ST recolhido a menor que ora se discute, como afirma a Autuada.

A legislação não exige qualquer tipo de estorno dos créditos referentes à entrada das mercadorias em estoque sujeitas à nova incidência do ICMS/ST, restando

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

intacto o crédito relativo à entrada de tais mercadorias na escrita fiscal da Contribuinte e, por conseguinte, a não cumulatividade do tributo.

Desse modo, não há que se falar em desrespeito à não cumulatividade do imposto, restando correto os procedimentos e o cálculo do tributo realizados pela Fiscalização.

A alegação de ofensa ao princípio implícito do *no bis in idem* (vedação à bitributação), sob o argumento de que as mercadorias autuadas já recolheram ICMS pela saída, na modalidade de débito e crédito, também não merece prosperar.

Como já dito, a exigência de ICMS/ST contida no presente Auto de Infração não recai sobre a parcela de 80% (oitenta por cento) do estoque destinada a posterior industrialização, a qual saiu do estabelecimento tributada pela sistemática do débito e crédito. O crédito tributário exigido envolve sim os mesmos 20% (vinte por cento) do estoque utilizados pela própria Impugnante no cálculo apresentado por meio de seu Termo de Autodenúncia nº 05.000227606-04 (fls. 13), mercadoria em relação à qual não resta dúvida quanto à incidência do ICMS/ST.

A infração reside unicamente na utilização em relação a estes 20% (vinte por cento), quando do cálculo do tributo devido, de um preço de saída que não corresponde ao “preço da última aquisição”, como determina a legislação tributária.

Desse modo, considerando que não se vislumbra nos autos hipótese de dupla tributação sobre mercadoria já tributada pela sistemática do débito e crédito, afastam-se os argumentos da Impugnante, restando correto o tributo exigido pela Fiscalização.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luciana Goulart Ferreira (Revisora) e José Luiz Drumond.

Sala das Sessões, 21 de janeiro de 2015.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente

Alexandre Périssé de Abreu
Relator