

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.050/16/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000267178-14
Impugnação: 40.010138347-11
Impugnante: Pharmanutri Comércio de Medicamentos e Produtos Nutricionais
IE: 001089128.00-22
Proc. S. Passivo: Janir Adir Moreira/Outro(s)
Origem: DF/Contagem

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO E/OU RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST- APURAÇÃO DO ESTOQUE – RESOLUÇÃO nº 3.728/05. Constatado, mediante conferência de livros e documentos fiscais, falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ICMS/ST, referente ao estoque de mercadorias que passaram a integrar em 01/02/014, através do Decreto nº 46.415/13, o subitem 43.2.84 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Responsabilidade pelo recolhimento do imposto atribuída ao Sujeito Passivo nos termos do art. 4º da Resolução nº 3.728/05. Crédito Tributário reformulado pela Fiscalização. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, incidente sobre o estoque existente em 31/01/14, de mercadorias inseridas pelo Decreto nº 46.415/13, no subitem 43.2.84 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. A Autuada realizou apuração do ICMS/ST em desacordo com a Resolução SEF/MG nº 3.728/05, devido a não utilização do valor da entrada mais recente.

Exige-se ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, deduzido o valor apurado e parcelado pelo Sujeito Passivo.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 103/129, anexando os documentos de fls. 130/147, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 150/159.

A Câmara de Julgamento exara o despacho interlocutório de fls. 166, o qual é cumprido pela Autuada às fls. 171/179.

A Fiscalização reformula o lançamento às fls. 181/197.

Aberta vista, a Impugnante manifesta-se às fls. 201.

A Fiscalização novamente manifesta-se às fls. 204/206.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, incidente sobre o estoque existente em 31/01/14, de mercadorias inseridas pelo Decreto nº 46.415/13 no subitem 43.2.84 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. A Autuada realizou apuração do ICMS/ST em desacordo com a Resolução SEF/MG nº 3.728/05, devido a não utilização do valor da entrada mais recente.

A substituição tributária é um regime tributário em que a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido em relação às operações subsequentes, que presumidamente serão praticadas, é atribuída a outro contribuinte e encontra total respaldo legal, conforme art. 150, § 7º da CF/88, art. 6º da Lei Complementar nº 87/96 e alterações, arts. 121 e 128 do CTN, art. 22, *caput* e § 18 da Lei nº 6.763/75, abaixo transcritos:

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.

LC 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.

CTN

Art. 121 - Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único - O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 128 - Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso 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."

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 6.763/75

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 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.

Quanto ao tratamento dado pelo Fisco Estadual aos estoques das mercadorias sujeitas à substituição tributária por meio da Resolução nº 3.728/05, não há qualquer arbitrariedade.

Ao inserir mercadorias na sistemática da substituição tributária, por meio de decreto, o estado, com base na legislação estadual (art. 46, § 7º do Anexo XV do RICMS/02 e art. 4º da Resolução nº 3.728/05), determina que as empresas comerciais inventariem seus estoques para que haja o recolhimento do ICMS/ST sobre aquelas 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 vista a condição de empresa “não industrial”:

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:

Resolução nº 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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

A Impugnante contesta o levantamento fiscal, sustentando que detectou divergências nos valores das últimas aquisições de alguns produtos, e exhibe planilhas descritivas às fls. 105/106.

Solicita a retificação do lançamento para se fazer constar os novos valores com a conseqüente redução da exigência contida no Auto de Infração.

Norteados pela decisão da 2ª Câmara do CC/MG, a Fiscalização efetuou a abertura do prazo de 10 (dez) dias, nos termos do art. 157 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08. Cumpre destacar que a Contribuinte foi intimada, às fls. 167/169.

Após a juntada de documentos comprobatórios pela Autuada, às fls. 170/179, a Fiscalização reformulou o crédito por meio do Termo de Rerratificação do Auto de Infração, às fls. 181/197.

Parte da impugnação foi acatada, implicando a alteração dos valores de aquisição mais recente para os produtos de códigos 86 e 190 e a exclusão das diferenças apontadas acerca dos produtos de códigos 2 e 3.

Registre-se que a Fiscalização, ao executar a reformulação do crédito tributário, não acatou as divergências descritas na impugnação, às fls.105/106, com relação aos produtos de códigos 5, 40, 73, 101, 170, 184, 226 e 230.

Nesse sentido, a Fiscalização elucidou em sua primeira Manifestação Fiscal, à fl.157:

“(...) observa-se que para os produtos de códigos 5, 40, 73, 101, 170, 184, 226, e 230, citados na planilha do Contribuinte, foram relacionadas notas fiscais com data de emissão idêntica à data de emissão exposta pelo Fisco no Auto de Infração.

*Esclareça-se que, na lavratura do Auto em comento, o Fisco considerou, de forma correta, como aquisição mais recente, **a última nota fiscal escriturada conforme disposição no Livro Registro de Entradas**, mesmo para os casos em que se constatou a **existência de mais de uma nota fiscal de entrada na data da última aquisição** de alguns produtos. (...)”.*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acrescente-se, ainda, que o Anexo 6 do Auto de Infração, CD (*Compact Disc*) à fl. 99, exhibe todos os livros Registro de Entradas em que foram escrituradas as notas fiscais contendo os preços de aquisição mais recentes descritos nos autos.

Comunicada da reformulação do crédito e da abertura de prazo de 10 dias, para aditamento de impugnação, ou pagamento ou parcelamento do crédito tributário, às fls. 199/200, a Impugnante ratificou os termos de sua impugnação, requerendo o prosseguimento do feito, conforme fls. 201.

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 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, a qual por sua vez, retira sua força normativa do art. 46, § 7º do Anexo XV do RICMS/02, legislação supra transcrita.

Assim, após a reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização, resta apreciar o ponto controvertido remanescente referente à legalidade da Resolução SEF/MG nº 3.728/75.

Destaca a Impugnante que, de acordo com o princípio da legalidade, nenhum tributo poderá ser instituído sem lei anterior que o estabeleça e, dessa forma, a mencionada resolução não pode ser elevada ao "*status*" de lei para definir a base de cálculo do ICMS sobre os estoques de mercadorias.

Enfatiza que, se por um lado, existe a obrigação em recolher o ICMS sobre o estoque, somente poderá tomar-se por base o valor correspondente ao custo médio dessas mercadorias, uma vez que inexiste lei determinando que a base de cálculo seja o valor da entrada mais recente.

Ressalta que no momento em que foi publicado o Decreto nº 46.415, em 30/12/13, as mercadorias já haviam sido adquiridas e já estavam estocadas, e conseqüentemente haveria que prevalecer como regra o preço médio, e nunca o preço da última aquisição.

Aduz que o estado infringiu o art. 150, inciso II, alínea "a", que veda a retroatividade da norma tributária para alcançar fatos geradores ocorridos em período no qual a norma nova ainda não estava em vigor.

Argumenta que a lei estadual mineira, ao transferir a competência ao Poder Executivo para atribuir valor de base de cálculo do ICMS, fere o disposto na CF/88, fraudando assim o princípio da reserva legal.

Aborda conceito da base de cálculo e conclui que a estimada pela Fiscalização não pode ser superior ao preço efetivamente praticado, sob pena de quebra do princípio da não-cumulatividade do ICMS.

Por fim, ratifica que a tributação de estoques certamente tem seu fundamento de validade no art. 150, § 7º da CF/88, e por isso a exigência de lei complementar disciplinadora prevista no art. 155, § 2º, inciso XII para a substituição tributária deve ser estendida para a tributação de estoques, prestigiando-se assim a segurança jurídica e os princípios ligados geneticamente à ideia de tributo incidente

sobre a circulação de mercadorias: neutralidade fiscal, uniformidade e supressão das distorções concorrenciais.

A afirmativa da Impugnante de que as determinações contidas na Resolução nº 3.728/05 interferem no aspecto temporal do fato gerador do ICMS/ST, contemplado nas situações previstas no art. 46 do Anexo XV do RICMS/02 não tem fundamento, uma vez que o próprio art. 46 em seu § 7º retrocitado, estabelece regra própria para o recolhimento do imposto referente ao estoque das mercadorias que foram incluídas na substituição tributária, remetendo para resolução do Secretário a disciplina da forma e das condições para o pagamento do imposto.

De fato, conforme afirma a Impugnante, a lei aplicável à obrigação tributária deve ser aquela que estiver em vigor no instante em que ocorrer a subsunção do fato à norma (art. 144 do CTN).

Quanto à exigência antecipada do imposto observe-se que, a antecipação do imposto pelo substituto tributário é autorizada pelo § 7º, do art. 150 da CF/88, complementada pela legislação estadual (§ 7º do art. 46 do Anexo XV do RICMS/02 e Resolução nº 3.728/05), dispositivos já citados e transcritos anteriormente.

Não houve, portanto, violação ao princípio da irretroatividade (art. 150, inciso III, da CF/88) conforme contesta a Impugnante. A tributação das mercadorias em estoque pela substituição tributária, ocorre em função de regra de transição para sua efetiva aplicação, para que, na saída futura, essas mercadorias possam estar no campo de abrangência de tal regime.

Dessa forma, a cobrança do ICMS/ST sobre o estoque visa equalizar o tratamento tributário de mercadorias, antes recebidas sem substituição tributária, que passaram a ser enquadradas no regime.

Ressalta-se, que a obrigação de recolhimento do imposto só vigora a partir da vigência do decreto, de modo que não há que se falar em vício da retroatividade da norma.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, não compete ao órgão julgador administrativo apreciá-las, dado o impedimento previsto no art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim dispõe:

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

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;

(...)

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 181/197. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Andréia Fernandes da Mota (Revisora) e José Luiz Drumond.

Sala das Sessões, 18 de maio de 2016.

Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente

Fernando Luiz Saldanha
Relator

D

CC/MG