

Acórdão: 23.937/21/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001814250-40
Impugnação: 40.010151744-17
Impugnante: Sotreq S/A
CNPJ: 34.151100/0001-30
Proc. S. Passivo: Paulo Octávio Moura de Almeida Calháo/Outro(s)
Origem: DFT/Juiz de Fora - 2

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. Constatada a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido a título de substituição tributária relativo ao diferencial de alíquota nas aquisições de mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinadas a contribuintes consumidores finais estabelecidos em Minas Gerais. Infração caracterizada nos termos do art. 12 caput c/c § 2º e arts. 13 e 15, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST/DIFAL, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre retenção e recolhimento à menor do ICMS devido a título de substituição tributária, relativo ao diferencial de alíquota, nas saídas de mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinadas a contribuintes consumidores finais estabelecidos em Minas Gerais, no período de 01/01/16 a 30/04/18.

Exige-se ICMS/ST/DIFAL recolhido a menor, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I do citado artigo e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 15/33, argumentando em síntese que:

- o Auto de Infração é nulo, porque lavrado perante empresa que não possui domicílio em Minas Gerais, o que contraria o princípio da territorialidade das leis;
- sendo o contribuinte domiciliado em São Paulo, este deve obediência exclusivamente à legislação de São Paulo e não à legislação de Minas Gerais;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a aplicação de legislação fora do território de um ente federado só pode ocorrer, nos termos do art. 102 do Código Tributário Nacional - CTN, na existência de convênios celebrados entre os estados que o autorizem;

- em momento algum a Fiscalização motivou o Auto de Infração indicando qualquer convênio que a autorizasse a agir fora dos limites de sua circunscrição, o que prejudica o exercício da defesa;

- o Decreto n.º 46.930/15, que deu nova redação ao § 8º do art. 43 do RICMS/02, afastou a aplicação do valor da operação descrito na nota fiscal para adotar, em seu lugar, recomposição da base de cálculo, de modo que o diferencial seja integrado à própria base de cálculo do imposto, nas hipóteses em que o diferencial seja devido por ocasião da entrada de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo imobilizado de estabelecimento contribuinte localizado neste estado, não havendo, contudo, qualquer base legal a autorizar este procedimento;

- ainda que os estados tenham liberdade para definir diversos elementos relativos à incidência do ICMS, a legislação estadual deve obedecer os limites previstos na lei complementar de regência do tributo;

- a cobrança, como quer Minas Gerais, depende, portanto, da existência de previsão específica na legislação mineira, o que não há no presente caso;

- a Lei Complementar n.º 87/96 nada dispõe sobre diferencial de alíquotas, tampouco define a entrada de mercadorias em operações interestaduais que destinem bens a uso e consumo ou ativo imobilizado como fato gerador do ICMS;

- o RE 580.903, no qual o Supremo Tribunal Federal - STF reconheceu a inconstitucionalidade da cobrança, analisada no Auto de Infração em epígrafe, no estado do Paraná por ausência de previsão em lei complementar;

- no mesmo sentido deve-se reconhecer a invalidade do art. 43, § 8º, inciso I do RICMS/02, por afronta ao art. 155, §2º, inciso XII, alínea “i” da Constituição da República de 1988 – CR/88;

- além disso, a definição da base de cálculo do ICMS jamais poderia se dar em decreto;

- tendo em vista que o art. 13, § 1º da Lei n.º 6.763/75 foi revogado pela Lei n.º 21.781/15 não há base legal para cobrança da exação;

- ainda que se admitisse a possibilidade do Fisco mineiro instituir base de cálculo dupla para o diferencial de alíquota, à margem da legalidade, a cobrança em relação a contribuintes localizados fora de Minas Gerais sujeita-se a regra prevista em Convênio e a matéria só foi regulamentada pelo Convênio n.º 52/17, o qual foi internalizado por Minas Gerais em 28 de abril de 2017;

- antes da vigência do referido convênio, não havia qualquer ato normativo do Confaz que autorizasse o recolhimento do DIFAL sobre base de cálculo dupla, especialmente em relação à substituição tributária atribuída a contribuinte de outras unidades da Federação;

- o lançamento deve obedecer à legislação vigente na data de ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 144 do Código Tributário Nacional - CTN, de modo que deve ser anulada a autuação correspondente ao período relativo a janeiro de 2016 a abril de 2017, uma vez que neste período não havia previsão de aplicação da dupla base de cálculo do diferencial aqui exigido, restando apenas o período relativo a abril de 2018;

- a Cláusula 12ª do Convênio n.º 52/17 foi suspensa por medida liminar proferida na Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI n.º 5866 e antes do julgamento da referida ADI, este foi revogado pelo Convênio n.º 142/18, com validade a partir de 1º de janeiro de 2019, sendo que os efeitos deste último convênio, a seu turno, alcançam apenas fatos geradores muito posteriores àqueles autuados;

- em relação às mercadorias classificadas como materiais de construção e congêneres, arroladas no Capítulo 10, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02, não se aplica a substituição tributária, pois tratam-se de mercadorias empregadas no reparo e manutenção de máquinas, aparelhos e equipamentos para uso na atividade de mineração, agropecuária e industrial por ela comercializadas, estando incorreta a classificação como material de construção e congêneres. Deste modo, ao invés de recolhimento a menor do ICMS/ST, como acusa o Fisco, o que houve foi recolhimento indevido do ICMS/ST.

Nestes termos, pede que o Auto de Infração seja julgado improcedente, protesta pela produção de provas em todos os meios admitidos em direito e pela realização de sustentação oral.

Da Manifestação Fiscal

Fiscalização manifesta-se às fls. 81/98, com os seguintes argumentos, em síntese:

- registra que causa estranheza a alegação da Impugnante de que as operações autuadas estariam fora do alcance da tributação mineira, considerando que é a própria empresa, por meio de suas notas fiscais, quem admite ser a substituta tributária em favor de Minas Gerais;

- elucida que o lançamento teve por objetivo a cobrança de diferenças do ICMS/ST DIFAL recolhidos a menor, não se discutindo a ocorrência ou não da substituição tributária, por ser matéria incontroversa, uma vez que a empresa vinha destacando e recolhendo o tributo, mesmo que em valor inferior ao devido;

- acrescenta que deste modo, não havia a necessidade de citar os Convênios e Protocolos ICMS instituidores da substituição tributária para cada mercadoria, pois, essas informações encontram-se expressas nos próprios documentos fiscais da empresa, sendo já do seu conhecimento;

- cita notas fiscais emitidas pela Impugnante, nas quais se encontra, além do ICMS/ST destacado a favor de Minas Gerais, a informação prestada pelo contribuinte no campo “Dados Adicionais” de que estava sendo recolhido o ICMS/ST referente ao Diferencial de Alíquota conforme a Cláusula Primeira do Protocolo n.º 41/08;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- aponta que não bastasse as informações prestadas pelo próprio contribuinte em suas notas fiscais, constou-se no relatório do Auto de Infração que as operações que estavam sendo autuadas se referiam às mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02;

- acrescenta que nesta parte da legislação mineira estão arrolados os produtos sujeitos à substituição tributária (ST) e, no campo que trata do âmbito de aplicação da ST, existe a indicação do Convênio ou Protocolo correspondente;

- assevera que se reportou à legislação mineira para autuar a Impugnante, nos termos do que prevê a Cláusula 8ª do Convênio ICMS nº 81/93, cuja redação foi mantida pelos Convênios ICMS nº 52/17 (Cláusula quarta) e nº 142/18 (também Cláusula quarta) que sucederam o normativo supracitado.

- ressalta que a competência deste estado para fiscalizar o Sujeito Passivo por substituição tributária está expressa na Cláusula nona e parágrafo único, do Convênio ICMS nº 81/93, tendo sido mantida nos Convênios ICMS nº 52/17 (Cláusula trigésima e parágrafo único) e Convênio ICMS nº 142/18 (Cláusula vigésima nona e parágrafo único).

- informa que o contribuinte foi devidamente cientificado do início da ação fiscalizadora por meio do Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF nº 10.000036222-63, conforme fls. 02/03 do PTA, e que toda a apuração ocorreu por meio da análise das notas fiscais eletrônicas sem a necessidade da presença física da autoridade fiscal no estabelecimento da empresa;

- acrescenta que não há obrigatoriedade de indicação de normas gerais, como são as normas dos convênios referidos, como elemento essencial do Auto de Infração, nos termos do art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA;

- aduz que a Impugnante se insurge contra a metodologia de cálculo do diferencial de alíquota expressa no art. 43, § 8º, inciso I do RICMS/02, mas que este encontra-se em plena eficácia legislativa e em consonância com os dispositivos legais de hierarquia superior, tornando sua aplicação obrigatória;

- acrescenta que a discussão sobre a validade de ato normativo foge da competência desse Egrégio Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG nos termos do art. 110, inciso I do RPTA;

- esclarece que o dispositivo em questão não inova a ordem jurídica, apenas esclarece a metodologia de cálculo a ser observada;

- elucida que a base legal para que o ICMS seja apurado “por dentro” encontra-se estabelecida no art. 13, § 1º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, o qual se encontra em consonância com o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “i” da Constituição da República de 1988 – CR/88, No mesmo sentido, o art. 49 da Lei n.º 6.763/75;

- enfatiza que a denominada a “dupla base de cálculo” é resultado natural do cálculo “por dentro” com alíquotas de ICMS diferentes, e como o ICMS/DIFAL a ser incluído em sua base de cálculo é maior que o da operação própria, a consequência lógica é que essa base de cálculo também será maior;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- observa que com relação à alegação de que a Lei Complementar (LC) nº 87/96 não traria qualquer regulamentação específica sobre o diferencial de alíquota, a Impugnante se equivoca ao tratar o Diferencial de Alíquota como uma espécie nova de tributo e não compreender que o ICMS DIFAL nada mais é que uma das parcelas do ICMS total que incide na operação interestadual a qual o legislador constitucional definiu que caberia ao estado de destino nos termos do inciso VII do § 2º do art. 155 da CR/88;

- salienta que ao prever a incidência do ICMS nas operações de circulação de mercadorias, está englobando inclusive as operações interestaduais onde o ICMS será repartido entre o estado de origem e destino conforme previsão constitucional, correspondendo ao somatório do ICMS operação própria e ICMS DIFAL;

- destaca que não há, pois, lacuna legislativa da Lei Complementar, tendo em vista que o fato gerador é o mesmo tanto do ICMS operação própria quanto do DIFAL nas operações interestaduais

- pontua que, ao contrário do que alega a Impugnante, até 31/12/17 era irrelevante para a definição da sujeição à substituição tributária em qual setor econômico seria empregada determinada mercadoria;

- acrescenta que todas as mercadorias cujos NCMs se enquadram no Capítulo 10, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02 e constantes do Anexo 1 do Auto de Infração, referem-se a operações praticadas pela Autuada em data anterior a 01/01/18;

- esclarece que as mercadorias relacionadas no Anexo 1 do Auto de Infração atreladas ao Capítulo 10 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 estão inseridas no âmbito de aplicação de código 10.1 em função do Protocolo ICMS nº 32/09 firmado com o estado de São Paulo;

- relata que deste modo, a Autuada somente estaria dispensada da retenção da ST caso os produtos estivessem classificados nos códigos do âmbito de aplicação 10.3 ou 10.4 que tratam respectivamente da ST interna e da inaplicabilidade da ST, o que não ocorre;

- menciona que de todo modo, mesmo com a atual redação do § 3º do art. 12 da parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, caso os produtos possam ser utilizados como materiais de construção e congêneres, a retenção da ST será devida, independentemente do uso efetivo dado pelo destinatário.

Diante destes argumentos, pede seja julgado procedente o lançamento.

Em sessão realizada em 08/09/21, acorda a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 21/09/21. Pela Fazenda Pública Estadual, assistiu à deliberação Dr. Gabriel Arbex Valle e, pela Impugnante, o Dr. Guilherme Barbosa Rocha Lopes.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Preliminarmente, alega a Impugnante que o auto seria nulo, por lhe faltar a indicação do convênio que fundamenta a cobrança ora exigida.

Contudo, a afirmação não merece prosperar. Seja porque, como apontou o Fisco em sua manifestação, o Auto de Infração contém todos os elementos previstos no art. 89 do RPTA, quanto porque a ausência de indicação do convênio, como quer a Impugnante, não poderia ser considerada sequer uma incorreção, sendo incapaz de atrair a nulidade do feito fiscal.

A menção a convênio é no presente caso despicienda. Veja-se a este respeito que o art. 89, que estabelece os elementos mínimos que o Auto de Infração deverá conter, não faz menção à obrigatoriedade de se incluir em seu bojo referências a normas gerais, como é o caso dos convênios relativos ao ICMS.

É de se notar que os elementos previstos no mencionado dispositivo têm como propósito permitir que os contribuintes possam compreender a atuação e dela se defender, caso julguem pertinente.

Diante de todos os elementos previstos no Auto de Infração, pode-se concluir que no presente caso, a Impugnante não apenas se defendeu com proficiência da acusação fiscal, como compreendeu perfeitamente que a cobrança diz respeito ao DIFAL relativo ao ICMS/ST, matéria regulada por convênio.

Por esta razão, rejeita-se a nulidade arguida.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre retenção e recolhimento à menor do ICMS devido a título de substituição tributária, relativo ao diferencial de alíquota, nas saídas de mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinadas a contribuintes consumidores finais estabelecidos em Minas Gerais, no período de 01/01/16 a 30/04/18.

Exige-se ICMS/ST/DIFAL recolhido a menor, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I do citado artigo e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

No âmbito da legislação tributária do estado de Minas Gerais, a cobrança está prevista na Lei nº 6.763/75, em seus arts. 5º, 6º e 12.

A cobrança foi regulamentada pelo art. 43, § 8º do RICMS/02:

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:

(...)

§ 8º Para cálculo da parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, devida a este Estado, será observado o seguinte:

I - na hipótese do inciso VII do caput do art. 1º deste Regulamento:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a) para fins do disposto no art. 49 deste Regulamento:

a.1) do valor da operação será excluído o valor do imposto correspondente à operação interestadual;

a.2) ao valor obtido na forma da subalínea "a.1" será incluído o valor do imposto considerando a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria;

b) sobre o valor obtido na forma da subalínea "a.2" será aplicada a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria;

c) o imposto devido corresponderá à diferença positiva entre o valor obtido na forma da alínea "b" e o valor do imposto relativo à operação interestadual, assim considerado o valor resultante da aplicação da alíquota interestadual sobre o valor da operação de que trata a subalínea "a.1" antes da exclusão do imposto;

II - nas hipóteses dos incisos XII e XIII do caput do art. 1º deste Regulamento:

a) para fins do disposto no art. 49 deste Regulamento, ao valor da operação ou prestação será incluído o valor do imposto considerando a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria ou serviço;

b) sobre o valor obtido na forma da alínea "a", será aplicada a alíquota interestadual;

c) sobre o valor obtido na forma da alínea "a", será aplicada a alíquota interna estabelecida para a operação ou prestação a consumidor final neste Estado;

d) o imposto devido corresponderá à diferença positiva entre os valores obtidos na forma das alíneas "c" e "b".

(...)

Tendo em vista que a edição do Decreto n.º 46.930/15, o qual incluiu os parágrafos 8º a 14 ao art. 43 do RICMS/02, foi inteiramente lastreada no que dispõe a Lei n.º 6.763/75, não se verifica qualquer óbice relativo à legalidade na cobrança do DIFAL.

No caso em tela, verifica-se que o conteúdo normativo veiculado no regulamento está submetido ao conteúdo normativo da Lei n.º 6.763/75, sobretudo por que se trata de critério de apuração da base de cálculo, cuja pertinência temática encontra-se adequada à competência do Poder Executivo, nos termos do § 1º do art. 12 da Lei n.º 6.763/75.

São claros os critérios estabelecidos pelo art. 43, § 8º, inciso I do RICMS/02, os quais deveriam ter sido seguidos pela Impugnante e que determinam que

o contribuinte deve (1º) excluir do valor da operação o valor do imposto correspondente à operação interestadual regularmente destacado no documento fiscal; (2º) incluir neste montante o valor do imposto calculado por meio da aplicação da alíquota interna a consumidor final estabelecida para a mercadoria em Minas Gerais; (3º) sobre o valor encontrado aplicar a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste estado para a mercadoria em questão; e (4º) determinar o montante do ICMS devido por meio da subtração do valor do imposto encontrado seguindo-se os passos anteriores e o valor resultante da aplicação da alíquota interestadual sobre valor da operação antes da exclusão do imposto.

A despeito da argumentação da Impugnante acerca da ilegalidade e da inconstitucionalidade da referida metodologia, esta via é mais estreita do que a via judicial e há óbice à apreciação da constitucionalidade da matéria por parte deste órgão, por força do que dispõe o art. 182, inciso I da Lei n.º 6.763/75.

Resta comprovado nos autos, por outro lado, que os procedimentos legais para apuração do tributo não foram observados.

Cabe ressaltar, ainda, que a Impugnante parece confundir o instituto do diferencial de alíquotas com a instituição de tributo novo.

Como argumenta o Fisco, afirmar que a Lei Complementar n.º 87/96 não traria qualquer regulamentação específica sobre o diferencial de alíquotas é ignorar que este nada mais é que um expediente de direito financeiro, empregado para repartir o imposto entre os Estados envolvidos em uma operação interestadual.

Segundo a Impugnante, em relação às mercadorias classificadas como materiais de construção e congêneres, arroladas no capítulo 10, Parte 2, Anexo XV do RICMS, não se aplica a substituição tributária, pois tratando-se de mercadorias empregadas no reparo e manutenção de máquinas, aparelhos e equipamentos para uso na atividade de mineração, agropecuária e industrial por ela comercializadas, estaria incorreta a sua classificação como material de construção e congêneres. Isto converteria, segundo a Impugnante, a exigência aqui autuada, decorrente de recolhimento a menor, em recolhimento indevido, uma vez que a Impugnante recolheu ICMS/ST sobre estas operações.

Não obstante, a argumentação também não merece prosperar.

Isto, porque a sujeição destas mercadorias à dinâmica da substituição tributária decorre do Protocolo ICMS n.º 32/09, todas elas compreendidas no código 10.1, no Capítulo 10 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e, conseqüentemente, inseridas no âmbito de aplicação da substituição tributária, nos termos do referido Protocolo.

Demonstrado que a Impugnante recolheu a menor o ICMS/ST relativo ao diferencial de alíquotas, por inobservância das normas aplicáveis ao cálculo do tributo, previstas na legislação deste Estado, são corretas as exigências lavradas no Auto de Infração, inclusive no que diz respeito às penalidades, estando a multa isolada limitada nos termos do que estabelece o art. 55, § 2º, inciso I da Lei n.º 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Guilherme Barbosa Rocha Lopes e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Saulo de Faria Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Paula Prado Veiga de Pinho e Fernanda Paixão Sales Bianco.

Sala das Sessões, 21 de setembro de 2021.

Thiago Álvares Feital
Relator

Eduardo de Souza Assis
Presidente / Revisor

CCMG