

Acórdão: 23.421/19/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001318806-49
Impugnação: 40.010148699-34
Impugnante: Rodobens Automóveis Rio Preto Ltda
CNPJ: 13.739595/0001-43
Proc. S. Passivo: Márcio Luiz Bernardino/Outro(s)
Origem: DF/Teófilo Otoni

EMENTA

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - FALTA DE RECOLHIMENTO - OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS. Constatada a falta de retenção e recolhimento do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (DIFAL), incidente em operações destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto estabelecidos no estado de Minas Gerais. Infração caracterizada nos termos do art. 155 § 1º, item 11, da Lei nº 6.763/75. Entretanto, exclui-se do crédito tributário os valores referentes ao documento de fls. 40 dos autos. Corretas as exigências remanescentes de ICMS e Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL - FALTA DE INDICAÇÃO/REQUISITO. Constatada a emissão de documentos fiscais sem a correta indicação do valor da base de cálculo do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (DIFAL) devido ao estado de Minas Gerais. Exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVII, da Lei nº 6.763/75, limitada ao § 2º, inciso I da mesma lei.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (DIFAL), no período de janeiro de 2016 a março de 2018, incidente em operações com auto peças e veículos novos destinados a consumidores finais não contribuintes do imposto, estabelecidos no estado de Minas Gerais, devido em decorrência do que dispõe o art. 155, § 2º, inciso VIII, alínea “b”, da Constituição da República, c/c art. 99, incisos II, III e IV do ADCT da CF/88.

Exige-se, por consequência, além do ICMS-DIFAL, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, ambos da citada Lei nº 6.763/75, sendo esta última decorrente da falta de destaque ou destaque a menor da base de cálculo do imposto.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 66/79, alegando em síntese que entende não haver incidência do diferencial de alíquotas (DIFAL) de ICMS sobre as operações objeto de fiscalização, pois a Impugnante não remeteu/destinou bens a consumidores localizados no estado de Minas Gerais, uma vez que se trata de uma operação interna já que as vendas foram realizadas de forma presencial.

Entende que em algumas das notas fiscais consta o CFOP correto, qual seja o nº 5405 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituído) e que por um lapso, emitiu alguns documentos fiscais com o CFOP nº 6108 (vendas de mercadorias para outros estados destinadas a não contribuinte) incorreto e não fez a correção do erro, mediante Carta de Correção, porque teve ciência de tal equívoco após o início da fiscalização.

Ressalta que não é devida a cobrança do DIFAL de ICMS para a NFe nº 14.341, emitida em 20/09/17, pois a operação não foi realizada, fato comprovado por meio da NFe de devolução nº 14.352. Diz ainda que a NFe nº 14.341 em conjunto com a NFe nº 14.354 tratam da mesma operação e que o DIFAL de ICMS está sendo cobrado duas vezes sobre uma mesma e única operação, já que a operação de venda ocorreu apenas uma vez e esta foi acobertada pela NFe nº 14.354.

Por fim, requer que seja considerado nulo o Auto de Infração ou, em caso de entendimento diverso, sejam canceladas as multas.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 117/123, trazendo primeiramente as normas legais que dispõe sobre o DIFAL, qual seja os incisos VII e VIII do § 2º do art. 55 da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 87/15 além do Convênio ICMS nº 93/15 que uniformiza os procedimentos a serem observados nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS.

Aduz que o estado de Minas Gerais implementou tais normas por meio da Lei nº 21.781, de 2015, bem como da publicação do Decreto nº 46.930/15 que acrescentou, dentre outros, o § 6º ao art. 55 do RICMS/02 que assim dispõe: “§ 6º – *Nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens ou serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado neste Estado, relativamente ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, são contribuintes do imposto: III - em se tratando de operação ou prestação de serviço destinada a não contribuinte do imposto, o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador do serviço (...)*”.

Ressalta o fato de que a norma constitucional não distingue se a operação em questão ocorreu de forma presencial ou não presencial, uma vez que, em ambos os casos, restou constitucionalmente determinada a repartição da arrecadação entre o estado de origem e o estado de destino.

Destaca que com relação à NFe nº 14.341 a mesma se encontra ativa e autorizada no ambiente do Portal de NFe, por isso entende ser devida a cobrança do ICMS/DIFAL para esta operação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Finalmente, com relação as multas, entende estar ambas dentro da legalidade e pede pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (DIFAL), incidente em operações com auto peças e veículos novos destinados a consumidores finais não contribuintes do imposto, estabelecidos no estado de Minas Gerais, devido em decorrência do que dispõe o art. 155, § 2º, inciso VIII, alínea “b”, da Constituição da República, c/c art. 99, incisos II, III e IV do ADCT da CF/88.

Exige-se, por consequência, além do ICMS-DIFAL, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, ambos da citada Lei nº 6.763/75, sendo esta última decorrente da falta de destaque ou destaque a menor da base de cálculo do imposto.

Ressalta-se que a empresa remetente das notas fiscais está localizada em São José do Rio Preto no estado de São Paulo e promoveu operações de venda de mercadorias (auto peças e veículos novos) destinados a consumidor final não contribuinte do imposto estabelecido no estado de Minas Gerais.

Vale, inicialmente, tratar sobre a mudança que a Emenda Constitucional nº 87/15 promoveu nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, além da inclusão do art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

Confira-se a nova redação dos referidos dispositivos legais:

Constituição Federal

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

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

a) (revogado).

b) (revogado).

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção:

I - para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem;

II - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem;

III - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem;

IV - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem;

V - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino.

Vê-se que a emenda constitucional outorgou nova competência tributária aos estados relacionada ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), qual seja, o diferencial de alíquota nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias e serviços a consumidor final, não contribuinte do imposto.

Relembre-se que as redações anteriores dos incisos VII e VIII do referido § 2º previam a incidência do imposto relativo à diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem mercadorias e serviços a consumidor final, contribuinte do ICMS, localizado em outro estado e, após as alterações promovidas pela citada EC nº 87/15, o imposto referente a essa diferença também será devido nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, as alíquotas interestaduais passaram a ser aplicadas também quando as operações se destinem a consumidores finais não contribuintes, visto que antes da EC nº 87/15, essa repartição do ICMS entre estado de origem e destinatário da mercadoria, somente era aplicada se o destinatário fosse contribuinte do imposto.

No âmbito da legislação tributária do estado de Minas Gerais, a referida Emenda Constitucional implicou alterações na Lei nº 6.763/75, nos seguintes termos:

Art. 5º

(...)

§ 1º O imposto incide sobre:

(...)

11) a operação interestadual que destine mercadoria ou bem a consumidor final não contribuinte do imposto, localizado neste Estado, relativamente à parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna estabelecida para a mercadoria neste Estado e a alíquota interestadual;

(...)

Art. 13

(...)

§ 1º - C - Nas hipóteses dos itens 11 e 12 do § 1º do art. 5º, a base de cálculo do imposto é o valor da operação ou prestação, obtida por meio da inclusão do valor do imposto considerando a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria ou serviço.

(...)

Como não poderia deixar de ser, o Regulamento do ICMS (RICMS/02) cuidou de adensar tais comandos legais, fazendo-o nos seguintes termos:

Art. 1º

(...)

XII - a operação interestadual que destine mercadoria ou bem a consumidor final não contribuinte do imposto, localizado neste Estado, relativamente à parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna estabelecida para a mercadoria neste Estado e a alíquota interestadual;

(...)

Art. 43.

(...)

§ 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:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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". Quanto à responsabilidade pelo recolhimento do diferencial de alíquota na hipótese ora em análise, o RICMS/02 assim dispôs: Art. 55. Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço descrita como fato gerador do imposto.

(...)

Art. 55. - Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço descrita como fato gerador do imposto.

(...)

§ 6º Nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens ou serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado neste Estado, relativamente ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, são contribuintes do imposto:

I - em se tratando de operação destinada a contribuinte do imposto situado neste Estado, o destinatário da mercadoria ou bem, inclusive a pessoa enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte;

II - em se tratando de prestação de serviço destinada a contribuinte do imposto situado neste Estado, o destinatário do serviço, exceto a pessoa enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte;

III - em se tratando de operação ou prestação de serviço destinada a não contribuinte do imposto, o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador do serviço, exceto a pessoa enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte estabelecida em outra unidade da Federação.

(Grifou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Depreende-se das normas supratranscritas, o intuito de promover a repartição da arrecadação tributária incidente nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS.

Como é sabido, durante o tempo em que tramitou no Congresso Nacional, a proposta que veio a resultar na Emenda Constitucional nº 87/15 ficou conhecida como “PEC do Comércio Eletrônico”. Todavia, como bem assinalado pela Fiscalização, o escopo da norma vai muito além deste segmento econômico específico, atingindo toda e qualquer operação ou prestação destinada a não contribuinte do ICMS.

Nesse sentido, enquadram-se no âmbito de aplicação da nova regra constitucional tanto as operações interestaduais firmadas no âmbito do chamado comércio eletrônico, como também as aquisições interestaduais efetuadas por entidades governamentais, por empresas prestadoras de serviços tributadas por meio do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN (v.g., empresas de construção civil, hospitais, etc), bem como por pessoas físicas (como no caso dos autos), enfim, por qualquer destinatário que não se caracterize como contribuinte do ICMS.

Demais disso, há que se ressaltar o fato de que a norma constitucional absolutamente não distingue se a operação em questão ocorreu de forma presencial ou não presencial, uma vez que, em ambos os casos, restou constitucionalmente determinada a repartição da arrecadação entre o estado de origem e o estado de destino.

Cabe lembrar, a propósito, que essa é exatamente a mesma regra que sempre prevaleceu nas operações e prestações realizadas entre contribuintes do imposto. Com efeito, tendo sido emitido documento fiscal em que figure como destinatário um contribuinte do ICMS estabelecido em outra unidade da Federação, a aplicação da alíquota interestadual há de ser observada independentemente de se tratar de operação presencial ou não presencial.

No caso em apreço, resulta incontroverso (e isso é admitido pela própria Impugnante) que os adquirentes dos veículos são pessoas físicas (não contribuintes do ICMS) domiciliadas e residentes em Minas Gerais, as quais estão corretamente identificadas nas notas fiscais autuadas.

A toda evidência, o simples fato de o veículo haver sido retirado, pelo comprador, no próprio estabelecimento da Impugnante em São Paulo não é suficiente para descaracterizar a operação interestadual destinada a não contribuinte do ICMS, hipótese essa ensejadora da exigência do diferencial de alíquotas devido a este estado, a qual foi efetivamente constatada no caso em apreço.

Não é demais lembrar que a nova regra constitucional inaugurada com a Emenda nº 87/15, também quanto a este aspecto, em nada difere do que já prevalecia nas operações interestaduais realizadas (no caso, sob cláusula FOB) entre contribuintes do imposto.

Com efeito, a diferença entre a disciplina anterior (aplicável entre contribuintes) e as novas regras (válidas quando o destinatário, situado em outra unidade da Federação, não é contribuinte do imposto) cinge-se, basicamente, à responsabilidade pelo recolhimento do DIFAL, a qual é atribuída, neste último caso, ao próprio remetente da mercadoria.

Apesar da Impugnante alegar que o motivo da autuação se deu a partir da emissão das notas fiscais com o CFOP incorreto, não obstante o erro formal de emissão do documento fiscal, a real classificação da operação comercial realizada pelo Contribuinte, ou seja, se foi interna ou interestadual, deve ser aferida à luz do aspecto material, espacial e temporal da hipótese de incidência tributária do ICMS.

Nesse diapasão, nos termos do art. 11, inciso I, alínea “a” da Lei Complementar (LC) nº 87/96, o local da operação, para fins de cobrança e definição do estabelecimento responsável é o do estabelecimento onde se encontre a mercadoria, no momento da ocorrência do fato gerador e o art. 12, inciso I da LC nº 87/96 define a ocorrência do fato gerador do imposto como sendo a saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte.

Isso posto, nos termos do disposto no inciso III do § 6º do art. 55 do RICMS/02, incumbe à Impugnante o dever de recolher o DIFAL devido a Minas Gerais, observada, para fins de definição da base de cálculo, as disposições contidas no art. 43, § 8º, inciso II, do citado Regulamento.

A matéria tem precedentes em julgados recentes do CCMG. Cite-se o Acórdão nº 23.070/18/1ª.

Com relação a NF nº 14.341, apesar da mesma se encontrar ativa e autorizada no Portal da NFe, é possível verificar que consta na NF nº 14.354, emitida em sequência, o mesmo produto, destinado inclusive ao mesmo consumidor em ambas as notas. Como o produto em questão trata-se de um veículo automotor, perfeitamente identificado através de seu número único de chassi, a NFe nº 14.341 deve ser decotada do presente Auto de Infração sob pena de caracterizar bi-tributação sob a mesma operação.

Posto isso, considerando a exclusão do documento acima do valor do crédito tributário, legítimas são as exigências fiscais remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75, a saber:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

(...)

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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.

(...)

No tocante à penalidade isolada, registra-se que foi adequada ao disposto no inciso I, § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir do crédito tributário os valores referentes ao documento de fls. 40 dos autos. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Cindy Andrade Moraes (Revisora) e Erick de Paula Carmo.

Sala das Sessões, 19 de novembro de 2019.

Alexandra Codo Ferreira de Azevedo
Relatora

Eduardo de Souza Assis
Presidente