

Acórdão: 23.737/21/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001490885-81
Impugnação: 40.010150408-44
Impugnante: Ricoh Brasil S.A.
IE: 001410594.01-39
Proc. S. Passivo: Lucas Brandão Boechat/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS – NCONEXT/RJ

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 relativa ao diferencial de alíquota nas aquisições interestaduais de cartucho de tinta, cartucho de toner, impressora, multifuncional, tonner, HD opcional, unidade OCR, projetor multimídia, dentre outros. Infração caracterizada nos termos do arts. 12, § 2º, 13 e 15, Parte 1, todos do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST, 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 o recolhimento a menor do ICMS/ST a título de diferencial de alíquota – ICMS/ST DIFAL, no período 01/01/16 a 31/10/18, praticado pela empresa RICOH DO BRASIL S.A., sujeito passivo, responsável externo por substituição tributária por força do Protocolo ICMS nº 192/2009, nas saídas interestaduais referentes à comercialização de mercadorias para clientes mineiros destinadas a uso e consumo ou ativo imobilizado dos estabelecimentos.

Destaca-se, conforme relatório fiscal, que a Impugnante não observou as regras contidas no art. 43, § 8º, inciso I da Parte Geral c/c art. 20, inciso II do Anexo XV, ambos do Decreto Estadual 43.080/2002 (RICMS/02).

Exige-se a complementação de valor do ICMS/ST a título de DIFAL devido, apurado pelo Fisco e destacado a menor nas notas fiscais pela Impugnante, Multa Isolada nos termos do art. 55, inciso VII, alínea “c”, por descumprimento de obrigação acessória (não consignar corretamente a base de cálculo do ICMS/ST DIFAL nos documentos fiscais) e Multa de Revalidação cobrada em dobro, nos termos do art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I, por descumprimento da obrigação principal de recolher o imposto devido, todos da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 61/82, acompanhada dos documentos de fls. 83/111, com os argumentos infraelencados:

Discorre que foi surpreendida com a notificação do Auto de Infração, lavrado sobre sob a alegação de que a empresa, substituta tributária por força do Protocolo ICMS nº 192/2009, teria efetuado, no período entre janeiro de 2016 a outubro de 2018, recolhimento a menor do ICMS/ST supostamente devido nas saídas subsequentes referente ao diferencial de alíquota, por não incluir o Imposto sobre os Produtos Industrializado (IPI) e o imposto devido a título de substituição tributária na sua própria base de cálculo (cálculo do ICMS/ST por dentro).

Atesta que o Auto de Infração deve ser integralmente cancelado pela Câmara de Julgamento em razão de “VÍCIO REFERENTE À AUSÊNCIA DE APROPRIADA FUNDAMENTAÇÃO DO PRESENTE LANÇAMENTO”, citando o art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN e Aduz que o lançamento sofre de nulidade insanável.

Sustenta que, no caso concreto, a autoridade fiscal responsável pela autuação violou previsões legais uma vez que a Impugnante teria infringido o art. 13, § 1º, alínea “a” da Lei 6.763/75 e que, assim, conforme item 7.1.3 – BASE LEGAL DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO constante do “Anexo 1 – Relatório Fiscal/ Contábil” (fl.11), o Fisco valeu-se de dispositivo inexistente na legislação estadual e que a ausência de capitulação legal inviabiliza o exercício de ampla defesa pela Impugnante, impedindo que compreenda qual conduta teria ensejado o Auto de Infração e, conseqüentemente, possa refutar de maneira efetiva a acusação imposta.

Alega a Impugnante que a Autoridade fiscal autuante entende que houve recolhimento a menor do diferencial de alíquota (DIFAL) referente ao ICMS/ST, nas operações analisadas, em face da não inclusão do IPI e do próprio ICMS/ST na base de cálculo do imposto, conforme se extrai da leitura do Auto de Infração.

Afirma que o Fisco do estado de Minas Gerais não poderia exigir que o ICMS/ST integre sua própria base de cálculo, sob pena de violação ao art. 108, § 1º do CTN, que veda expressamente a exigência do tributo por analogia, bem como o art. 8º da LC nº 87/96.

Argumenta, quanto ao ICMS próprio, que o legislador complementar federal, quando pretendeu incluir o ICMS em sua base de cálculo, o fez de maneira expressa e apenas para as hipóteses do ICMS próprio, por força do princípio da estrita legalidade, conforme disposto no art. 108, § 1º do CTN.

Nesse mesmo sentido, traz à luz diversos entendimentos dos Tribunais para questionar a irregularidade apontada pelo Fisco, ou seja, a incorreta apuração da base de cálculo do DIFAL ICMS/ST

Alega que a legislação do estado de Minas Gerais instituiu uma nova base de cálculo para o DIFAL que não corresponde ao valor da operação interestadual, de modo que tal previsão não possui qualquer respaldo na Constituição Federal, nem tampouco na Lei Complementar nº 87/96.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Destaca que nas operações interestaduais que destinem bens a consumidor final, o DIFAL a ser recolhido ao Estado destinatário deve corresponder à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual, nos termos do art. 155, § 2º, inciso VII da Constituição Federal, bem como previsão da cláusula décima segunda do Convênio ICMS nº 142/18, que igualmente prevê que a base de cálculo do DIFAL deve corresponder ao valor da operação interestadual adicionado do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna a consumidor final estabelecida na unidade federada de destino para o bem e a alíquota interestadual.

Afirma que a incidência do ICMS sobre o valor efetivo da saída é o único tratamento compatível com a Constituição Federal e a LC nº 87/96 e não sobre um montante fictício que não corresponde ao valor da operação.

Apresenta cálculo comparativo, o que afirma demonstrar a desvirtuação da base de cálculo do DIFAL introduzida pela legislação do estado de Minas Gerais e respectivo incremento da carga tributária em aproximadamente 20% do montante devido.

Salienta que a redação atual do RICMS/02 foi anteriormente reproduzida pela Cláusula décima quarta do Convênio ICMS nº 52/17, atualmente revogado, que previa a base de cálculo do DIFAL ST e que foi objeto da ADIN nº 5.866 cujos efeitos foram suspensos pela Ministra Carmem Lúcia.

Combate a peça fiscal partindo da premissa de que a não inclusão do IPI afirmada no Auto de Infração não prospera, uma vez que, segundo o cálculo apresentado pela Impugnante, resta claro que o IPI foi devidamente incluído na base de cálculo do ICMS próprio (alíquota interestadual) em atendimento ao disposto no art. 13, § 2º da LC nº 87/ 96. No entanto, em relação ao DIFAL ST, não há de se falar em inclusão do IPI na sua base de cálculo. Isso porque a base de cálculo do DIFAL ST corresponde à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual, nos termos do art. 155, § 2º, inciso VII da Constituição Federal.

Discorre sobre as multas aplicadas na peça fiscal, muitas dessas de revalidação e isolada, afirmando que se mostram confiscatórias e em função da mesma infração pretensamente cometida, sendo portanto, aplicação em duplicidade, desproporcional ao eventual prejuízo causado pela mesma.

Por fim, pede a nulidade ou a total improcedência do Auto de Infração determinando o seu cancelamento pelas razões de fato e de direito expostas e no caso de restar mantida a peça fiscal, subsidiariamente, requer que seja reconhecido o parcial cancelamento da presente autuação, para que sejam excluídos os valores referentes à aplicação cumulativa das multas de revalidação e isolada em função da mesma infração.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 112/144, oportunidade em que refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Da Preliminar

Da arguição de Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento, no que diz respeito a ausência de apropriada fundamentação.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Ademais, percebe-se que o registro na capitulação legal do art. 13 da Lei nº 6.763/75 como art. 13, § 1, alínea “a” em vez de art. 13, § 1-A não comprometeu a compreensão da Impugnante, não a impediu de apresentar a fundamentada peça impugnatória, tampouco inviabilizou o seu exercício de ampla defesa.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS/ST a título de diferencial de alíquota - ICMS/ST DIFAL, no período 01/01/16 a 31/10/18, praticado pela empresa RICOH DO BRASIL S.A., sujeito passivo, responsável externo por substituição tributária por força do Protocolo ICMS nº 192/2009, nas saídas interestaduais referentes à comercialização de mercadorias para clientes mineiros destinadas a uso e consumo ou ativo imobilizado dos estabelecimentos.

Corretas as exigências de ICMS/ST, 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.

Registra-se que a obrigação tributária se encontra estabelecida nos termos do disposto no inciso I do § 8º, art. 43, vigente desde 01/01/16, c/c o inciso II do art. 20 do Anexo XV, ambos do RICMS/02 e em consonância ao art. 155, § 2º, incisos VII e VIII da Constituição da República de 1988 (CR/88). Confira-se:

CR/88

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; (Grifou-se).

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;

Já no âmbito estadual, as exigências fiscais estão respaldadas no art. 5º, § 1º, item “6” c/c art. 6º, inciso II e art. 12, § 1º, todos da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 5º - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

(...)

§ 1º - O imposto incide sobre:

(...)

6) a entrada, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo permanente.

(...)

Art. 6º - Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

II - na entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo permanente.

(...)

Art. 12 - As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

(...)

§ 1º Nas hipóteses dos itens 6, 10, 11 e 12 do § 1º do art. 5º, o regulamento estabelecerá como será calculado o imposto, devido a este Estado, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual. (Grifou-se).

Cumpra-se destacar que no mesmo sentido da Lei nº 6.763/75, o RICMS/02 disciplinou os contornos da exigência tributária. Examine-se:

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:

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;

Ainda no âmbito estadual, determina o inciso II do art. 20 do Anexo XV do RICMS/02:

Efeitos de 1º/01/2016 a 31/12/2017 - Redação dada pelo art. 1º, e vigência estabelecida pelo art. 19, III, ambos do Dec. nº 46.931, de 30/12/2015:

"II - na entrada, em operação interestadual, de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente, o valor calculado na forma prevista no inciso I do § 8º do art. 43 deste Regulamento."

Redação vigente a partir de 01/01/18 - Redação dada pelo art. 9º e vigência estabelecida pelo art. 45, ambos do Dec. nº 47.314, de 28/12/17:

Art. 20. O imposto a recolher a título de substituição tributária será:

I - em relação às operações subseqüentes, o valor da diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição e o devido pela operação própria do contribuinte remetente;

II - na entrada, em operação interestadual, de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente, o valor calculado conforme a fórmula "ICMS ST DIFAL = [(V oper - ICMS origem) / (1 - ALQ interna)] x ALQ interna - (V oper x ALQ interestadual)", onde:

a) "ICMS ST DIFAL" é o valor do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria e a alíquota interestadual;

b) "V oper" é o valor da operação interestadual, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário;

c) "ICMS origem" é o valor do imposto correspondente à operação interestadual, destacado no documento fiscal de aquisição;

d) "ALQ interna" é a alíquota interna estabelecida neste Estado para as operações com a mercadoria a consumidor final;

e) "ALQ interestadual" é a alíquota estabelecida pelo Senado Federal para a operação.

§ 1º Para efeito do disposto no inciso I deste artigo, na hipótese em que o remetente for microempresa ou empresa de pequeno porte, deverá ser deduzido, a título de ICMS da operação própria, o resultado da aplicação da alíquota interna ou interestadual sobre o valor da respectiva operação.

§ 2º É vedada a compensação de débito relativo a substituição tributária com qualquer crédito do imposto decorrente de entrada de mercadoria ou de utilização de serviço.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Estabelece ainda o Protocolo ICMS nº 192/2009, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos, que nas operações interestaduais com as mercadorias listadas no Anexo Único, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul / Sistema Harmonizado - NCM/SH, destinadas aos Estados de Amapá, Mato Grosso, Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro ou Rio Grande do Sul, fica atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS relativo às operações subsequentes.

Destaque-se ainda, ter sido o estado de Santa Catarina, excluído do Protocolo ICMS nº 192/09 somente a partir de 01/11/18 por meio da publicação do Protocolo ICMS nº 68/18.

Assim, verifica-se que o Auto de Infração se pautou na legislação vigente para exigir os valores devidos a título de recolhimento à menor do ICMS ST a título de diferencial de alíquota - DIFAL ICMS ST.

Cumprir registrar, que a Impugnante não nega os fatos narrados no relatório do Auto de Infração em exame. Sua impugnação pauta-se, fundamentalmente, na discussão em torno da não aceitação da inclusão do IPI e do ICMS-ST na base de cálculo do DIFAL ICMS-ST (cálculo por dentro).

A Impugnante defende que a LC nº 87/96 estabeleceu duas regras distintas: no art. 13, inciso I do § 1º, aborda o cálculo do ICMS próprio e no art. 8º, dispõe especificamente sobre o ICMS/ST.

Todavia, razão não lhe assiste, tendo em vista que o art. 13 da LC nº 87/96 refere-se à base de cálculo do imposto, de forma genérica, do qual o imposto DIFAL ICMS-ST, por exemplo, é espécie do gênero; enquanto o art. 8º, inciso II da LC nº 87/96 presta-se a um detalhamento do cálculo DIFAL ICMS-ST, onde discrimina as parcelas que deverão ser consideradas quando descreve que a base de cálculo para fins de substituição tributária nas operações subsequentes, tipo de substituição tributária em questão, será obtida pelo somatório dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes.

Registra-se ainda, por oportuno, que o art. 43, § 8º, inciso I do RICMS/02, transcrito acima, citado pela Autoridade Fiscal nos Autos referente ao enquadramento da irregularidade, está em perfeita consonância com as regras do art. 13, § 1º, inciso I combinado com o art. 8º, inciso II, ambos da LC nº 87/96 e art. 155, § 2º, inciso VII da CF/ 88, esta, que dispõe em linhas gerais em matéria tributária, ou seja, de que “o montante do imposto integra sua base de cálculo” bem como em obediência as cláusula oitava do Convênio ICMS nº 81/1993 e cláusula terceira do Protocolo ICMS nº 192/2009, que proclamam que o sujeito passivo deverá observar as normas da unidade da Federação de destino da mercadoria, a qual o estado de Minas Gerais o fez através das regras específicas contidas no art. 43, § 8º do RICMS/02 (Decreto 43.080/02).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Da mesma forma, correta a exigência da inclusão do IPI na base de cálculo do DIFAL ICMS-ST, uma vez que tem sustentação no comando do art. 8º, inciso II, letra “b” da LC nº 87/96, ora discutido, e art. 20, inciso II do Anexo XV do RICMS/02.

Com relação às penalidades, alega a Impugnante caráter confiscatório das multas aplicadas cumulativamente.

Contudo, não procede tal alegação, primeiro, por se tratar de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e a outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória e, segundo, por não haver qualquer ilegalidade na cobrança, uma vez que há previsão na legislação estadual, efetivada nos exatos termos determinados pela Lei nº 6.763/75, sendo que o Auto de Infração foi lavrado em estrito cumprimento das normas tributárias mineiras, às quais se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 110 do RPTA.

Por fim, quanto às citações da Recorrente trazidas aos Autos, por exemplo, entendimentos provenientes de Ministros do Supremo Tribunal Federal e do Ministério Público Federal, cumpre reiterar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

Art. 182. 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 consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Impugnante apresentado prova capaz de elidir o trabalho fiscal, corretas as exigências fiscais.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª 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. Lucas Brandão Boechat e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Diógenes Baleeiro Neto. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marco Túlio da Silva (Revisor) e Marcelo Nogueira de Moraes.

Sala das Sessões, 13 de maio de 2021.

Flávia Sales Campos Vale
Relatora

Geraldo da Silva Datas
Presidente

CS/P

23.737/21/1ª