

Acórdão: 23.822/21/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001890448-19
Impugnação: 40.010151776-37
Impugnante: Texpi Equipamentos Ltda
IE: 002734939.00-09
Proc. S. Passivo: Edu Luiz Novelli Rossoni Júnior/Outro(s)
Origem: DF/Teófilo Otoni

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. Constatado o recolhimento a menor do ICMS devido a título de substituição tributária relativa ao diferencial de alíquota nas operações interestaduais com isoladores elétricos destinados a uso ou consumo de contribuintes destinatários em Minas Gerais. Infração caracterizada nos termos do art. 12, *caput* c/c § 2º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, todos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS por substituição tributária a título de diferencial de alíquotas em operações interestaduais entre a Impugnante, localizada no estado do Paraná e contribuintes localizados no estado de Minas Gerais, para destinação ao seu uso ou consumo, em períodos entre março de 2016 e maio de 2018.

Conforme consta no relatório fiscal anexo ao Auto de Infração, as diferenças apuradas decorrem da utilização, pela remetente das mercadorias, de base de cálculo do ICMS/ST inferior à devida.

Exige-se o ICMS DIFAL/ST, Multa de Revalidação de 100% do ICMS, prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada de 20% sobre o valor da base de cálculo do ICMS/ST, nos termos do art. 55, inciso XXXVII e § 2º, inciso I da mesma lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 37/38, sob os seguintes argumentos:

- atuou como substituta tributária nas operações e buscou aplicar as regras vigentes à época dos fatos para fins dos cálculos, ao passo que os valores apresentados no Auto de Infração consideram a legislação vigente na data da fiscalização;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- as diferenças são oriundas da inclusão do ICMS próprio na base de cálculo do ICMS-ST, regra que não cabia à condição de substituto tributário à época da emissão das notas fiscais, uma vez que foi alterada pelo Decreto nº 47.314, de 28/12/17, com referência ao Convênio ICMS nº 52/2017, publicados posteriormente às operações deste AI;

- a Parte Geral do RICMS/02, no art. 43, continha previsão de cálculo “por dentro” a partir de 2016 para o momento da entrada da mercadoria, o que não alcança sua condição de substituto tributário;

- além disso, eventuais diferenças por força desse conflito de legislação deveriam ser apuradas pelo adquirente, conforme previsão do art. 15 do Anexo XV do RICMS/02.

Em Manifestação Fiscal de págs. 57/75, a Fiscalização argumenta que:

- a atribuição de responsabilidade por substituição tributária à Contribuinte tem respaldo na Constituição Federal, na Lei Complementar nº 87/96 e, mais especificamente, na Cláusula Primeira, parágrafo único do Protocolo ICMS nº 198/09, bem como no art. 22, inciso II da Lei nº 6.763/75 e no art. 12, § 2º do RICMS/02;

- no caso, a Impugnante figura como contribuinte em relação aos fatos geradores presumidos posteriores às operações por ela realizadas;

- conforme decisão da Câmara Especial do CCMG no Acórdão nº 5.010/18/CE, a responsabilidade solidária do destinatário labora em favor do Fisco e não exclui a responsabilidade do remetente;

- não existe o alegado vácuo normativo para a inclusão do ICMS em sua base de cálculo no caso da substituição tributária, pois num primeiro instante a previsão esteve na Parte Geral do RICMS/02 e depois passou a compor também o Anexo XV do referido regulamento.

Pede a procedência do lançamento.

DECISÃO

Como visto, as exigências se referem ao ICMS devido por substituição tributária a título de diferencial de alíquotas em operações interestaduais com materiais elétricos entre a Impugnante, localizada no estado do Paraná e contribuintes localizados no estado de Minas Gerais, para uso ou consumo dos destinatários.

A responsabilidade por ST no caso decorre de previsão do Protocolo ICMS nº 198/2.009, do qual ambos os Estados são signatários.

Da relação de mercadorias a que se refere o Protocolo em seu “Anexo Único”, fazem parte as que são alvo da presente autuação, quais sejam, isoladores para usos elétricos.

No âmbito da legislação estadual, a obrigação está prevista especificamente no § 2º do art. 12 do Anexo XV do RICMS/02, a saber:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subseqüentes.

(...)

§ 2º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao imposto devido na entrada, em operação interestadual iniciada em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, das mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste Anexo, e destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário.

(...)

A discussão dos autos não se refere à negativa de cumprimento da obrigação por substituição tributária propriamente dita, mas ao seu aspecto quantitativo, mais especificamente quanto à inclusão do ICMS em sua base de cálculo.

Como se vê, no cálculo original contido nas notas fiscais não foi observada tal inclusão.

Sustenta a Impugnante que a sistemática de cálculo do ICMS/ST incluindo o próprio imposto em sua base de cálculo foi alterada por força do Decreto nº 47.314, de 28/12/17, que é posterior às operações em discussão.

Por seu entendimento, havia anteriormente a regra de cálculo “por dentro” no art. 43 do RICMS/02, mas aplicável apenas ao fato gerador no momento da entrada da mercadoria, que não alcançaria suas operações.

No entanto, observa-se um evidente equívoco no ponto de vista da Impugnante.

A inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo, no dito “cálculo por dentro”, tem respaldo desde a Constituição Federal (art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”), passando pela Lei Complementar nº 87/96 (art. 13, § 1º, inciso I).

Nesse sentido, dispõe a Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.763/75

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 15. O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

incisos I e II, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

(...)

A par de tais comandos, mais especificamente para o caso do diferencial de alíquotas nas operações com mercadorias para uso e consumo do destinatário contribuinte do imposto, desde janeiro de 2016 dispôs o art. 43, § 8º, inciso I, alínea “a” e suas subalíneas sobre a metodologia de inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo:

RICMS/02

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:

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;

(...)

Na época entre 2016 e 2017, a redação do inciso II do art. 20 do Anexo XV do RICMS/02 determinava expressamente a observância do dispositivo acima transcrito para efeito do recolhimento a título de ICMS/ST:

RICMS/02 - Anexo XV

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

(...)

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

Ainda que o referido dispositivo se referisse ao imposto devido pela entrada no estabelecimento destinatário, não se trata, como fez parecer a Impugnante, de obrigação diferente da exigida nestes autos. Apesar de ela ser a remetente da mercadoria e o imposto ser devido por ela no momento da saída de seu estabelecimento, esse é o efeito da substituição tributária, que desloca o momento da obrigação e o seu responsável, mas não cria fato gerador novo. O fato gerador em discussão nos autos é o mesmo previsto na entrada da mercadoria no contribuinte destinatário e se submete inteiramente à regra do dispositivo acima transcrito.

Realmente, como destacado pela Impugnante, a partir de 1º/01/18, o Anexo XV do RICMS/02, que trata da parte relativa à substituição tributária, passou a conter disposição mais detalhada quanto à regra de inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo. Mas, com isso, não se criou obrigação nova. O RICMS apenas cumpriu seu papel regulamentador de discriminar quanto mais os procedimentos de apuração, para fins de dar maior clareza, desta feita até com a especificação de fórmulas para a definição da base de cálculo da ST e do valor a pagar, como se observa a seguir:

RICMS/02 - Anexo XV

Art. 19. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

(...)

II - na entrada, em operação interestadual, de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste Anexo, destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente, o valor da operação adicionado da parcela relativa à diferença do impostocorrespondente a alíquota interna prevista para a mercadoria a consumidor final neste Estado e a alíquota interestadual.

(...)

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

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

Efeitos de 1º/01/2018 a 31/12/2018 - Acrescido pelo art. 9º e vigência estabelecida pelo art. 45, ambos do Dec. nº 47.314, de 28/12/2017:

"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, ainda que por terceiros;"

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.

(...)

O fato de haver uma previsão também para o destinatário, contribuinte substituído, no caso de o remetente, contribuinte substituto, não cumprir a obrigação, não exclui a responsabilidade da Impugnante. Como se vê, trata-se apenas de uma responsabilidade solidária, em benefício do sujeito ativo, como garantia adicional ao crédito tributário:

RICMS/02 - Anexo XV

Art. 15. O estabelecimento destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

(...)

Argumentar esse dispositivo excluiria a responsabilidade do remetente substituto significa dizer que a obrigação poderia ser excluída pelo simples fato de ser descumprida. Significa dizer que em verdade não haveria obrigação, mas opção de recolhimento pelo substituto.

Ao contrário disso, a norma tributária é imperativa. Se o mencionado art. 12 do Anexo XV do RICMS/02, respaldado por normas superiores, define a remetente como responsável pela retenção e recolhimento do ICMS/ST, ela está obrigada a se submeter ao comando.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A existência do disposto no citado art. 15 do mesmo Anexo XV não representa uma alternativa para o administrado, mas uma garantia adicional à administração pública –responsabilidade solidária, conforme definições do CTN:

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. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

(...)

Assim, a Lei nº 6.763/75, no inciso III do art. 22, embora atribua a responsabilidade à remetente da mercadoria, mantém, pelo § 18 do mesmo artigo, a obrigação para a destinatária, caso de responsabilidade solidária expressamente definida em lei:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

III - adquirente ou destinatário da mercadoria, ainda que não contribuinte, pela entrada ou recebimento para uso, consumo ou ativo imobilizado, 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.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Correta, portanto, a exigência do ICMS/ST recolhido a menor. Da mesma forma, corretas as penalidades aplicadas – Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII e § 2º, inciso I, da mesma lei.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor) e Victor Tavares de Castro.

Sala das Sessões, 20 de julho de 2021.

Heldo Luiz Costa
Relator

Marco Túlio da Silva
Presidente