

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.214/22/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.002343766-76
Impugnação: 40.010154199-59
Impugnante: Supercommerce SA
CNPJ: 39.893680/0002-36
Proc. S. Passivo: Janssen Hiroshi Murayama/Outro(s)
Origem: DF/Uberaba

EMENTA

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS. Constatada a falta de destaque e recolhimento e, ainda, destaque a menor sem 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. 5º, § 1º, item 11, da Lei nº 6.763/75. Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e das Multas Isoladas previstas nos incisos VII, alínea “c” e XXXVII, c/c o inciso I do § 2º, do art. 55, todos da mencionada lei. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Entretanto, merece reparo o lançamento para excluir as multas isoladas por ausência de pressupostos legais de cabimento. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de destaque e recolhimento e, ainda, destaque a menor sem recolhimento do ICMS, no período de 01/05/17 a 30/12/20, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (ICMS/DIFAL), incidente em operações interestaduais com mercadorias destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, estabelecidos no estado de Minas Gerais.

A Autuada, empresa estabelecida no município de Cariacica/ES, está submetida ao regime de recolhimento do ICMS na modalidade de débito e crédito, e tem como atividade principal o comércio varejista de equipamentos e suprimentos de informática (fls. 02).

A presente cobrança é devida em decorrência do que dispõe o art. 155, § 2º, incisos VII e VIII, da Constituição da República, c/c art. 5º, § 1º, item 11, da Lei nº 6.763/75.

São exigidos o ICMS/DIFAL, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e as Multas Isoladas, capituladas no art. 55, incisos VII, alínea “c” e XXXVII, todos da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Auto de Infração nº 01.002349887-52 (fls. 02/06) foi emitido em 11/04/22 e cientificado à Autuada em 27/04/22 (fls. 19).

Foram anexados à peça fiscal os seguintes documentos:

- Anexo 1: Relatório Fiscal (fls. 07/12);
- Anexo 2: Auto de Início de Ação Fiscal nº 10.000040672.63 (fls. 13), com cientificação à Autuada via Correios em 01/12/21, às fls. 15/16; e intimação do AIAF por edital em 25/03/22, às fls. 17;
- Anexo 3: CD-R, às fls. 18, no qual consta arquivo “SUPERCOMMERCE_Planilha.xlsx”.

Inconformada, a Autuada apresentou, tempestivamente e por responsável legal, sua Impugnação, às fls. 20/34, anexando documentos às fls. 35/81.

A Fiscalização realiza, então, reformulação do lançamento de fls. 85/87, por meio da qual exclui parcialmente o valor das Multas Isoladas, considerando a correta aplicação do percentual de 20% (vinte por cento) do valor da diferença da base de cálculo do DIFAL, percentual não aplicado no lançamento original.

Intimada da reformulação às fls. 90/91, a Impugnante apresenta aditamento à Impugnação às fls. 93/109, onde reitera os argumentos originalmente apresentados.

A Fiscalização vem, então, aos autos para apresentar sua Manifestação Fiscal de fls. 113/127.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de destaque e recolhimento e, ainda, destaque a menor sem recolhimento do ICMS, no período de 01/05/17 a 30/12/20, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (ICMS/DIFAL), incidente em operações interestaduais com mercadorias destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, estabelecidos no estado de Minas Gerais.

A matéria tratada nos autos decorre do comando constitucional expresso no art. 155, § 2º, incisos VII e VIII, da Constituição Federal/88, a partir das inovações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 87/15.

O referido dispositivo constitucional prevê que caberá ao estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, inclusive nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto. Confira-se:

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;

a) (revogada);

b) (revogada);

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;

Diante disso, os estados e o Distrito Federal editaram o Convênio ICMS nº 93/15, posteriormente alterado pelo Convênio ICMS nº 152/15, para uniformizar os procedimentos a serem observados nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS.

No âmbito da legislação tributária do estado de Minas Gerais, a referida Emenda Constitucional implicou alterações na Lei nº 6.763/75, consoante o disposto no art. 5º, § 1º, item 11, a seguir transcrito:

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:

(...)

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;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 13 A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 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), nos arts. 1º, inciso XII, e 43, § 8º, inciso II, cuidou de adensar tais comandos legais, fazendo-o nos seguintes termos:

Art. 1º O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incide sobre:

(...)

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. 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:

(...)

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, a Lei nº 6.763/75, no art. 14, § 3º, inciso II, regulamentada no RICMS/02 (art. 55, § 6º), assim dispõem:

Lei nº 6.763/75

Art. 14. 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.

(...)

§ 3º 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:

(...)

II - 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.

Decreto Estadual nº 43.080/02 (RICMS/02)

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Consoante se depreende das normas acima, é evidente o intuito de promover a repartição da arrecadação tributária incidente nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS.

Assim, tal como sempre ocorreu nas transações interestaduais envolvendo contribuintes do imposto, decidiu o legislador determinar, também, a repartição entre os estados de origem e de destino, da receita tributária relativa às operações e prestações cujo destinatário/tomador esteja enquadrado como não contribuinte do ICMS.

Apesar de a proposta que veio a resultar na Emenda Constitucional nº 87/15 ter ficado conhecida como “PEC do Comércio Eletrônico”, enquadram-se no campo de aplicação da novel 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.), assim como por pessoas físicas; ou por qualquer destinatário que não se caracterize como contribuinte do ICMS.

A Impugnante alega que o Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do RE nº 580.903/PR, reconheceu que a LC nº 87/96 não previa a exigência do DIFAL; declarou a inconstitucionalidade da lei estadual que levasse a efeito a cobrança do referido diferencial de alíquota. então, firmou entendimento que “a instituição do diferencial de alíquotas depende de previsão em lei complementar”.

Afirma, ainda, que no julgamento da ADI nº 5.866/DF, o STF entendeu que todas as regras gerais de ICMS devem ser disciplinadas por lei complementar, sob pena de inconstitucionalidade.

E aduz que, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 1.287.019/DF (Tema nº 1.093 de repercussão geral), o STF decidiu que o DIFAL sobre as operações interestaduais com mercadorias destinadas a não contribuintes do ICMS não poderia ser exigido pelos estados, enquanto não fosse regulamentado por lei complementar.

Considera estar, portanto, pacificado pelo STF o entendimento acerca da necessidade de lei complementar para exigência do DIFAL, em razão do disposto no art. 146, inciso III, da CF/88.

Assinala que em 05/01/22 foi publicada a Lei Complementar nº 190/22, que alterou a Lei Complementar nº 87/96 para incluir regras gerais sobre o DIFAL, devido em operações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final, e, nos termos do art. 150, inciso III, alínea “c” da CF/88 e do art. 3º da referida lei complementar, o início da exigência do DIFAL foi postergado para momento futuro.

Diz que na época do fato gerador, objeto do AI, de maio de 2017 a dezembro de 2020, não existia qualquer lei complementar e, dessa forma, o estado de Minas Gerais estaria exigindo o pagamento do DIFAL sem lei complementar vigente.

Sendo assim, considera inconstitucional a exigência do DIFAL pelo Fisco mineiro, em clara violação aos arts. 146, inciso III e 150, inciso III, alínea “c” da CF e ao entendimento do STF.

Contudo, não cabe razão à Impugnante.

Como afirma a Fiscalização, o STF modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em relação a diversas cláusulas do Convênio ICMS nº 93/15 para que a decisão produza efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento. A mesma solução foi aplicada em relação às respectivas leis estaduais.

No presente caso, a decisão do STF produziu efeitos somente a partir de 2022, uma vez que apenas ficaram afastadas da modulação as ações judiciais em curso sobre a questão, o que não se aplica à Impugnante.

A modulação dos efeitos da decisão do STF teve o fim de convalidar a cobrança do ICMS/DIFAL relativa aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2021, com base nas normas legislativas até então existentes (ainda sem lei federal veiculando normas gerais), exceto para ações em curso até 24 de fevereiro de 2021, conforme esclarecido pelo referido Tribunal quando do julgamento de embargos de declaração opostos no RE nº 1.287.019.

Assim, considerando que o período exigido no presente Auto de Infração foi de 01/05/17 a 30/12/20, a conduta do Fisco de exigir o ICMS/DIFAL está em consonância com a modulação em questão, bem como de acordo com a legislação de regência do ICMS descrita acima.

Verifica-se que ao ICMS exigido, foi acrescida a Multa de Revalidação, conforme previsto no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, transcrita a seguir:

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

(...)

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.

O lançamento imputou ainda, a cobrança das Multas Isoladas estabelecidas nos incisos VII, alínea “c” e XXXVII, c/c o inciso I do § 2º, todos do art. 55 da Lei nº 6.763/75, que assim dispõe:

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:

(...)

VII- por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

(...)

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas “a” e “b” deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

(...)

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;

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;
(Grifou-se)

Conforme se denota dos dispositivos acima citados, a incorreção na emissão do documento fiscal sofrerá a imputação da pena, quando deixar de consignar ou assinalar a menor, a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à operação própria ou à substituição tributária.

Contudo, a base de cálculo do ICMS/DIFAL não se enquadra em situação fiscal que possa ser considerada operação própria do emitente do documento fiscal e muito menos encontra previsão para ser considerada como vinculada às atividades sujeitas à substituição tributária.

Imperioso ressaltar a obrigatoriedade da informação, em campo próprio da NFe, tanto da BC, quanto do ICMS devido para a unidade de destino, inserida pela NT 2015.003 – versão 1.40/15, e ainda, a obrigatoriedade da informação no campo “Dados Complementares” do Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica – DANFE, na forma disposta na mesma nota técnica e na NT SINIEF nº 03/15.

Todavia, existe a necessidade de as multas isoladas aplicadas estarem atreladas a fatos subsumidos às normas em perfeita sintonia, o que não é o caso dos autos.

Portanto, excluem-se as multas isoladas exigidas na peça fiscal.

Noutro horizonte, melhor sorte teria a aplicação da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75, por se amoldar com maior perfeição às infringências, como tem ocorrido em decisões desta casa, cabendo a referência aos Acórdãos nºs 23.445/19/1ª e 23.672/21/3ª.

As questões de cunho constitucional levantadas pela Impugnante (*princípios da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, “*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*”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalte-se, no entanto, que a penalidade remanescente ora exigida (multa de revalidação) atende ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente prevista na Lei nº 6.763/75.

Assim, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências remanescentes constantes do Auto de Infração em comento.

Os demais argumentos apresentados pela Impugnante foram insuficientes para afastar as exigências fiscais.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 85/87 e, ainda, para excluir as multas isoladas por ausência de pressupostos legais de cabimento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Jesunias Leão Ribeiro (Revisor) e Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich.

Sala das Sessões, 22 de setembro de 2022.

Alexandre Périssé de Abreu
Relator

Geraldo da Silva Datas
Presidente

D