

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.679/24/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.003347679-61
Impugnação: 40.010156936-86
Impugnante: Campos Distribuidora de Equipamentos Ltda
CNPJ: 17.010855/0001-04
Proc. S. Passivo: Tiago Abreu Gontijo/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS. Imputação fiscal de falta de 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 não caracterizada nos termos do art. 5º, § 1º, item 11 da Lei nº 6.763/75. Canceladas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da mencionada lei.

Lançamento improcedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS, no período de 01/01/19 a 31/12/21, 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.

A presente cobrança é devida em decorrência do que dispõe o art. 155, § 2º, incisos VII e VIII da Constituição da República de 1988 – CR/88, c/c art. 5º, § 1º, item 11 da Lei nº 6.763/75.

Exigências de ICMS/DIFAL e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 33/54, com os seguintes argumentos, em síntese:

- aponta que a sistemática utilizada pela Fiscalização iria de encontro ao previsto no Convênio ICMS nº 93/15, que prevê expressamente a utilização da base única nas operações interestaduais a consumidor final não contribuinte do imposto;

- ressalta que a pretensão de aplicação art. 43, § 8º, inciso II do RICMS/02, aprovado pelo Decreto 43.080/02, pelo estado de Minas Gerais, criaria uma nova base

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de cálculo para o diferencial de alíquota, formando uma base de cálculo dupla ao adicionar a alíquota interna para a mercadoria em Minas Gerais;

- argui que haveria uma ofensa ao princípio da não discriminação tributária e ao princípio da capacidade contributiva;

- entende que a multa de revalidação apresenta caráter extorsivo em afronta aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco;

- requer o cancelamento do Auto de Infração ou a revisão do valor da multa de revalidação em atendimento aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco, nos termos do art. 150, inciso IV da CR/88 e o recebimento da impugnação com efeito suspensivo do crédito tributário, nos termos do arr. 151, inciso III do Código Tributário Nacional – CTN.

Pede a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização manifesta-se às págs. 92/101, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS, no período de 01/01/19 a 31/12/21, 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.

Exigências de ICMS/DIFAL e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Ressalta-se, de início, que a Fiscalização sustenta que o cálculo do valor correspondente ao ICMS/DIFAL a ser recolhido para o estado de Minas Gerais proveniente de operação de circulação de mercadoria a consumidor final não contribuinte localizado neste estado não se deu de acordo com o art. 43, § 8º, inciso II do RICMS/02, aprovado pelo Decreto nº 43.080 de 13 de dezembro de 2002.

Isto posto, conforme é sabido, o art. 155 da CF/88, o qual cuida da previsão constitucional dos tributos estaduais, mormente o ICMS, foi alterado pela EC nº 87/15, para tratar dos novos critérios e da nova relação tributária do ICMS/DIFAL nas operações destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, *in verbis*:

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;

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;

(...)

À luz das normas em comento, caso a venda se processe a destinatário não contribuinte, o remetente deve promover o recolhimento do ICMS/DIFAL e, na hipótese de contribuinte do imposto, o destinatário se sujeita à obrigação.

Diante disso, foi editado o Convênio CONFAZ ICMS nº 93/15 para tratar das questões relacionadas aos novos critérios da estrutura do tributo a saber: o critério material, espacial e temporal e os contornos da nova sujeição ativa e passiva do tributo.

Esclareça-se, por oportuno, que os estados e o Distrito Federal editaram o Convênio ICMS nº 93/15, posteriormente alterado pelo Convênio ICMS nº 152/15, no sentido de uniformizar os procedimentos a serem observados nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS.

Pelos termos do convênio celebrado, restou estabelecido que, nas operações destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, as quais foram tratadas no instrumento normativo, o valor concernente ao ICMS/DIFAL deveria ser recolhido pelo remetente do bem ao estado de destino.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, no tocante ao critério quantitativo da regra matriz de incidência, foi avençado no Convênio que, para o cálculo da quantia a ser recolhida ao estado de destino nas operações interestaduais, deveria ser utilizada a seguinte sistemática:

1. Apuração do ICMS total devido na operação pela aplicação da alíquota interna do Estado de destino à base de cálculo (valor da operação);
2. Aplicação da alíquota interestadual sobre o valor da operação (base de cálculo) para apuração do importe devido ao Estado de origem;
3. Recolhimento da diferença entre o ICMS total devido na operação e o recolhido ao Estado de origem para o Estado de destino

Segue, em forma de equação, o cálculo matemático a ser utilizado em tais operações, conforme Convênio - CONFAZ ICMS nº 93/15:

$ICMS \text{ origem} = BC \times ALQ \text{ inter}$ $ICMS \text{ destino} = [BC \times ALQ \text{ intra}]$;

ICMS origem em que:

BC = base de cálculo do imposto, observado o disposto no § 1º;

ALQ inter = alíquota interestadual aplicável à operação ou prestação;

ALQ intra = alíquota interna aplicável à operação ou prestação no Estado de destino.

Nesse diapasão, veja-se a dicção da Cláusula Segunda do Convênio CONFAZ ICMS nº 93/15:

Convênio ICMS nº 93/15

Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada.

(...)

C O N V Ê N I O

(...)

Cláusula segunda. Nas operações e prestações de serviço de que trata este convênio, o contribuinte que as realizar deve:

(...)

§ 1º A base de cálculo do imposto de que tratam os incisos I e II do caput é única e corresponde ao valor da operação ou o preço do serviço, observado o disposto no § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. § 1º-A

(...)

O ICMS devido as unidades federadas de origem e destino deverão ser calculados por meio da aplicação das seguintes fórmulas:

$ICMS \text{ origem} = BC \times ALQ \text{ inter}$ $ICMS \text{ destino} = [BC \times ALQ \text{ intra}]$

- ICMS origem, em que:

BC = base de cálculo do imposto, observado o disposto no § 1º;

ALQ inter = alíquota interestadual aplicável à operação ou prestação;

ALQ intra = alíquota interna aplicável à operação ou prestação no Estado de destino.

Assim, cumpre salientar que como é cediço, o ICMS, por sua natureza, é calculado pela sistemática do “*cálculo por dentro*”, na qual o valor do imposto compõe a sua própria base de cálculo, sendo que em relação ao ICMS/DIFAL, manteve-se a mesma lógica, conforme § 1º da Cláusula Segunda do Convênio nº 93/15.

Para tanto, o ICMS embutido na base de cálculo é o calculado pela alíquota interna.

Além do mais, tal dispositivo disciplinou que a base de cálculo deveria ser única, ou seja, o valor do ICMS devido ao estado de destino e ao estado de origem deveria ser extraído de uma mesma base de cálculo, aplicando-se a alíquota interestadual da origem para cálculo do valor devido a este estado (origem) e alíquota interna do destino, com a conseqüente apuração da diferença do já recolhido à origem, para cômputo da quantia devida ao estado de destino.

Ocorre que em inobservância aos ditames do convênio celebrado, a Fiscalização, com fundamento em suposta observância às diretrizes do art. 43, § 8º, inciso II do Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002 (RICMS/02), notificou a Impugnante para que recolhesse o ICMS/DIFAL devido ao estado de Minas Gerais a partir da utilização de base dupla.

No entendimento do Fisco, após a apuração do ICMS destinado ao estado origem por meio da equação - Valor da operação x Alíquota Interestadual da origem, a Impugnante deveria embutir novamente ao valor da operação a quantia correspondente à alíquota interna do estado de Minas Gerais para apuração da base de cálculo sobre a qual deveria incidir a alíquota interna para o recolhimento do ICMS/DIFAL devido a este estado.

A Fiscalização, como visto, reconhece a existência da base de cálculo informada no documento fiscal e sobre a operação aplica mais 18% (dezoito por cento), traduzindo uma base de cálculo “*dupla*”.

Ora, se o remetente destacou 6% (seis por cento) e 12% (doze por cento) no documento fiscal, não caberia à Fiscalização, há de convir, aplicar mais 18% (dezoito por cento) como defendido pelo Estado no caso concreto. Não tem legalidade e nem razoabilidade neste entendimento.

Portanto, completamente equivocada a acusação fiscal no caso em comento, pelo que, o trabalho fiscal aqui não deve prevalecer.

Diante disso, canceladas as exigências do ICMS correspondente, bem como da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em determinar a juntada de Substabelecimento no SIARE no prazo de 24 horas. No mérito, por maioria de votos, em julgar improcedente o lançamento. Vencido o Conselheiro Wertson Brasil de Souza (Revisor), que o julgava procedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Lucas Emanuel Ferreira Pereira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Mário Eduardo G. Nepomuceno Júnior. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles.

Sala das Sessões, 03 de abril de 2024.

Antônio César Ribeiro
Relator

André Barros de Moura
Presidente

CSP

Acórdão: 23.679/24/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.003347679-61
Impugnação: 40.010156936-86
Impugnante: Campos Distribuidora de Equipamentos Ltda
CNPJ: 17.010855/0001-04
Proc. S. Passivo: TIAGO ABREU GONTIJO/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

Voto proferido pelo Conselheiro Wertson Brasil de Souza, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Entenderam os demais Conselheiros que o lançamento era improcedente, uma vez que a Impugnante havia destacado o ICMS/DIFAL em suas notas fiscais, no campo observações, aplicando a alíquota de 6% sobre a mesma base de cálculo da operação na qual foi também destacado o imposto devido à UF de origem à alíquota de 12%.

Tome-se por referência a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) nº 011.915, de 03/11/19. Nela consta a BC_ICMS OP no valor de R\$ 2.016,00. O ICMS_OP destacado à alíquota interestadual de 12% foi R\$ 241,92.

O ICMS_DIFAL declarado no campo Reservado ao Fisco foi R\$ 120,96, a saber, aplicação direta da alíquota de 6% sobre a mesma BC_ICMS OP: $6\% \times 2.016,00 = 120,96$.

Em que pese o esforço da Impugnante em cumprir a norma tributária, o cálculo efetuado contraria o disposto no § 8º do art. 43 do RICMS/02, *in verbis*:

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

Por esse dispositivo legal, a Impugnante teria que excluir o valor do imposto da operação interestadual, a saber: $R\$ 2.016,00 - R\$ 241,92 = R\$ 1.774,08$ (subalínea "a.1").

Encontrado o valor acima, embutir nele o ICMS a consumidor final neste estado, no caso, 18%, encontrando-se a seguinte $BC = 1.774,08 \div 0,82$. $BC = R\$ 2.163,51$ (subalínea "a.2").

Sobre o valor acima obtido, aplicar a alíquota interna (18%). $ICMS\ Interno = R\$ 2.163,51 \times 0,18$. $ICMS\ Interno = R\$ 389,43$ (alínea "b").

Também sobre o valor obtido conforme a subalínea "a.2", aplicar a alíquota interestadual de 12% e encontrar o ICMS operação interestadual, a saber: $ICMS\ interestadual = 12\% \times R\$ 2.163,51$. $ICMS\ Interestadual = R\$ 259,62$ (alínea "c").

$Valor\ do\ ICMS/DIFAL = R\$ 389,43 - R\$ 259,62 \Rightarrow R\$ 129,81$.

Confrontando-se com o valor do ICMS/DIFAL informado na NF-e, verifica-se um destaque a menor da ordem de $R\$ 8,95$ ($R\$ 129,81 - R\$ 120,96$).

É incorreta a presunção adotada pelos colegas Conselheiros de que a base de cálculo da OP interestadual já embutia o imposto da operação interna da unidade de destino.

Há que se conhecer o preço das mercadorias antes de nele embutir o ICMS, pois, se a tese dos ilustres Julgadores persistir, isso poderá majorar, indevidamente a carga tributária do remetente das mercadorias.

Veja-se o caso acima. Se correta a tese dos ilustres Julgadores, o preço de venda da mercadoria sem o imposto na unidade de destino seria $R\$ 2.016,00 - R\$ 2.016,00 \times 18\%$ ($R\$ 362,88$) = $R\$ 1.653,12$.

Esse preço de venda da mercadoria é falso. O verdadeiro preço de venda é $R\$ 2.016,00 - (R\$ 2.016,00 \times 12\%) \Rightarrow R\$ 2.016,00 - R\$ 241,92 = R\$ 1.774,08$.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Se estivesse correta a tese dos ilustres Conselheiros, o preço de venda sem o ICMS interestadual seria R\$ 1.653,12. Está provado não ser verdadeiro, porque o preço de venda real é R\$ 1.774,08 e é ele que foi tomado para destacar o ICMS OP interestadual e não o outro de R\$ 1.653,12.

A decisão da câmara ignora o real preço das mercadorias antes da inclusão do ICMS.

No caso da NF-e acima, o valor total da NF-e deveria ser R\$ 2.163,51.

Ao verificar-se a planilha de cálculo do ICMS/DIFAL deste referido PTA, a Fiscalização embutiu o imposto à alíquota interna de 18% na base de cálculo do ICMS destacada na NF-e, desrespeitado o disposto na subalínea “a.1” acima.

Assim, para a NF-e aqui em análise, a Fiscalização apresentou uma BC_OP interna de $R\$ 2.016,00 \div 0,82 \Rightarrow R\$ 2.458,54$.

Está incorreto o cálculo da Fiscalização, no entanto, a Autuação e os fatos geradores estão corretamente descritos e embasados em Lei.

Assim, evoco aqui o art. 92 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 92. As incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida.

Deste modo, tendo em vista o disposto no artigo acima do RPTA, deveria a 2ª Câmara decidir pela procedência parcial do lançamento, determinando que a Fiscalização recalculasse a BC adotada, excluindo-se o ICMS OP interestadual, conforme o disposto na subalínea “a.1” do § 8º do art. 43 do RICMS/02.

Sala das Sessões, 03 de abril de 2024.

Wertson Brasil de Souza
Conselheiro