

Acórdão: 22.965/21/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001815379-05
Impugnação: 40.010151665-89
Impugnante: Elétrica Luz Comercial de Materiais Elétricos Eireli
CNPJ: 00.226324/0001-42
Proc. S. Passivo: Liandro dos Santos Tavares/Outro(s)
Origem: DF/Varginha

EMENTA

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - 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. 5º, § 1º, item 11, da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da mencionada lei.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS, no período de 01/02/16 a 31/12/19, 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 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.

Exige-se o ICMS/DIFAL e a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 16/40, anexando os documentos às fls. 41/107.

A Fiscalização, nos termos do art. 145, inciso III e art. 149, ambos do CTN, reformula o lançamento, conforme Termo de Reformulação do Lançamento às fls. 111, para corrigir erro de sistema para suprimir a duplicidade de valores exigidos no Auto de Infração em referência, conforme Demonstrativo do Crédito Tributário anexado às fls. 112/113.

Aberta vista, a Impugnante não se manifesta.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 117/122.

Em sessão realizada em 25/08/21, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pelo Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves, nos termos da Portaria nº 04, de 16/02/01, marcando-se extrapauta para o dia 09/09/21, ficando proferidos os votos das Conselheiras Gislana da Silva Carlos (Relatora), Ivana Maria de Almeida (Revisora) e Cindy Andrade Morais, que julgavam parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 111 dos autos.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS, no período de 01/02/16 a 31/12/19, 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, conforme relação contida na planilha de fls. 11.

A matéria decorre do comando constitucional expresso nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal/88, com as inovações veiculadas pela Emenda Constitucional nº 87/15.

Com efeito, esse 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:

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, 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.

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:

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:

(...)

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 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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), em seus 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;

d) o imposto devido corresponderá à diferença positiva entre os valores obtidos na forma das alíneas "c" e "b".

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto à responsabilidade pelo recolhimento do diferencial de alíquota na hipótese ora em análise, a Lei nº 6.763/75, em seu art. 14, § 3º, inciso II, bem como o 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.

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;

Efeitos de 1º/01/2016 a 16/06/2016 - Acrescido pelo art. 3º, e vigência estabelecida pelo art. 13, ambos do Dec. nº 46.930, de 30/12/2015:

"I - em se tratando de operação ou prestação de serviço destinada a contribuinte do imposto situado neste Estado, o destinatário da

mercadoria, bem ou serviço, inclusive a pessoa enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte;

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, inclusive a pessoa enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte estabelecida em outra unidade da Federação.”

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)

Consoante se depreende das normas supratranscritas, resulta 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, aprouve ao legislador determinar também a repartição, entre os estados de origem e de destino, da receita tributária relativa às operações e prestações cujo destinatário/tomador caracterize-se como não contribuinte do ICMS.

Vale destacar que, 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), bem como por pessoas físicas; enfim, por qualquer destinatário que não se caracterize como contribuinte do ICMS.

A Impugnante contesta o lançamento alegando que os destinatários das mercadorias são isentos do pagamento do diferencial de alíquota. Afirma que os órgãos públicos, tais como prefeituras, possuem imunidade total, não incidência do diferencial de alíquotas.

Cita julgados do STJ, que atestam a necessidade do “ônus financeiro legal” para se atribuir da legitimidade a alguém para contestar a obrigação tributária.

Entretanto, a Constituição Federal, no seu art. 150, § 6º, dispõe que qualquer isenção só poderá ser concedida por lei específica. A Impugnante não cita qual lei concederia a alegada isenção aos destinatários de suas operações com mercadorias destinadas ao estado de Minas Gerais.

Cabe citar que, na legislação tributária do estado de Minas Gerais, não há nenhum dispositivo que concede isenção nas operações com mercadorias destinadas aos destinatários em Minas, objetos do presente Auto de Infração.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 111, inciso II, estabelece que a legislação que disponha sobre a outorga de isenção deve ser interpretada literalmente, não comportando interpretações ampliativas nem integração.

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

(...)

II - outorga de isenção;

(...)

Sustenta, ainda, a Impugnante, que o Convênio Confaz nº 93/15 foi omissivo quanto às operações de mercadorias que possuem como destinatários municípios e órgãos públicos no tocante ao fato de que esses destinatários não estariam sujeitos ao recolhimento do diferencial de alíquota.

O Convênio Confaz nº 93/15, em sua cláusula primeira, disciplina que quando o consumidor final não for contribuinte do ICMS devem ser observadas as disposições previstas neste convênio. O Auto de Infração observou todas as cláusulas do referido convênio. A cláusula segunda, inciso I, alínea “c” c/c cláusula primeira dispõem que cabe ao remetente recolher o imposto quando o destinatário não for contribuinte.

Cláusula primeira Nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, devem ser observadas as disposições previstas neste convênio.

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

I - se remetente do bem:

a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na operação;

b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a operação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;

c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea "a" e o calculado na forma da alínea "b";

Quanto à alegação de não incidência do ICMS em relação ao DIFAL, verifica-se que os destinatários das operações com mercadorias objetos do presente Auto de Infração, localizados no estado de Minas Gerais, não estão amparados pela imunidade recíproca, visto que o art. 150, inciso VI, alínea "a", da CF/88, delimitou a imunidade recíproca para patrimônio, rendas ou serviços, uns dos outros.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

(...)

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

De acordo com o disposto no § 2º do mesmo artigo, a imunidade abarca, também, as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público e as autarquias vinculadas a essas pessoas políticas, desde que a atividade preponderante esteja relacionada com a atuação estatal.

Verifica-se que a chamada imunidade recíproca alcança tão somente os impostos que gravam diretamente o patrimônio, a renda ou os serviços, estabelecidos no Capítulo III do Título III do Código Tributário Nacional (CTN), e os incidentes sobre serviços. A interpretação do dispositivo constitucional não comporta extensão, não alcançando o ICMS.

A Impugnante é fornecedora de materiais elétricos e de iluminação, logo, comercializa produtos que não se enquadram nas hipóteses elencadas no dispositivo constitucional invocado.

Outra alegação da Impugnante é no sentido de que a cobrança do ICMS diferencial de alíquota (DIFAL), carece de regulamentação de lei complementar e que a Emenda Constitucional nº 87/15 não autoriza os estados, por meio do Convênio Confaz nº 93/15, a exigir o diferencial de alíquota dos entes políticos.

Tal entendimento, contudo, não merece prosperar, com base nos argumentos apresentados adiante.

Segundo a Constituição da República, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária. No entanto, cabe ao estado membro legislar de forma plena sobre a matéria reservada à norma geral, enquanto a União não exercer sua competência (art. 24, inciso I, § 3º):

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

(...)

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

(Grifou-se)

Assim, não tendo a União exercido a sua competência para estabelecer normas gerais sobre ICMS, compete aos estados membros legislar sobre o referido imposto de forma plena.

Dessa forma, o estado de Minas Gerais, exercendo sua competência legislativa, introduziu a matéria tanto na Lei nº 6.763/75 quanto no RICMS/02, conforme legislação posta anteriormente.

A respeito, mencione-se decisão judicial sobre o tema que refuta a tese da Impugnante de que seria necessária a edição de uma lei complementar para instituir a cobrança do diferencial de alíquota:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. LITIGÂNCIA DE MÁ-FÉ. ICMS. RECOLHIMENTO DE DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS INTERNA E INTERESTADUAL. EC 87/15. LEI 5.546/15. REGULAÇÃO POR LEI COMPLEMENTAR. DESNECESSIDADE. SENTENÇA MANTIDA. 1. É LITIGANTE DE MÁ-FÉ AQUELE QUE RECORRE DE SENTENÇA QUE LHE FOI DESFAVORÁVEL, MAS DESISTE DO RECURSO ANTES DO JULGAMENTO, E DISTRIBUI NOVA PETIÇÃO A OUTRO JUÍZO, COM O MESMO OBJETO, PRETENDENDO OBTER PRONUNCIAMENTO JUDICIAL FAVORÁVEL. 2. O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA GARANTE AO ESTADO DE DESTINO A PARCELA QUE LHE CABE NA PARTILHA DO ICMS SOBRE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS, EVITANDO, CASO NÃO EXISTISSE, A OCORRÊNCIA DE GRAVE DISTORÇÃO NA SISTEMÁTICA NACIONAL DESSE IMPOSTO. 3. **A INEXISTÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR NÃO INVIABILIZA O EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS,** EM FACE DE DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL QUE PREVÊ A DISTRIBUIÇÃO DAS RECEITAS POR MEIO DO DIFAL. 4. RECURSO CONHECIDO, MAS NÃO PROVIDO. SENTENÇA MANTIDA. UNÂNIME.

(TJ DF 07038341720188070018 DF 0703834-17.2018.8.07.0018, RELATOR ROMEU GONZAGA NEIVA, DATA DE JULGAMENTO: 20/03/2019, 7ª TURMA CÍVEL, DATA DE PUBLICAÇÃO: PUBLICADO NO DJE: 25/09/2019. PÁG.: SEM PÁGINA CADASTRADA.) (GRIFOU-SE)

Isso posto, nos termos do disposto no inciso II do § 3º do art. 14 da Lei nº 6.763/75 e no inciso III do § 6º do art. 55 do RICMS/02, anteriormente transcritos, incumbe à Impugnante o dever de recolher o ICMS/DIFAL devido a Minas Gerais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registre-se que o lançamento observou as regras contidas no art. 43, § 8º, inciso II, do RICMS/02, que determina a forma de cálculo do diferencial de alíquota.

Ressalta-se que a Fiscalização promoveu a reformulação do lançamento às fls. 111, para corrigir erro de sistema para suprimir a duplicidade de valores exigidos no Auto de Infração em referência, conforme Demonstrativo do Crédito Tributário anexado às fls. 112/113.

Ante o descumprimento da obrigação tributária, correta a exigência do ICMS remanescente, bem como da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 25/08/21. ACORDA a 2ª 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. 111 dos autos. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Ivana Maria de Almeida (Revisora) e Cindy Andrade Moraes.

Sala das Sessões, 09 de setembro de 2021.

**Gislana da Silva Carlos
Relatora**

**Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente**