

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.205/22/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001680967-47
Impugnação: 40.010151030-56
Impugnante: N S F Indústria e Comércio de Equipamentos Para Instalações Comerciais Ltda
CNPJ: 00.490414/0001-46
Proc. S. Passivo: Augusto Fauvel de Moraes/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - RJ

EMENTA

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS. Constatada a falta de recolhimento do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a 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. Corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da mencionada lei. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS destacado em notas fiscais eletrônicas, no período de janeiro a agosto de 2019, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual (ICMS/DIFAL), incidente em operações interestaduais com mercadorias destinadas a consumidores finais, não contribuintes do imposto, estabelecidos no estado de Minas Gerais.

O Sujeito Passivo, estabelecido no município de São Carlos, estado de São Paulo, com atividade econômica principal de “fabricação de móveis com predominância de metal”, é responsável tributário, por força do Convênio ICMS nº 93/15, pelo recolhimento do ICMS correspondente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual, nas remessas de mercadorias para consumidores finais, não contribuintes do ICMS, estabelecidos no estado de Minas Gerais, conforme previsão na Emenda Constitucional nº 87/15.

Observa-se que o Sujeito Passivo, não inscrito no cadastro de contribuintes do estado de Minas Gerais, destacou nas notas fiscais eletrônicas o DIFAL – NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS devido ao estado de Minas Gerais, porém não efetuou o recolhimento.

A exigência se fundamenta no art. 155, § 2º, incisos VII e VIII, da Constituição da República, c/c art. 5º, § 1º, item 11, da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse sentido, foram exigidas as rubricas de ICMS/DIFAL e da Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 27/40, contra a qual a Fiscalização se manifesta às fls. 52/71.

A 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, na sessão do dia 29/06/21, em preliminar, à unanimidade, converte o julgamento em diligência para que a Fiscalização apresentasse a metodologia adotada no cálculo do ICMS DIFAL e a memória de cálculo, por nota fiscal objeto do lançamento e constante do Anexo 3 do Auto de Infração, correlacionando o ICMS DIFAL apurado com o valor destacado no campo “Dados Adicionais” das notas fiscais, bem como apontasse se foi observada a forma determinada pelo § 8º do art. 43 do RICMS, também objeto da Orientação Tributária DOLT/SUTRI nº 002/2016, no que se refere à apuração da diferença entre o imposto calculado pela alíquota interna e o imposto calculado pela alíquota interestadual. Em seguida, determina-se vista ao Sujeito Passivo (fls. 74).

A Fiscalização apresenta informações às fls. 76/132, juntando documentos às fls. 133/144.

Intimada da juntada de documentos, a Autuada não se manifesta.

Em nova sentada de julgamento, em 16/02/22, a 2ª Câmara decide, em preliminar, à unanimidade, em converter o julgamento em diligência para que a Fiscalização esclarecesse a metodologia para cálculo do DIFAL, fls. 77/78, considerando a fundamentação legal para exigência do tributo, art. 43, § 8º, inciso II do RICMS/02, constante do Auto de Infração, determinando, em seguida, vista dos autos ao Sujeito Passivo (fls. 147).

A Fiscalização comparece aos autos e apresenta relatório detalhado às fls. 149/176.

Intimada das informações apresentadas pela Fiscalização, o Sujeito Passivo não se manifesta.

DECISÃO

Da Preliminar

O Conselheiro relator, entendendo tratar-se de crédito tributário de natureza não contenciosa, nos termos do art. 102, inciso I, c/c § 2º, inciso II, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, entende que os autos do processo deveriam retornar à origem para as providências cabíveis.

Contudo, sua proposição foi rejeitada pelos demais Conselheiros.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS destacado nas notas fiscais eletrônicas, no período de janeiro a agosto de 2019,

correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual (ICMS/DIFAL), incidente em operações interestaduais com mercadorias destinadas a consumidores finais, não contribuintes do imposto, estabelecidos no estado de Minas Gerais.

O Sujeito Passivo, estabelecido no município de São Carlos, estado de São Paulo, com atividade econômica principal de “fabricação de móveis com predominância de metal”, é responsável tributário, por força do Convênio ICMS nº 93/2015, pelo recolhimento do ICMS correspondente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas remessas de mercadorias para consumidores finais, não contribuintes do ICMS, estabelecidos no estado de Minas Gerais, conforme previsão na Emenda Constitucional nº 87/15.

Observa-se que o Sujeito Passivo, não inscrito no cadastro de contribuintes do estado de Minas Gerais, destacou nas notas fiscais eletrônicas o DIFAL – NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS devido ao estado de Minas Gerais, porém não efetuou o recolhimento.

A exigência se fundamenta no art. 155, § 2º, incisos VII e VIII, da Constituição da República, c/c art. 5º, § 1º, item 11, da Lei nº 6.763/75.

Nesse sentido, foram exigidas as rubricas de ICMS/DIFAL e da Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

A Emenda Constitucional nº 87/15 promoveu alterações significativas nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição da República de 1988, além de ter incluído o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

A citada emenda constitucional outorgou nova competência tributária aos Estados relacionada ao ICMS, qual seja, o diferencial de alíquota nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias e serviços a consumidor final, não contribuinte do imposto.

As redações anteriores dos incisos VII e VIII do referido § 2º previam a incidência do imposto relativo à diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem mercadorias e serviços a consumidor final, contribuinte do ICMS, localizado em outro Estado e, após as alterações promovidas pela EC nº 87/15, o imposto referente a esta diferença também passou a ser devido nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto.

Diante dessa nova competência, o estado de Minas Gerais instituiu este novo fato gerador por meio da Lei nº 21.781, de 1º de outubro de 2015, que incluiu os itens 11 e 12 ao § 1º do art. 5º da Lei nº 6.763/75.

Dessa forma, a partir de 1º de janeiro de 2016, também constituem fato gerador do ICMS as operações interestaduais, presenciais ou não, que destinem mercadorias a consumidor final não contribuinte do imposto, localizado em Minas Gerais, bem como as prestações interestaduais de serviço destinadas a este Estado, tomadas por consumidor final não contribuinte do ICMS, todos em relação à parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna estabelecida para a mercadoria ou serviço neste Estado e a alíquota interestadual.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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, aprovado pelo Decreto nº 43.080/02, em seus arts. 1º, inciso XII, e 43, § 8º, inciso II, cuidou de normatizar a matéria:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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".

Quanto à responsabilidade pelo recolhimento do diferencial de alíquota na hipótese em análise, a Lei nº 6.763/75 e o RICMS/02 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, são contribuintes do imposto:

(...)

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.

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, coube 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 da Emenda Constitucional nº 87/15 ter ficado conhecida como “PEC do Comércio Eletrônico”, enquadram-se no campo de aplicação da nova 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 defende a tese da inexistência de norma complementar infraconstitucional capaz de delinear os balizadores para a exigência do tributo em comento. Nesse sentido, aduz que a EC nº 87/15 criou nova hipótese de incidência não contemplada pela Lei Complementar nº 87/96.

Analisa que, se a Lei Complementar nº 87/96 não faz previsão do recolhimento do ICMS/DIFAL e se o regramento estadual do ICMS deve se ater à lei complementar, conclui serem inválidas as disposições da legislação estadual relativas ao tema.

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

De fato, 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):

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

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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 em relação à matéria, compete aos estados membros legislar sobre o referido imposto de forma plena.

Nesse sentido, 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.

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, já transcritos, incumbe à Impugnante o dever de recolher o ICMS/DIFAL devido ao 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.

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

Cumpra-se que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADI 5.469 e o RE nº 1.287.019 (Tema 1093 da Repercussão Geral), decidiu pela necessidade da edição de lei complementar para que os Estados e o Distrito Federal possam exigir, a partir de 2022, a diferença entre as alíquotas interna e interestadual - DIFAL, nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS, nos termos previstos na Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015.

Contudo, o próprio Supremo Tribunal Federal modulou os efeitos da decisão em referência, para o fim de convalidar a cobrança do ICMS-DIFAL relativa aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2021, com base no cenário legislativo até então existente (ainda sem a lei complementar federal veiculando normas gerais), exceto para as 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.

Reitera-se que o lançamento cuida de fatos geradores do período de janeiro a agosto de 2019.

Salienta-se que, em 5 de janeiro de 2022, foi publicada a Lei Complementar Federal nº 190, de 4 de janeiro de 2022, alterando a Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, para regulamentar a cobrança da diferença entre as alíquotas interna e interestadual - DIFAL nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS, com fundamento na Emenda Constitucional nº 87, de 2015.

Observa-se que a Lei Complementar Federal nº 190, de 2022, em seu art. 3º, estabeleceu a *vacatio legis* de noventa dias, para a produção dos efeitos de seus dispositivos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A cobrança do ICMS-DIFAL no Estado de Minas Gerais já havia sido instituída por meio da Lei Estadual nº 21.781, de 1º de outubro de 2015, publicada em 2 de outubro de 2015 e com eficácia a partir de 1º de janeiro de 2016.

Contudo, após a edição da Lei Complementar Federal nº 190, de 2022, o Estado de Minas Gerais decidiu que o ICMS nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto - ICMS-DIFAL – somente será exigido a partir de 5 de abril de 2022.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, por maioria de votos, em rejeitar a proposta de retorno dos autos à origem formulada pelo Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles (Relator), por tratar-se, no seu entendimento, de crédito tributário de natureza não contenciosa, nos termos do inciso I do art. 102 c/c inciso II do § 1º, ambos do RPTA. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Wertson Brasil de Souza e Flávia Sales Campos Vale.

Sala das Sessões, 10 de agosto de 2022.

**Edwaldo Pereira de Salles
Relator**

**André Barros de Moura
Presidente / Revisor**