

Acórdão: 23.785/24/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.003702630-80
Impugnação: 40.010157919-39
Impugnante: Eurotech Tecnologia Ltda
CNPJ: 39.496569/0002-06
Proc. S. Passivo: Bruna Oliveira
Origem: DF/Uberlândia

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 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. Corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da mencionada lei.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS, no período de maio a dezembro de 2021 e janeiro a agosto, e outubro, de 2023, 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 Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88) c/c art. 5º, § 1º, item 11 da Lei nº 6.763/75.

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

O processo foi instruído com Auto de Infração, Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF, rastreamento correios - AIAF entregue, Relatório Fiscal, Anexo 1: Planilha “Apuração ICMS Difal”, Anexo 2: Planilha “Devoluções”, Anexo 3: Planilha “ICMS Difal a recolher”, Anexo 4: Consulta simples nacional e Anexo 5: Notas fiscais exemplificativas.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por sua procuradora regularmente constituída, Impugnação às págs. 28/44, com os argumentos a seguir elencados, em síntese:

- argui a nulidade do Auto de Infração, ao argumento de falta de segurança jurídica, devido à falta de norma reguladora válida até 2022 e a publicação da Lei Complementar (LC) nº 190/22;

- aduz que o Fisco desconsiderou a redução da base de cálculo prevista no item 45, Parte 1, Anexo II do RICMS/23, que poderia lhe isentar de efetuar o pagamento do ICMS/DIFAL;

- aponta que o cliente final é órgão público e conseqüentemente não contribuinte do ICMS, portanto, a base de cálculo deveria ser calculada de forma simples e não com forma dupla;

- argui inconstitucionalidade da Lei Complementar (LC) nº 190/22, pois estabeleceu duas bases de cálculo para o mesmo fato gerador do imposto devido ao estado de destino;

- requer a anulação do Auto de Infração ou a revisão dos valores apurados a título de ICMS/DIFAL, considerando as reduções de base de cálculo e aplicação da base simples.

Pede a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização manifesta-se às págs. 56/71, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

Da Instrução Processual

Em sessão realizada em 11/09/24, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pelos Conselheiros Wertson Brasil de Souza e Juliana de Mesquita Penha, nos termos do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, marcando-se extrapauta para o dia 18/09/24, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Antônio César Ribeiro (Relator) e Ivana Maria de Almeida (Revisora), que, em preliminar, rejeitavam a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, julgavam procedente o lançamento (págs.72).

DECISÃO

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se

legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS, no período de maio a dezembro de 2021 e janeiro a agosto, e outubro, de 2023, 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 nos anexos do e-PTA (provas) de págs. 13/22.

A relação das notas fiscais da Autuada que foram destinadas a não contribuinte do imposto em Minas Gerais (MG), com os cálculos do ICMS/DIFAL a recolher constam nas planilhas “APURAÇÃO ICMS DIFAL”, “DEVOLUÇÕES” e “ICMS DIFAL A RECOLHER”.

Pela análise do feito em discussão, vê-se que o trabalho fiscal está em consonância com o que dispõe a legislação tributária.

A matéria decorre do citado comando constitucional expresso nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155, com as inovações veiculadas pela Emenda Constitucional (EC) 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:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

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 e no art. 13, § 1º - C, 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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 (RICMS/02), em seus arts. 1º, inciso XII e 43, § 8º, inciso II (RICMS/23, arts. 3º, inciso V e 12, inciso VIII, alíneas “a”, “b”, “c” e “d”), cuidou de adensar tais comandos legais, fazendo-o nos seguintes termos:

RICMS/02

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".

(...)

RICMS/23

Art. 3º - A incidência do ICMS sobre as operações relativas à circulação de mercadorias alcança também:

(...)

V - 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. 12 - Salvo disposição diversa prevista neste regulamento, a base de cálculo do ICMS é:

(...)

VIII - na operação interestadual que destine mercadoria ou bem a consumidor final não contribuinte do imposto, localizado neste Estado, a que se refere o inciso V do art. 3º deste regulamento, o valor da operação, observado o seguinte:

a) para fins do disposto no art. 18 deste regulamento, no valor da operação 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 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 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) e o RICMS/23 (art. 23 e art. 24, inciso XVII), 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

RICMS/23

Art. 23 - 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.

Art. 24 - Incluem-se entre os contribuintes do imposto:

(...)

VIII - o remetente da mercadoria ou bem, exceto microempresa ou empresa de pequeno porte estabelecida em outra unidade da Federação, na 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 e a alíquota interestadual, na hipótese do inciso V do art. 3º deste regulamento;

(...)

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.

A Impugnante contesta o lançamento alegando que não foram consideradas as reduções de base de cálculo previstas no item 45 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/23, que poderiam lhe isentar de efetuar o pagamento do ICMS/DIFAL. Veja-se a legislação mencionada:

Parte 1- Anexo II do RICMS/23

Das Hipóteses de Redução da Base de Cálculo

Item 45 - Operação de saída interna de produtos da indústria de informática e de automação relacionados na Parte 9 deste anexo e fabricados

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

por estabelecimento industrial que atenda às disposições do art. 4º da Lei Federal nº 8.248, de 23 de outubro de 1991, tributada à alíquota de:

- a) 18% (dezoito por cento), (Redução de 61,11%);
- b) 12% (doze por cento), (Redução de 41,66%).

45.1 - Para os efeitos do disposto neste item, o estabelecimento fornecedor constará das notas fiscais relativas à comercialização da mercadoria:

a) tratando-se da indústria fabricante do produto, o número do ato pelo qual foi concedida a isenção ou redução do IPI, conforme o caso;

b) tratando-se dos demais contribuintes, além da indicação referida na alínea "a", a identificação do fabricante (razão social, números de inscrição estadual e no CNPJ e endereço) e o número da nota fiscal relativa à aquisição original da indústria, ainda que a operação seja realizada entre estabelecimentos comerciais.

(...)

(Grifou-se)

45.2 - O estabelecimento adquirente da mercadoria exigirá do seu fornecedor as indicações referidas no subitem 45.1.

(...)

Eficácia até 31/12/2032 - Convênio ICMS 190/17 e Decreto nº 47.394/18 (itens 38 e 544 do Anexo I)

Oportuno esclarecer que as hipóteses de redução da base de cálculo, encontram-se previstas no item 44 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02. Confira-se:

Parte 1- Anexo IV do RICMS/02

Das Hipóteses de Redução da Base de Cálculo

Item 44 - Saída, em operação interna, de produtos da indústria de informática e de automação relacionados na Parte 9 deste anexo e fabricados por estabelecimento industrial que atenda às disposições do art. 4º da Lei Federal nº 8.248, de 23 de outubro de 1991:

- a) 18% (dezoito por cento), (Redução de 61,11%);
- b) 12% (doze por cento), (Redução de 41,66%).

44.1 - Para os efeitos do disposto neste item, o estabelecimento fornecedor, exceto quando se tratar de operação acobertada por documento fiscal emitido por equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF -, constará das notas fiscais relativas à comercialização da mercadoria:

a) tratando-se da indústria fabricante do produto, o número do ato pelo qual foi concedida

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a isenção ou redução do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, conforme o caso;

b) tratando-se dos demais contribuintes, além da indicação referida na alínea anterior, a identificação do fabricante (razão social, números de inscrição estadual e no CNPJ e endereço) e o número da nota fiscal relativa à aquisição original da indústria, ainda que a operação seja realizada entre estabelecimentos comerciais.

(...)

(Grifou-se)

44.2 -O estabelecimento adquirente da mercadoria exigirá do seu fornecedor as indicações referidas no subitem 44.1.

(...)

Nas notas fiscais emitidas pela Autuada, constantes do presente Auto de Infração, não foram cumpridos os requisitos essenciais previstos no item 44.1, Parte 1, Anexo IV do RICMS/02 e item 45.1, Parte 1 do Anexo II do RICMS/23.

Oportuno esclarecer que a redução da base de cálculo é considerada uma isenção parcial, conforme disciplinado no art. 222, inciso XV do RICMS/02 e art. 185, inciso XIV do RICMS/23, sujeita, portanto, à regra de literalidade prevista no art. 111 do Código Tributário Nacional – CTN. Veja-se a legislação mencionada.

RICMS/02

Art. 222. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

(...)

XV - considera-se isenção parcial o benefício fiscal concedido a título de redução de base de cálculo.

(...)

(Grifou-se)

RICMS/23

Art. 185. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

(...)

XIV - considera-se isenção parcial o benefício fiscal concedido a título de redução de base de cálculo;

(...)

(Grifou-se)

CTN

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - outorga de isenção;

(...)

(Grifou-se)

A aplicação da redução de base de cálculo prevista no item 44, Parte 1, Anexo IV do RICMS/02 e item 45 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/23 pressupõe o cumprimento de todas as condições nele estabelecidas, diante da já citada exegese literal necessária à interpretação de isenção parcial (redução de base de cálculo).

Assim, devem ser observados os requisitos expressos nas alíneas “a” (o número do ato de concessão, se industrial) e “b” (tratando-se dos demais contribuintes, além do número do ato concessório, a identificação do fabricante e o número da nota fiscal relativa à aquisição original da indústria, ainda que a operação seja realizada entre estabelecimentos comerciais) do item 44.1, Parte 1, Anexo IV do RICMS/02 e item 45.1 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/23.

Portanto, a Impugnante não faz jus à redução de base de cálculo, por não ter atendido os requisitos expressos no item 44.1, Parte 1, Anexo IV do RICMS/02 e item 45.1, Parte 1 do Anexo II do RICMS/23.

A Impugnante alega que como o cliente final é órgão público e conseqüentemente não contribuinte do ICMS, não se calcular o imposto com base dupla, mas sim na base simples.

Argui que há uma inconstitucionalidade na Lei Complementar nº 190/22 que estabeleceu duas bases de cálculo para o mesmo fato gerador do imposto devido (ICMS/DIFAL) ao estado destinatário.

Pertinente salientar que a Orientação Tributária nº 002/16 da Diretoria de Legislação Tributária da Superintendência de Tributação (DOLT/SUTRI), esclarece a matéria nos seguintes termos:

Orientação Tributária nº 002/16 – DOLT/SUTRI

(...)

“O § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/1996 dispõe que o ICMS compõe a própria base de cálculo, de forma que, tanto o imposto incidente sobre a operação/prestação interestadual quanto aquele devido a título de diferencial de alíquota nas operações ou prestações interestaduais destinadas a consumidor final deverão ser calculados mediante a inclusão do valor do ICMS na respectiva base de cálculo. O Estado de Minas Gerais, por ser signatário do Convênio ICMS nº 93/2015, alterado pelo Convênio ICMS nº 152/2015, que 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, regulamentou que a base de cálculo do imposto devido na operação/prestação interestadual e a

título de diferencial de alíquota será calculada por meio da inclusão do valor do ICMS devido em relação à mercadoria ou ao serviço no Estado de destino. Assim, se a alíquota interna para aquela mercadoria ou serviço na unidade federada de destino for de 18% (dezoito por cento), o valor do ICMS a ser incluído na base de cálculo da operação/prestação interestadual e do diferencial de alíquota será encontrado mediante a aplicação desta alíquota sobre o valor da operação”.

(...)

O estado de Minas Gerais, por ser signatário do Convênio ICMS nº 93/2015, alterado pelo Convênio ICMS nº 152/15, que 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, regulamentou que a base de cálculo do imposto devido na operação/prestação interestadual e a título de diferencial de alíquota será calculada por meio da inclusão do valor do ICMS devido em relação à mercadoria ou ao serviço no Estado de destino.

Assim, se a alíquota interna para aquela mercadoria ou serviço na unidade federada de destino for de 18% (dezoito por cento), o valor do ICMS a ser incluído na base de cálculo da operação/prestação interestadual e do diferencial de alíquota será encontrado mediante a aplicação desta alíquota sobre o valor da operação”.

Oportuno esclarecer que com o advento da Lei nº 21.781, publicada em 1º de outubro de 2015, promoveu-se a modificação da Lei nº 6.763/75, com a introdução do § 1º-C ao seu art. 13, que previu expressamente a inclusão do montante do imposto em sua própria base de cálculo (o chamado “cálculo por dentro”), examine-se:

Lei nº 6.763/75

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.

(...)

Ademais a matéria encontra-se disciplinada no art. 49 do RICMS/02 e art. 18 do RICMS/23:

RICMS/02

Art. 49. O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II do caput do artigo 43 deste Regulamento, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

(...)

(Grifou-se)

RICMS/23

Art. 18 - O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e IV do caput do art. 12 deste regulamento, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

(...)

(Grifou-se)

Considerando que o ICMS é um imposto por dentro, em que o montante do imposto integra sua base de cálculo, conforme legislação supra descrita, o art. 43, § 8º, inciso II do RICMS/02 definiu uma “expressão matemática” para simplificar os cálculos do ICMS/DIFAL, onde exclui da base de cálculo o ICMS da operação interestadual, e inclui o valor do ICMS considerando a alíquota interna.

O imposto devido corresponde a diferença entre o valor obtido pela aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo supra descrita e o valor do imposto relativo à operação interestadual.

Nesse contexto, sobre o valor da operação inclui-se o valor do ICMS, considerando a alíquota interna para consumidor final estabelecido neste Estado, para a mercadoria e sobre esta base de cálculo única, debita-se com alíquota interna e credita-se aplicando alíquota interestadual. Ao subtrair um valor pelo outro obtém-se o ICMS/DIFAL devido.

O legislador, no art. 43, § 8º, inciso II do RICMS/02, estabelece uma “expressão matemática” para a formação da base de cálculo e apuração do ICMS/DIFAL nas vendas para consumidor final não contribuinte do imposto nos seguintes termos:

- descreve que sobre o valor da operação será incluído o valor do imposto considerando a alíquota interna a consumidor final estabelecido neste estado para a mercadoria.

Veja-se a título de exemplo a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) nº 000.000.003 de 10/05/21, constante do Anexo 5 do e-PTA (notas fiscais exemplificativas):

Base de Cálculo (BC): R\$ 12.740,00;

Alíquota interestadual: 12%

Vr. ICMS: R\$ 1.528,80.

Com a aplicação da “expressão matemática” consignada no art. 43, § 8º, inciso II do RICMS/02, obtém-se o valor infratranscrito:

Base de Cálculo (BC): $R\$ 12.740,00/0,82 = R\$ 15.536,59$, (inclusão de ICMS 18% na base de cálculo única do ICMS/DIFAL para débito/ crédito.

Vr. ICMS/DIFAL: débito: $R\$ 15.536,59 * 18\% = R\$ 2.796,59$;

Vr. ICMS/DIFAL: crédito: $R\$ 15.536,59 * 12\% = R\$ 1.864,39$;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ICMS/DIFAL devido: R\$ 2.796 - R\$ 1.864,39 = **R\$ 932,20.**

Considerando que a base de cálculo é única, poderá ser aplicada a diferença entre as alíquotas diretamente, ou seja, 18% (dezoito por cento) – 12% (doze por cento) = 6% (seis por cento), portanto, R\$ 15.536,59 x 6% = R\$ 932,20 (ICMS/DIFAL devido).

Oportuno esclarecer que o cálculo do ICMS/DIFAL, para destinatários, contribuintes do imposto, é feito nos termos do art. 43, § 8º, inciso I do RICMS/02:

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;

(...)

Veja-se o cálculo do ICMS/DIFAL para destinatários contribuintes do imposto, onde aplica-se o cálculo previsto no inciso I do § 8º do art. 43 do RICMS/02, considerando o mesmo exemplo supra reproduzido, em que o valor total da nota fiscal é R\$ 12.740,00, e uma alíquota interna de 18% (dezoito por cento):

Base de Cálculo (BC): R\$ 12.740,00;

Alíquota interestadual: 12%

Vr. ICMS (operação interestadual): R\$ 12.740,00 * 12% = R\$ 1.528,80 (crédito destacado na nota fiscal);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Crédito (operação interestadual) = R\$ 12.740,00 - R\$ 1.528,80 = R\$ 11.211,20.

Nesse diapasão, para a apuração do ICMS/DIFAL, retira-se o ICMS da operação interestadual e aplica-se a alíquota interna de 18% (dezoito por cento), considerando-se que o ICMS é um imposto por dentro, ao teor do art. 49 do RICMS/02, e obtém-se o valor:

Base de Cálculo (BC): $11.211,20/0,82 = \text{R\$ } 13.672,19$

Vr. ICMS/débito: $\text{R\$ } 13.672,19 * 18\% = \text{R\$ } 2.461,00$.

ICMS/DIFAL devido: $\text{R\$ } 2.461,00 - \text{R\$ } 1.528,80 = \text{R\$ } \mathbf{932,20}$.

Como demonstrado, a carga tributária, em uma venda interna, é R\$ 2.461,00 (dois mil, quatrocentos e sessenta e um reais), e se a venda for interestadual, será R\$ 1.528,80 (um mil, quinhentos e vinte e oito reais e oitenta centavos) (ICMS Operação interestadual) mais R\$ 932,20 (novecentos e trinta e dois reais e vinte centavos) (ICMS DIFAL), totalizando os mesmos R\$ 2.461,00 (dois mil, quatrocentos e sessenta e um reais).

Caso não fosse assim, haveria uma ofensa ao princípio da não discriminação tributária, onde não compensaria fazer vendas internas, pois em vendas interestaduais a tributação seria menor.

O Fisco, ao calcular o montante do tributo devido, se ateu à literalidade da Lei Complementar 87/96, dos Convênios ICMS n°s 93/2015 e 152/2015, da Lei 6.763/75, do Decreto 43.080/02 e do Decreto 48.589/23.

A base de cálculo do ICMS DIFAL foi apurada obedecendo rigorosamente o princípio constitucional da Legalidade.

Verifica-se que o valor do ICMS/DIFAL, apurado nos moldes do inciso I do § 8º do art. 43 é o mesmo daquele apurado utilizando-se a “expressão matemática” consignada no inciso II do § 8º do citado artigo do RICMS/02.

Dessa forma, verifica-se que os valores das obrigações tributárias foram exigidos em face das operações realizadas pela própria Contribuinte, e estão expressamente previstas na Lei n° 6.763/75, não ferindo os princípios da legalidade e capacidade contributiva.

A Defesa suscita a tese da inexistência da norma complementar infraconstitucional capaz de delinear os balizadores para a exigência do tributo em comento. Nesse sentido, aduz que a EC n° 87/15 criou nova hipótese de incidência não contemplada pela Lei Complementar (LC) n° 87/96.

Conclui que, se a Lei Complementar n° 87/96 não faz previsão do recolhimento do ICMS/DIFAL e o regramento estadual do ICMS deve se ater à lei complementar, são inválidas as disposições da legislação estadual relativas ao tema.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De fato, segundo a Constituição da República de 1988, 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):

CR/88

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.

(...)

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 e RICMS/23, conforme legislação posta anteriormente.

A respeito do tema, mencione-se decisão, em 24/02/21, do Tema nº 1.093 de Repercussão Geral pelo Supremo Tribunal Federal (STF), quando ficou assentado o seguinte:

(...)

DECISÃO: O TRIBUNAL, POR MAIORIA, APRECIANDO O TEMA 1.093 DE REPERCUSSÃO GERAL, DEU PROVIMENTO AO RECURSO EXTRAORDINÁRIO, ASSENTANDO A INVALIDADE “DA COBRANÇA, EM OPERAÇÃO INTERESTADUAL ENVOLVENDO MERCADORIA DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE, DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS, NA FORMA DO CONVÊNIO Nº 93/2015, AUSENTE LEI COMPLEMENTAR DISCIPLINADORA”, VENCIDOS OS MINISTROS NUNES MARQUES, ALEXANDRE DE MORAIS, RICARDO LEWANDOWSKI, GILMAR MENDES E LUIZ FUX (PRESIDENTE).

EM SEGUIDA, POR MAIORIA, FOI FIXADA A SEGUINTE TESE: “A COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA ALUSIVO AO ICMS, CONFORME INTRODUZIDO PELA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015, PRESSUPÕE EDIÇÃO DE LEI COMPLEMENTAR VEICULANDO NORMAS GERAIS”, VENCIDO O MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES.

POR FIM, O TRIBUNAL, POR MAIORIA, MODULOU OS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DAS CLÁUSULAS PRIMEIRA, SEGUNDA, TERCEIRA, SEXTA E NONA DO CONVÊNIO QUESTIONADO PARA QUE A DECISÃO PRODUZA EFEITOS, QUANTO À CLÁUSULA NONA, DESDE A DATA DA CONCESSÃO DA MEDIDA

CAUTELAR NOS AUTOS DA ADI Nº 5.464/DF E, QUANTO ÀS CLÁUSULAS PRIMEIRA, SEGUNDA, TERCEIRA E SEXTA, A PARTIR DO EXERCÍCIO FINANCEIRO SEGUINTE À CONCLUSÃO DESTE JULGAMENTO (2022), APLICANDO-SE A MESMA SOLUÇÃO EM RELAÇÃO ÀS RESPECTIVAS LEIS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL, PARA AS QUAIS A DECISÃO PRODUZIRÁ EFEITOS A PARTIR DO EXERCÍCIO FINANCEIRO SEGUINTE À CONCLUSÃO DESTE JULGAMENTO (2022), EXCETO O QUE DIZ RESPEITO ÀS NORMAS LEGAIS QUE VERSAREM SOBRE A CLÁUSULA NONA DO CONVÊNIO ICMS Nº 93/2015, CUJOS EFEITOS RETROAGEM À DATA DA CONCESSÃO DA MEDIDA CAUTELAR NOS AUTOS DA ADI Nº 5.464/DF. FICAM RESSALVADAS DA PROPOSTA DE MODULAÇÃO AS AÇÕES JUDICIAIS EM CURSO. VENCIDOS, NESTE PONTO, O MINISTRO EDSON FACHIN, QUE ADERIA À PROPOSTA ORIGINAL DE MODULAÇÃO DOS EFEITOS, E O MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR), QUE NÃO MODULAVA OS EFEITOS DA DECISÃO. REDIGIRÁ O ACÓRDÃO O MINISTRO DIAS TOFFOLI. PLENÁRIO, 24.02.2021.

(...)

(GRIFOU-SE)

Como supramencionado, 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, ou seja, ano de 2022. A mesma solução foi aplicada em relação às respectivas leis dos estados.

A decisão do STF referente à exigência de Lei Complementar, produz efeitos somente a partir de 2022.

Portanto, aos fatos geradores ocorridos em 2021, aplicou-se a legislação vigente à época, sendo que a lei complementar teve seus efeitos a partir de 2022.

A conduta do Fisco de efetuar o lançamento para exigir o ICMS/DIFAL da Impugnante está em consonância com a modulação em questão, bem como de acordo com legislação de regência da matéria, conforme disciplinado no art. 142 do CTN, *in verbis*

CTN

Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

(...)

Dessa forma, apurada a ocorrência do fato gerador, devido aos elementos já apresentados e exemplificados, o lançamento foi efetuado pela autoridade

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

administrativa, em pleno atendimento aos princípios preconizados no art. 37, caput da Carta Magna, a saber:

CR/88

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência

(...)

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 e no art. 23 e art. 24, inciso VIII, ambos do RICMS/23, anteriormente transcritos, incumbe à Impugnante o dever de recolher o ICMS/DIFAL devido a Minas Gerais.

Registre-se que o lançamento observou as regras contidas no art. 43, § 8º, inciso II, do RICMS/02 e art. 12, inciso VIII, alíneas “a”, “b”, “c”, “d” do RICMS/23, 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:

Lei nº 6.763/75

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.

(...)

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em razão da aplicação do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 11/09/24. ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Revisora), Juliana de Mesquita Penha e Wertson Brasil de Souza.

Sala das Sessões, 18 de setembro de 2024.

Antônio César Ribeiro
Presidente / Relator

CCMG

CSP