

Acórdão: 23.251/22/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.002356723-25
Impugnação: 40.010154224-11
Impugnante: Indústria de Pias Ghel Plus Ltda.
IE: 002050048.00-60
Origem: DF/Teófilo Otoni

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO. Constatada a falta de retenção e de recolhimento de ICMS/ST, devido pela Autuada, estabelecida no estado do Paraná, que por força dos Protocolos ICMS n°s: 196/09 e 197/09, está obrigada a reter e recolher o ICMS/ST nas saídas de material de construção e congêneres, produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos listados na Parte 2, Anexo XV do RICMS/02, para contribuintes deste estado, na condição de substituta tributária. Infração caracterizada. Reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I do citado artigo da Lei n° 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, adequada nos termos do § 2º do art. 55 da citada lei.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO. Constatada a retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST, devido pela Autuada, estabelecida no estado do Paraná, que por força dos Protocolos ICMS n°s: 196/09 e 197/09, está obrigada a reter e recolher o ICMS/ST nas saídas de material de construção e congêneres, produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos listados na Parte 2, Anexo XV do RICMS/02, para contribuintes deste estado, na condição de substituta tributária. Infração caracterizada nos termos dos arts. 12 e 46, inciso I Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I do citado artigo da Lei n° 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” adequada nos termos do § 2º do art. 55 da citada lei.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. Constatada a falta de retenção e de recolhimento do ICMS devido a título de substituição tributária relativa ao diferencial de alíquota nas aquisições interestaduais de material de construção e congêneres, produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos listados na Parte 2, Anexo XV do RICMS/02. Infração caracterizada nos termos dos arts. 12 e § 2º e 13 e 15 do Anexo XV do RICMS/02. Reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST/DIFAL, Multa de Revalidação capitulada

no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I do citado artigo da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, adequada nos termos do § 2º do art. 55 da citada lei. Reconhecimento parcial do crédito tributário pela Autuada.

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. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário parcialmente reconhecido pela Autuada.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

- falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST, devido pela Autuada, substituta tributária por força dos Protocolos ICMS nºs: 196/09 e 197/09, incidente nas saídas de mercadorias (material de construção e congêneres, produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos), no período de 01/07/17 a 30/06/21.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I do citado artigo da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, adequada nos termos do § 2º do art. 55 da citada lei.

- retenção e recolhimento à menor do ICMS/ST, devido pela Autuada, substituta tributária por força dos Protocolos ICMS nºs: 196/09 e 197/09, incidente nas saídas de mercadorias (material de construção e congêneres, produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos), no período de 01/07/17 a 30/06/21.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I do citado artigo da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, adequada nos termos do § 2º do art. 55 da citada lei.

- falta de retenção e recolhimento do ICMS devido a título de substituição tributária relativa ao diferencial de alíquota nas aquisições interestaduais de material de construção e congêneres, produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos listados na Parte 2, Anexo XV do RICMS/02, nos meses de julho, agosto, novembro de 2019 e setembro de 2020.

Exige-se ICMS/ST/DIFAL, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I do citado artigo da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, adequada nos termos do § 2º do art. 55 da citada lei.

- falta de recolhimento do ICMS, 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, no período de 01/11/17 a 30/06/21.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO 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 representante legal, Impugnação às págs. 41/48.

Requer ao final a procedência da impugnação.

Acatando parcialmente as razões da Defesa a Fiscalização emite o Termo de Reformulação do Crédito Tributário de págs. 147.

Aberta vista, a Impugnante promove o aditamento à Impugnação de págs. 155/158, ratifica os argumentos já apresentados em sede de impugnação, reconhece parcialmente o crédito tributário e acosta aos autos os recibos de pagamento parcial do crédito tributário referente ao e-PTA às págs. 160/202.

A Fiscalização manifesta-se às págs. 203/216, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento nos termos da reformulação efetuada e expurgados ainda, os valores recolhidos posteriormente pela Autuada como porção incontroversa do crédito tributário.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

- falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST, devido pela Autuada, substituta tributária por força dos Protocolos ICMS nºs: 196/09 e 197/09, incidente nas saídas de mercadorias (material de construção e congêneres, produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos), no período de 01/07/17 a 30/06/21.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I do citado artigo da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, adequada nos termos do § 2º do art. 55 da citada lei.

- retenção e recolhimento à menor do ICMS/ST, devido pela Autuada, substituta tributária por força dos Protocolos ICMS nºs: 196/09 e 197/09, incidente nas saídas de mercadorias (material de construção e congêneres, produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos), no período de 01/07/17 a 30/06/21.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I do citado artigo da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, adequada nos termos do § 2º do art. 55 da citada lei.

- falta de retenção e recolhimento do ICMS devido a título de substituição tributária relativa ao diferencial de alíquota nas aquisições interestaduais de material de construção e congêneres, produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos listados na Parte 2, Anexo XV do RICMS/02, nos meses de julho, agosto, novembro de 2019 e setembro de 2020.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exige-se ICMS/ST/DIFAL, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I do citado artigo da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, adequada nos termos do § 2º do art. 55 da citada lei.

- falta de recolhimento do ICMS, 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, no período de 01/11/17 a 30/06/21.

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.

Conforme explicado no Relatório Fiscal, anexo ao Auto de Infração, o remetente das mercadorias, Sujeito Passivo da presente autuação, é estabelecido no estado do Paraná, e possui inscrição estadual de substituto tributário no estado de Minas Gerais. Seu catálogo de produtos contempla mercadorias de classificações fiscais diversas, contidas nos itens “10. Materiais de Construção e Congêneres” e “21. Produtos Eletrônicos, Eletroeletrônicos e Eletrodomésticos”, Parte 2, Anexo XV, do RICMS/02.

Os estados de Minas Gerais e do Paraná se vinculam, em matéria de substituição tributária relativamente a esses itens, por intermédio dos Protocolos ICMS nºs 196/09 e 197/09, respectivamente.

Os Destinatários mineiros desses produtos, presentes nas operações contidas nessa autuação, são contribuintes e não contribuintes do ICMS, adquirindo os produtos para comercialização e/ou para uso/consumo próprio.

A análise das operações de venda do remetente para os destinatários mineiros permite concluir que, nas remessas dos produtos objeto do presente trabalho, a Autuada deixa de destacar ou destaca a menor a Base de Cálculo e o próprio ICMS devido a título de ICMS/ST e ICMS-ST/DIFAL. E, ainda, em outras operações, deixa de recolher o ICMS Diferencial de Alíquotas – DIFAL, previsto na EC nº 87/15.

Após a análise da impugnação apresentada, a Fiscalização entendeu assistir razão à Impugnante em relação às seguintes alegações:

- 1) Outras Saídas de Mercadorias – Remessas em bases de troca;
- 2) Saídas de Mercadorias com o propósito de Industrialização pelos Adquirentes;
- 3) Saída de “SUCATA” para Contribuinte, na peça fiscal indevidamente tratado como Consumidor Final Não-Contribuinte.

Para o item 1, o Impugnante juntou à peça impugnatória documentos fiscais que comprovaram a vinculação entre algumas notas fiscais, deixando claro o propósito de troca entre as operações trazidas na Impugnação.

Em relação ao item 2, o Impugnante trouxe cópias de notas fiscais nas quais faz menção, no campo destinado às Informações Complementares, ao propósito de uso como matéria-prima em processo industrial dos adquirentes, cópias de consultas de dados cadastrais desses adquirentes onde, ao menos uma das suas atividades econômicas seria industrial e, em alguns casos, declarações dos adquirentes do propósito exclusivo de uso em processo de industrialização das mercadorias adquiridas.

Assim, como o uso de mercadorias adquiridas como matéria-prima ou produto intermediário em processo de industrialização é hipótese de inaplicabilidade da Substituição Tributária, essas notas foram excluídas do Auto de Infração.

Para o item 3, trouxe cópia da NF nº 226133, destinando “SUCATA” a agente comercial cujas atividades econômicas comportariam tal aquisição, colocando a operação específica, pela impropriedade do tratamento dado ao destinatário, fora da tributação com base na EC nº 87/15.

Após a reformulação do crédito tributário pela Fiscalização, conforme termo de Reformulação às fls. 147, o Impugnante comparece aos autos e reconhece parte do débito, por meio do “TERMO DE RECONHECIMENTO PARCIAL DE DÉBITO”, para a parte incontroversa do feito, conforme excerto da impugnação a seguir:

Por fim, a Autuada reconhece que cometeu parcialmente as irregularidades mencionadas nos itens 4.3 e 4.4 do AI, com a ressalva supra (referente a NF 226133), requerendo o desmembramento do AI com o envio de guia para recolhimento do valor incontroverso, com as consequentes reduções constantes no próprio AI.

Diante do exposto, a impugnante reconhece ser devedora da totalidade do item 4.3, mas em relação ao item 4.4, mediante as justificativas acima, necessita ser recalculado por Vossas Senhorias, pois considerando a complexidade do AI, bem como que o relatório não demonstra analiticamente as operações individualizadas, restamos impossibilitados de apurar o valor incontroverso, necessitando assim o recálculo por parte de Vossas Senhorias, requerendo, por conseguinte, a manutenção dos benefícios de redução de multa e juros nas opções de pagamentos previstas nos prazos de antecipação contidos na notificação do AI.

Ao mesmo tempo, aditou a sua impugnação para reivindicar que o mesmo tratamento de inaplicabilidade da ST fosse estendido ao Contribuinte PEDRA FORTE LTDA, única inovação em relação à impugnação original.

Entretanto, em relação à essa empresa, a Fiscalização explica que “*deixou de atender, no entanto, ao pedido de exclusão das operações realizadas com o Contribuinte PEDRA FORTE LTDA, inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS de Minas Gerais, pelo fato de que o mesmo, ainda que de forma eventual, comercializa*

também os produtos adquiridos do Impugnante, na forma com que adquiridos, o que afastaria a hipótese de Inaplicabilidade da Substituição Tributária, consoante disposição contida no invocado inciso IV, art. 18, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/MG, (...)”.

Pela análise do feito em discussão, depreende-se que os demais argumentos da Impugnante estão em descompasso com a legislação tributária vigente.

Ademais, as questões afetas à suposta ilegalidade da inclusão de descontos incondicionais aos valores de partida para a instrução da base de cálculo da substituição tributária não encontram amparo legal na esfera e seara administrativa. Nem mesmo a inconstitucionalidade guarda pertinência no debate.

Portanto, não há como, em sede administrativa, criar óbice legal ou mesmo constitucional ao disposto no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 do RICMS/02, aprovado pelo Decreto nº 43.080/02, que será adiante transcrito.

Oportuno citar, inclusive, o precedente no Conselho de Contribuintes de Minas Gerais – CCMG. Nesse sentido, transcreve-se a seguir excerto do Acórdão nº 23.545/20/1ª, datado de 10/09/20, em face de semelhante situação, examine-se:

ACÓRDÃO Nº 23.545/20/1ª

...NÃO OBSTANTE OS ARGUMENTOS APRESENTADOS, É INCONTROVERSO O ENTENDIMENTO DE QUE OS DESCONTOS QUE INDEPENDEM DE CONDIÇÃO NÃO INTEGRAM A BASE DE CÁLCULO DO ICMS NAS OPERAÇÕES PRÓPRIAS, CONFORME PRESCREVEM O ART. 13, § 1º, INCISO II, ALÍNEA “A” DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 E ART. 13, § 2º, INCISO 1, ALÍNEA “B”, DA LEI Nº 6.763/75. (GRIFOU-SE).

Contudo, há que se destacar que em matéria de formação da base de cálculo do ICMS/ST estão em pauta operações futuras, em relação às quais inexistente a garantia de que o desconto será automaticamente transferido, nos mesmos moldes, até o consumidor final.

Em 11/08/11 foi publicado o Decreto nº 45.688, que alterou a redação do item 3, alínea “b”, inciso I do art. 19, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02, evidenciando, de forma expressa, que os “descontos concedidos, inclusive o incondicional”, integram a base de cálculo da substituição tributária, confira-se:

Art. 19. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

b) tratando-se de mercadoria que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

(...)

3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a

franquia e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º deste artigo; (Grifou-se).

Tal disposição respalda-se no art. 8º da LC nº 87/96, *in verbis*:

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes;

(...)

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei (...).

Saliente-se que a Lei nº 6.763/75 traz redação idêntica.

Bem compreendida pela Fiscalização, a alteração na legislação teve por escopo corrigir distorções verificadas na apuração da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária, provocadas pela utilização indevida dos descontos incondicionais, como artifício para reduzir o valor do ICMS/ST a pagar. Descontos, aliás, travestidos de vantagens econômicas que posteriormente não seriam repassadas ao consumidor final.

Lado outro, a seara jurisprudencial em que escoradas as pretensões dos Contribuintes é a Súmula nº 457 do Superior Tribunal de Justiça - STJ, que por seu turno, ao ser manejada em decisão sobre situação que tangencia o tema, muito recentemente, ampara a compreensão desposada pelo Fisco.

Aliás, a própria Fiscalização em sua manifestação, colacionou a decisão proferida pela 1ª Turma daquela Egrégia Corte (STJ), no sentido de negar provimento

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ao recurso, relativamente a Agravo Interno em Recurso Especial (AgInt no Resp), nº 1771772, de 27/05/20, mantendo a decisão proferida pelo Relator, eminente Ministro Benedito Gonçalves, referendando exatamente o que é o objeto desta contenda administrativa. Aqui inclusive e por oportuno, faz-se remissão a tal expediente colacionado pelo Fisco em sua réplica fiscal.

Em resumo, não existe amparo na legislação ou na Jurisprudência à irresignação da Impugnante, posto que ficou devidamente demonstrado, aqui e na peça fiscal combatida, o suporte legal a amparar as exigências objeto do feito.

Relativamente ao pedido de que se estenda a determinado Contribuinte o instituto da inaplicabilidade da Substituição Tributária, em fato observado para outros, é de se notar que mais que apenas os requisitos formais de adotarem CNAEs compatíveis com a atividade industrial, e de declararem de punhos próprios a exclusiva destinação de determinados itens adquiridos ao processo industrial, como produtos intermediários em face daqueles que efetivamente industrializam, observaram aqueles outros contribuintes o requisito material de também não comercializar os produtos da forma que adquiridos, senão após aplicados aos mármores e granitos como componentes dos produtos finais que efetivamente comercializam após a industrialização, a saber, bancadas em que pias, cubas e válvulas sejam meros componentes do produto final.

Não se trata aqui de vedar a possibilidade de comercialização dos produtos conforme adquiridos a um único destinatário, competência que não é atribuída à Fazenda Pública. Trata-se, apenas e tão somente, de oferecimento das operações à tributação pela modalidade da Substituição Tributária, pela totalidade dos itens adquiridos, cabendo a esse particular industrial, em instante posterior e oportuno, compensar-se daquela fração que foi efetivamente usada em processo de industrialização.

Outra infringência presente neste Auto de Infração trata-se da exigência do diferencial de alíquotas em operações interestaduais. 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

a) (revogada);

b) (revogada);

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

(...)

Diante disso, os estados e o Distrito Federal editaram o Convênio ICMS nº 93/15, posteriormente alterado pelo Convênio ICMS nº 152/15, 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 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".

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Estado, o destinatário do serviço, exceto a pessoa enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte;

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, aprovou 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.

No caso em apreço, resulta incontroverso que os adquirentes das mercadorias (materiais de construção e congêneres, produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos) são pessoas físicas (não contribuintes do ICMS) domiciliadas e residentes em Minas Gerais, as quais estão corretamente identificadas nas notas fiscais autuadas.

A toda evidência, o simples fato de a mercadoria haver sido retirada, pelo comprador, no próprio estabelecimento da Impugnante em outro estado não é suficiente para descaracterizar a operação interestadual destinada a não contribuinte do ICMS, hipótese esta ensejadora da exigência do diferencial de alíquotas devido a Minas Gerais, a qual foi efetivamente constatada no caso em apreço.

Não é demais lembrar que a nova regra constitucional inaugurada com a Emenda Constitucional nº 87/15, também quanto a esse aspecto, em nada difere do que já prevalecia nas operações interestaduais realizadas (no caso, sob cláusula FOB) entre contribuintes do imposto.

Com efeito, a diferença entre a disciplina anterior (aplicável entre contribuintes) e as novas regras (válidas quando o destinatário, situado em outra unidade da Federação, não é contribuinte do imposto) cinge-se, basicamente, à responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/DIFAL, a qual é atribuída, neste último caso, ao próprio remetente da mercadoria.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Oportuno esclarecer, 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;

(...)

§ 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)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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.

Neste compasso, não há como afastar a lisura do trabalho fiscal que está calcado não somente nos precedentes; orientações e julgados desta casa, mas, sobretudo da legislação aplicável à espécie.

Assim, correta a exigência da parcela do ICMS/ST não recolhida pela Autuada e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c o § 2º do mesmo artigo, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Correta, também, a exigência das Multas Isoladas previstas no art. 55, inciso VII, alínea “c” e inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75.

Assim, observada a reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização, verifica-se, que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências remanescentes do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, 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 págs. 147. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Tarcísio Andrade Furtado (Revisor) e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 14 de setembro de 2022.

Antônio César Ribeiro
Relator

André Barros de Moura
Presidente

CS/D