

Acórdão: 25.069/25/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.004166462-37
Impugnação: 40.010159202-24
Impugnante: AAC Ar-Condicionado Ltda
CNPJ: 05.102155/0005-86
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. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI, ambos da Lei 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento 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 01/04/20 a 30/06/24.

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

A Fiscalização informou que a Contribuinte impetrou mandado de segurança contra o estado de Minas Gerais, com o objetivo de afastar a exigência do relativo ao ICMS-DIFAL, mas com data posterior a 24 de fevereiro de 2021, o que possibilita a cobrança do tributo em relação aos fatos geradores ocorridos até 21 de dezembro de 2021 e a partir de 05/04/22, nos termos da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Além da presente autuação, foi lavrada outra autuação de natureza não contenciosa (PTA 01.004166458-18), que se refere à exigência do crédito tributário relacionado ao não pagamento do ICMS-DIFAL destacado nas mesmas notas fiscais, que constam discriminadas no Anexo V dos autos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sinalizou, ainda, que identificou recolhimentos de Código 0713-8 (ICMS consumidor final não contribuinte outra UF – por apuração) realizados pela Contribuinte à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais em relação às notas fiscais objeto da auditoria ora realizada, em valor igual a R\$ 650.021,45 (seiscentos e cinquenta mil, vinte e um reais e quarenta e cinco centavos) tendo descontado o valor de R\$ 615.362,32 (seiscentos e quinze mil, trezentos e sessenta e dois reais e trinta e dois centavos) do DIFAL destacado e R\$ 2.882,60 (dois mil, oitocentos e oitenta e dois reais e sessenta centavos) do AI não destacado, conforme pode ser verificado na planilha 04 do Anexo I dos autos.

Exige-se o ICMS/DIFAL, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada do art. 54, inciso VI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, Impugnação às págs. 37/41, alegando, em síntese, que:

- Cumpriu suas obrigações quanto ao recolhimento do imposto (ICMS DIFAL), não sendo cabível fazer alegações sobre deixar de recolher o ICMS destacado relativo à diferença entre as alíquotas interna e interestadual;

- A auditora fiscal que procedeu o levantamento, não excluiu as notas fiscais de devolução, penalizando assim a autuada em cobrança de impostos sobre produtos devolvidos;

- Não ficou claro na narrativa do Auto de Infração porque foram encontrados recolhimentos a favor do estado de Minas Gerais em valor de R\$ 650.021,45 e só foi possível abater o valor de R\$ 615.362,32;

- Existem valores recolhidos com código incorreto e solicita a alocação do referido montante nos recolhimentos a serem abatidos do crédito tributário em questão;

- Realizou depósitos judiciais relativos ao imposto devido nos meses de abril a dezembro de 2022, em sede do mandado de segurança, e, desse modo, tais valores deveriam ser considerados no cálculo do crédito devido;

- Não existe divergência entre os valores devidos e os recolhidos, sendo assim, tornam-se nulos os autos de infração lavrados contra a empresa.

A Fiscalização reformula o lançamento às págs. 174/180, acatando parcialmente a Impugnação, por entender cabível descontar os recolhimentos realizados pela Contribuinte referentes aos meses de setembro de 2020 (R\$ 1.737,01), março de 2023 (R\$ 33.648,39), julho de 2023 (R\$ 36.318,06) e agosto de 2023 (R\$ 20.850,45) sob o código 0715-3 (ICMS – fundo de combate à pobreza EC/87 – por apuração), como se houvessem sido recolhidos sob o código 0713-8 (ICMS consumidor final não contribuinte outra UF – por apuração), pois não foram observados nas notas fiscais emitidas no período a presença de mercadorias que incidisse o FEM, tampouco este seria exigível no ano de 2023.

Ressaltou que tais recolhimentos foram primeiramente abatidos dos valores devidos a título de ICMS-DIFAL não contencioso (PTA 01.004166458-18) e o saldo remanescente fora então descontado dos valores devidos neste Auto de Infração.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Regularmente intimada, a Impugnante apresenta Aditamento à Impugnação de págs. 182/184, argumentando que no mês de maio de 2024 emitiu a Nota Fiscal nº 88.354, que se encontra entre as notas fiscais que fizeram parte do recolhimento do DIFAL, apresenta demonstrativo mensal e comprovante do recolhimento. Diante de tal fato, solicita que a referida nota fiscal seja excluída, alterando assim o valor a ser recolhido do DIFAL. Volta novamente a sustentar que não possui saldo devedor a recolher referente ao ICMS.

A Fiscalização novamente manifesta-se às págs. 191/198, argumentando que:

- Em relação a alegação de que as notas fiscais de devolução não foram excluídas do Auto de Infração, expõe que a Impugnante equivocou-se, pois não consta no auto de infração nenhuma nota de devolução, o que pode ser verificado pela ausência de CFOP (Código Fiscal de Operações e Prestações) que indique devolução e conforme demonstrado em tabela, todos os itens que constam em notas de devolução foram removidos do auto de infração para evitar cobrança de ICMS/DIFAL relativo a produtos que foram devolvidos;

- No que concerne a alegação de que não ficou claro na narrativa do auto de infração porque foram encontrados recolhimentos a favor do estado de Minas Gerais no valor de R\$ 650.021,45 e só foi possível abater a quantia de R\$ 615.362,32, esclarece que os recolhimentos foram descontados dos valores de ICMS DIFAL devidos dentro do mês aos quais os pagamentos se referem, pois a apuração do imposto é mensal, não cabendo à Fiscalização realizar a restituição de ofício de eventuais valores recolhidos a maior, abatendo-os em períodos diferentes dos períodos de referência do pagamento. Caberia, portanto, ao Contribuinte, se assim entender devido, requerer a restituição de eventuais valores pagos a maior, conforme art. 125 e seguintes do RICMS/23;

- A solicitação da Impugnante de que fossem considerados os recolhimentos realizados sob código errado foram acatadas pela Fiscalização, conforme Termo de Reformulação do Lançamento;

- No que concerne aos depósitos judiciais relativos ao imposto devido nos meses de abril a dezembro de 2022, em sede do mandado de segurança, esclareceu que estes foram levados em consideração para fins de excluir a multa de revalidação do período, o que teve efeito apenas no crédito de natureza não contenciosa, pois os valores depositados não abarcaram os que foram exigidos como crédito de natureza não contenciosa;

- Sobre a Nota Fiscal nº 88.354, esclarece que nesta constam 12 produtos, dos quais 11 foram cobrados o ICMS no Auto de Infração de natureza não contenciosa e apenas o item “CONDENSADORA VRF MIDEA MINI INVERTER 02,8HP QF R410 220V MONOFASICO” foi exigido no crédito tributário em análise, pois a Impugnante não realizou o destaque do valor devido a título de ICMS DIFAL (R\$ 379,90).

Aduz, ainda, que não há que se falar em cobrança indevida, pois o valor recolhido, por apuração, referente ao mês de maio de 2024 foi integralmente abatido

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dos valores devidos e declarados no Auto de Infração não contencioso no referido mês, não restando saldo suficiente para abater do crédito de natureza contenciosa, ora em análise.

Pugna, por fim, pelo julgamento parcialmente procedente do lançamento, nos termos da Reformulação já realizada.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento 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 01/04/20 a 30/06/24, conforme relação contida na planilha de pág. 21 (Anexo 1).

A matéria decorre do comando constitucional expresso nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da CF/88, 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:

CF/88

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de 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;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 da citada lei, 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.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como não poderia deixar de ser, o Regulamento do ICMS (RICMS/02), em seus arts. 1º, inciso XII e 43, § 8º, inciso II (com correspondente no art. 3º, inciso V e art. 12, inciso VIII, alíneas “a”, “b”, “c” e “d” do RICMS/23), 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";

(...)

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 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:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - em se tratando de operação ou prestação de serviço destinada a não contribuinte do imposto, o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador do serviço.

RICMS/02

Art. 55. Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço descrita como fato gerador do imposto.

(...)

§ 6º Nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens ou serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado neste Estado, relativamente ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, são contribuintes do imposto:

I - em se tratando de operação destinada a contribuinte do imposto situado neste Estado, o destinatário da mercadoria ou bem, inclusive a pessoa enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte;

II - em se tratando de prestação de serviço destinada a contribuinte do imposto situado neste Estado, o destinatário do serviço, exceto a pessoa enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte;

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

"I - em se tratando de operação ou prestação de serviço destinada a contribuinte do imposto situado neste Estado, o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, inclusive a pessoa enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte;

II - em se tratando de operação ou prestação de serviço destinada a não contribuinte do imposto, o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador do serviço, inclusive a pessoa enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte estabelecida em outra unidade da Federação."

III - em se tratando de operação ou prestação de serviço destinada a não contribuinte do imposto, o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador do serviço, exceto a pessoa enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte estabelecida em outra unidade da Federação.

(Grifou-se)

RICMS/23

Art. 23 - Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Assim, tal como sempre ocorreu nas transações interestaduais envolvendo contribuintes do imposto, aprovou o 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 dessa 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.

Sobre a temática é imperioso destacar que, em 24/02/21, no Tema nº 1.093 de Repercussão Geral pelo Supremo Tribunal Federal (STF), 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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 mencionado acima, 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.

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

Oportuno esclarecer, que a modulação dos efeitos da decisão do STF teve o fim de convalidar a cobrança do ICMS/DIFAL relativa aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2021, com base nas normas legislativas até então existentes (ainda sem lei federal veiculando normas gerais), exceto para ações em curso até 24 de fevereiro de 2021, conforme esclarecido pelo referido Tribunal quando do julgamento de embargos de declaração opostos no Recurso Extraordinário (RE) nº 1.287.019.

No caso em análise, apesar da Impugnante possuir mandado de segurança sobre a temática, este foi proposto em data posterior a 24 de fevereiro de 2021, fato não elidido na Defesa de fls. 37/41, o que justifica a conclusão de possibilidade de cobrança do referido tributo no período de 01/04/2020 até 31/12/2021.

Ademais, em relação ao período posterior, destaca-se que em 5 de janeiro de 2022 foi publicada a Lei Complementar Federal nº 190/22, 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, e, em seu art. 3º, estabeleceu a *vacatio legis* de 90 (noventa) dias para a produção dos efeitos de seus dispositivos.

Assim sendo, a Secretaria da Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG), através do Comunicado SUTRI nº 001/2022, informou que no estado de Minas Gerais, o ICMS/DIFAL seria exigido a partir de 05 de abril de 2022, o que foi respeitado pela Fiscalização no caso em análise que exigiu o ICMS-DIFAL neste exercício apenas a partir do mês de maio.

Após a breve análise sobre a constitucionalidade e legalidade da cobrança do ICMS DIFAL no período autuado, passa-se a análise dos argumentos apresentados na Defesa.

A Impugnante contesta o lançamento alegando que cumpriu com suas obrigações quanto ao recolhimento do ICMS-DIFAL, apontando a existência de um equívoco no lançamento, pois não foram excluídas do levantamento as notas fiscais de devolução.

Todavia, razão não lhe assiste.

Primeiro porque, apesar de alegar, a Impugnante não comprova as suas ilações com a documentação necessária, ou, pelo menos, com a indicação dos valores dos bens objeto de devolução que constaram no demonstrativo do crédito tributário, o que já seria suficiente para refutar o seu pedido, ante a ausência de comprovação do ônus que lhe cabia.

Além disso, a Fiscalização, em manifestação fiscal, mais especificamente na planilha de págs. 195/196 dos autos, comprova cabalmente que retirou do Auto de Infração os itens que constam em notas fiscais de devolução, razão pela qual não merece prosperar a irresignação da Defesa.

Defende, ainda, a Impugnante que não ficou claro na narrativa do Auto de Infração porque foram encontrados recolhimentos a favor do estado de Minas Gerais no valor de R\$ 650.021,45 e só foi possível abater a quantia de R\$ 615.362,32.

Aduz que além dos referidos valores existiam outros valores recolhidos com códigos incorretos, razão pela qual solicita o abatimento do crédito tributário em questão.

Requer, ainda, que seja descontado do crédito tributários os depósitos judiciais relativos ao imposto devido nos meses de abril a dezembro de 2022, realizados em sede do mandado de segurança 50600511120228130024.

Entretanto, melhor sorte não assiste a Defesa nestas alegações.

Isto porque, foi devidamente esclarecido pela fiscalização que dos recolhimentos constantes no Código 0713-8 (ICMS consumidor final não contribuinte outra UF – por apuração), que totalizaram o montante de R\$ 650.021,45, só foi possível abater o valor de R\$ 615.362,32, pois a apuração do imposto é mensal, não cabendo à Fiscalização realizar a restituição de ofício de eventuais valores

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

recolhidos a maior, abatendo-os em períodos diferentes dos períodos de referência do pagamento. Referido entendimento está devidamente amparado no art. 90 do RICMS/23:

Art. 90 - O imposto, salvo disposição em contrário da legislação tributária, será apurado mensalmente, com base na escrita fiscal do contribuinte.

Assim, caso entenda devido, diante da existência de valores pagos a maior em determinado mês, que não foram objeto de compensação, pode o Contribuinte requerer a restituição destes valores, na forma do art. 125 e seguintes dos RICMS/2023.

Sobre a existência de demais valores recolhidos indevidamente, a Impugnante não trouxe elementos aos autos que os comprovassem, sendo imperioso destacar que a Fiscalização anexou aos autos planilha que demonstra o crédito tributário, tendo, ainda, realizado a reformulação do lançamento e descontado pagamentos feitos pelo contribuinte nos códigos de recolhimento incorretos.

Tal situação aconteceu tanto com o Código 0713-8 (ICMS consumidor final não contribuinte outra UF – por apuração), desde apuração inicial do crédito tributário, quanto com o Código 0715-3 (ICMS – fundo de combate à pobreza EC/87 – por apuração), na reformulação do crédito tributário realizado às págs. 174/176.

Além disso, após a reformulação do crédito tributário, em seu Aditamento à Impugnação de págs. 182/184, a Impugnante não indica qualquer outro valor que mereça ser descontado, em virtude de se tratar de recolhimento indevido, razão pela qual a argumentação encontra-se devidamente superada.

Em relação aos depósitos judiciais realizados, ressalta-se que pela sua própria natureza, o depósito judicial não pode se confundir com o pagamento, possuindo, a bem da verdade, natureza de garantia do juízo, não tendo este o condão de diminuir a exigência do tributo devido, mas tão somente a multa de revalidação, o que foi observado pela Fiscalização, mas não influenciou no presente Auto de Infração pois detectado que os depósitos não abarcaram os créditos ora em julgamento, mas tão somente os de natureza não contenciosa.

Em seu Aditamento à Impugnação de págs. 182/184, defende a Impugnante que no mês de maio de 2024 emitiu a Nota Fiscal nº 88.354, que se encontra entre as notas fiscais que fizeram parte do recolhimento do DIFAL, e que, portanto, deve ser excluída do lançamento.

O apelo, todavia, também não comporta provimento, pois a Fiscalização também demonstra cabalmente que apenas o item “CONDENSADORA VRF MIDEA MINI INVERTER 02,8HP QF R410 220V MONOFASICO” foi exigido no lançamento em análise, não tendo a Impugnante realizado o destaque do valor devido a título de ICMS-DIFAL (R\$ 379,90).

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 do RICMS/23), anteriormente transcritos, incumbe à Impugnante o dever de recolher o ICMS/DIFAL devido a Minas Gerais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registre-se que o lançamento observou as regras contidas no art. 43, § 8º, inciso II, do RICMS/02 (com correspondente no 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.

(...)

Em relação à Multa Isolada, tendo em vista que a emissão das respectivas notas fiscais não se deu em conformidade com as previsões legais, exige-se, por consequência, a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75, combinado com o art. 215, inciso VI do RICMS/02 (com correspondente no art. 178, Inciso VI do RICMS/23).

A Lei nº 6.763/75, que consolida a legislação tributária de Minas Gerais, prevê, em seu art. 54, inciso VI, a imposição da Multa Isolada por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento, incluindo um limitador em sua aplicação, cabendo ao regulamento, apenas a sua mensuração para o caso em tela. Confira-se:

Lei nº 6.763/75

Art. 54. As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VI- por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos VII e XXXVII do art. 55, bem como por imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - de 1 (uma) a 100 (cem) Ufemgs por documento, limitada a 5% (cinco por cento) do valor da operação ou prestação;

(...)

Dessa forma, correta a multa isolada imposta, a qual destina-se a sancionar a emissão de *“documento fiscal com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas [...]”*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 1ª 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. 174/178. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Frederico Augusto Lins Peixoto (Revisor), Edwaldo Pereira de Salles e Gislana da Silva Carlos.

Sala das Sessões, 22 de julho de 2025.

**Mellissa Freitas Ribeiro
Presidente / Relatora**

CCMG

P