

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 25.155/25/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.003872808-45
Impugnação: 40.010158232-02
Impugnante: NTS do Brasil Comércio de Máquinas e Ferramentas Ltda
CNPJ: 05.984457/0001-00
Proc. S. Passivo: ANA LUISA RABELLO SANTOS/Outro(s)
Origem: DFT/Juiz de Fora - 2

EMENTA

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS. Constatada a retenção e o recolhimento a menor 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. Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no inciso VII, alínea “c”, c/c o inciso I do § 2º, do art. 55, todos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, merece reparo o lançamento, para excluir as exigências referentes às notas fiscais emitidas no período de 01 a 04 de abril de 2022. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a acusação fiscal de retenção e recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/01/21 e 31/12/23 (janeiro a dezembro de 2021 e abril de 2022 a dezembro 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, c/c art. 5º, § 1º, item 11, da Lei nº 6.763/75.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação ao presente e-PTA e requer, ao final, a procedência da impugnação.

A Fiscalização, em sede de manifestação fiscal, refuta as alegações da Defesa e requer, portanto, a procedência do lançamento.

A Assessoria do CCMG, em Parecer fundamentado, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial requerida. No mérito, opina pela procedência parcial do lançamento, para excluir as exigências referentes ao período de 01 a 04 de abril de 2022 e, ainda, a Multa Isolada exigida, capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, c/c § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75, por ausência de pressupostos legais de cabimento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram, em grande parte, os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão.

Das Preliminares

Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração

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

Alega, em síntese, que o Auto de Infração cerceou o seu direito de defesa, infringindo os princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, em razão da ausência de descrição clara e precisa dos fatos que embasaram a autuação.

Cita os arts. 142 do CTN, 89 do RPTA e 22 do Código de Defesa do Contribuinte do Estado de Minas Gerais, destacando que o Auto de Infração em momento algum descreveu os motivos pelos quais a Fiscalização concluiu que houve recolhimento a menor do ICMS/DIFAL e que não contém indicação quanto às corretas circunstâncias que culminaram com a suposta infração, não mencionando, de maneira detalhada, as irregularidades que macularam as operações objeto do presente 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), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Ademais, o “Relatório” do Auto de Infração detalha o procedimento adotado pelo Fisco que resultou na identificação da acusação fiscal, o período autuado, a legislação infringida e as penalidades cominadas. Nos Anexos 1 a 6 do Auto de Infração constam a relação de todas as Notas Fiscais autuadas, bem como a apuração do crédito tributário, dentre outras informações.

Destaca-se que nos Anexos 1 a 3, constam a relação das NF-e em que foram encontradas divergências (data de emissão, número e chave de acesso), o produto e sua NCM, a base de cálculo e o ICMS da operação própria, detalhando a apuração do ICMS/DIFAL, as fórmulas utilizadas, alíquotas e a redução de base de cálculo, quando devida.

No anexo 4, há o confronto do ICMS/DIFAL apurado pelo Fisco nos Anexos 1 a 3 com os recolhimentos efetuados pela Autuada.

O anexo 5 demonstra o cálculo da Multa Isolada por NF-e.

Consta, por fim, do Anexo 6, o Demonstrativo do Crédito Tributário.

A Impugnante acrescenta que houve erro na capitulação legal, pois o Fisco apontou 42 dispositivos legais como supostamente infringidos, mas não inseriu o art. 43, § 9º do RICMS/02 ou qualquer outro dispositivo legal que afaste a redução de base de cálculo, bem como deixou de inserir o art. 53, inciso III da Lei nº 6.763/1975, que descreve a conduta da multa prevista no artigo 56, inciso II da mesma Lei.

Contudo, conforme constata a Fiscalização, ao contrário da alegação da Defesa, *“foi inserido o artigo 43, § 9º do RICMS/MG e os dispositivos legais da redução de base de cálculo: os itens 19 e 20 da parte 1 do Anexo II do Decreto Estadual 48.589/23 e os itens 17 e 18 da parte 1 do Anexo IV do Decreto Estadual 43.080/02”*, como se verifica do campo “Base Legal/Infringência” do Auto de Infração.

Sobre a ausência do art. 53, inciso III da Lei nº 6.763/75, destaca-se que o caput do mencionado art. 56, da referida lei, citado no Auto de Infração, remete ao dispositivo mencionado, portanto, não há prejuízo na análise pela Autuada, tampouco cerceamento do seu direito de defesa. Veja-se:

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

Assim, não há que se falar em ofensa ao art. 142 do CTN, como pretende fazer crer a Impugnante, pois o Fisco determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, nos termos estabelecidos na legislação vigente, identificou corretamente o Sujeito Passivo da obrigação tributária, assim como aplicou de forma esmerada a penalidade cabível.

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.

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.

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

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

Quanto às demais razões apresentadas, como “*ilegalidade da autuação, por estar fundamentada em lei sem validade e vigência, ou, ao menos, improcedente pelo erro no cálculo da exigência fiscal*”, confundem-se com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

Do Pedido de Prova Pericial

A Impugnante pleiteia a “*realização de diligência para reapurar o valor do DIFAL ora discutido*” e formula as seguintes “*questões*” de págs. 15/16 de sua peça de defesa:

- (i) considerando a redução da base de cálculo de ICMS para operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas prevista no Convênio ICMS nº 52/1991, nos termos do artigo 43, § 9º, do RICMS/MG-02, qual seria o valor de DIFAL supostamente devido pela Impugnante, no período de 01.01.2021 até 30.06.2023?;
- (ii) considerando a redução da base de cálculo de ICMS para operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas prevista no Convênio ICMS nº 52/1991, nos termos do artigo 12, § 7º, do RICMS/MG-23, qual seria o valor de DIFAL supostamente devido pela Impugnante, no período de 01.07.2023 até 31.12.2023; e
- (iii) considerando a exclusão das operações apuradas que tiveram as mercadorias devolvidas da base de cálculo do ICMS, qual seria o valor de DIFAL supostamente devido pela Impugnante no período de 01.01.2021 a 31.12.2023?

Pela natureza da solicitação da impugnante, o pedido de diligência será tratado como solicitação de produção de prova pericial e as questões apresentadas, como quesitos.

Segundo a doutrina “em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Os quesitos apresentados pela Impugnante têm por finalidade apurar o imposto devido, considerando a redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS nº 52/91 e, ainda, apurar o valor do ICMS/DIFAL devido considerando-se as devoluções de mercadorias.

Entretanto, o cumprimento das condições estabelecidas pela legislação tributária para o enquadramento das mercadorias na redução de base de cálculo mencionada, assim como a pertinência da consideração das devoluções na apuração do crédito tributário, trata de análise e aplicação da legislação tributária, não sendo objeto de perícia.

Assim, a lide instalada nos autos refere-se fundamentalmente a matéria de Direito, razão pela qual a questão em exame será resolvida com os elementos já colacionados, à luz da legislação tributária aplicável, dispensando a realização de qualquer perícia.

E, ainda, o Auto de Infração apura justamente o valor do ICMS/DIFAL devido e não recolhido no período autuado.

É verificado que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.^a APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

Registra-se, por fim, que, pelos mesmos motivos expostos, não é necessária, também, qualquer diligência para a elucidação da controvérsia dos autos.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de retenção e recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/01/21 e 31/12/23 (janeiro a dezembro de 2021 e abril de 2022 a dezembro 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, c/c art. 5º, § 1º, item 11, da Lei nº 6.763/75.

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

Consta dos autos que a Autuada está estabelecida no estado de São Paulo.

Conforme mencionado, 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:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

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;

(...) (Grifou-se)

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 transcritos:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 ou RICMS/23, a depender do período em análise), em seus arts. 1º, inciso XII, e 43, § 8º, inciso II (replicado no art. 12, inciso VIII e § 7º do RICMS/23), cuidou de adensar tais comandos legais, inclusive para operações interestaduais ou internas que estejam alcançadas por redução da base de cálculo, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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".

§ 9º Nas hipóteses do § 8º, caso as operações ou prestações interestaduais ou internas estejam alcançadas por isenção ou redução da base de cálculo, para o cálculo do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual devido a este Estado, será observado o seguinte:

I - caso a operação ou prestação interestadual esteja alcançada por isenção ou redução da base de cálculo na unidade da Federação de origem concedida nos termos da Lei Complementar Federal nº 24, de 7 de janeiro de 1975, ou reinstituída com observância da Lei Complementar Federal nº 160, de 7 de agosto de 2017, e Convênio ICMS nº 190, de 15 de dezembro de 2017, o imposto devido será calculado na forma do inciso I do § 8º, em se tratando de operação destinada a contribuinte do imposto, ou do inciso II do mesmo parágrafo, em se tratando de operação ou prestação destinada a não contribuinte do imposto;

II - caso a operação ou prestação interna a consumidor final neste Estado esteja alcançada por redução da base de cálculo:

a) incluir, para fins do disposto no art. 49 deste Regulamento, ao valor da operação ou prestação, o valor do imposto considerando a alíquota interna a consumidor final estabelecida para a mercadoria ou serviço na unidade da Federação de destino;

b) sobre o valor obtido na forma da alínea "a" será aplicado o percentual previsto para a redução da base de cálculo;

c) sobre a base de cálculo reduzida será aplicada a alíquota interna estabelecida para a operação ou prestação a consumidor final;

d) o imposto devido corresponderá à diferença positiva entre o valor obtido na forma da alínea "c" e o resultante da aplicação da alíquota interestadual sobre o valor da operação ou prestação;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/23

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";

(...)

§ 7º - Nas hipóteses dos incisos VI, VIII, XII e XVI do caput, caso as operações ou prestações interestaduais ou internas estejam alcançadas por isenção ou redução de base de cálculo, para o cálculo do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual devido a este Estado, será observado o seguinte:

I - caso a operação ou prestação interestadual esteja alcançada por isenção ou redução de base de cálculo na unidade da Federação de origem concedida nos termos da Lei Complementar Federal nº 24, de 7 de janeiro de 1975, ou reinstituída com observância da Lei Complementar Federal nº 160, de 7 de agosto de 2017, e do Convênio ICMS nº 190, de 15 de dezembro de 2017, o imposto devido será calculado na forma do inciso VI do caput, tratando-se de operação destinada a contribuinte do imposto, ou dos incisos VIII e XVI, ambos do caput, tratando-se de operação ou prestação destinada a não contribuinte do imposto;

II - caso a operação ou prestação interna a consumidor final neste Estado esteja alcançada por redução de base de cálculo:

a) incluir, para fins do disposto no art. 18 deste regulamento, ao valor da operação ou prestação, o valor do imposto considerando a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

alíquota interna a consumidor final estabelecida para a mercadoria ou serviço na unidade da Federação de destino;

b) sobre o valor obtido na forma da alínea "a" será aplicado o percentual previsto para a redução de base de cálculo;

c) sobre a base de cálculo reduzida será aplicada a alíquota interna estabelecida para a operação ou prestação a consumidor final;

d) o imposto devido corresponderá à diferença positiva entre o valor obtido na forma da alínea "c" e o resultante da aplicação da alíquota interestadual sobre o valor da operação ou prestação;

A apuração do imposto devido encontra-se demonstrada nas planilhas dos Anexos 1 a 3 do Auto de Infração e a metodologia de cálculo encontra-se detalhada no Relatório do Auto de Infração.

A Fiscalização explica que o presente trabalho foi realizado mediante conferência das NF-e e das Guias de Recolhimento disponíveis no banco de dados da Nota Fiscal Eletrônica da SEF/MG e que para apuração do ICMS/DIFAL a recolher, o Fisco conferiu todos os recolhimentos efetuados pela Contribuinte no código 0712-0 ("ICMS consumidor final não contribuinte outra UF - por operação") confrontando com as NF-e emitidas, sendo então exigidas as diferenças apuradas conforme Anexo 4 do Auto de Infração - Apuração do ICMS/DIFAL a Recolher.

O Demonstrativo do Crédito Tributário consta do Anexo 6.

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, 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.

Consoante se depreende das normas supratranscritas, resulta evidente o intuito de promover a repartição da arrecadação tributária incidente nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS.

Assim, tal como sempre ocorreu nas transações interestaduais envolvendo contribuintes do imposto, aprouve ao legislador determinar também a repartição, entre os estados de origem e de destino, da receita tributária relativa às operações e prestações cujo destinatário/tomador caracterize-se como não contribuinte do ICMS.

Vale destacar que, apesar de a proposta que veio a resultar na Emenda Constitucional nº 87/15 ter ficado conhecida como “PEC do Comércio Eletrônico”, enquadram-se no campo de aplicação da novel regra constitucional, tanto as operações interestaduais firmadas no âmbito do chamado comércio eletrônico, como também as aquisições interestaduais efetuadas por entidades governamentais, por empresas prestadoras de serviços tributadas por meio do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN (v.g., empresas de construção civil, hospitais, etc), bem como por pessoas físicas; enfim, por qualquer destinatário que não se caracterize como contribuinte do ICMS.

A Impugnante defende a inconstitucionalidade e ilegalidade da aplicação da “base dupla” do ICMS para os produtos comercializados pela Autuada, entendendo que tal metodologia implica majoração ilegal da carga tributária.

Explica que, no seu entendimento, “o DIFAL apurado por meio da base dupla supera o valor do DIFAL apurado em base única, já que eleva a base de cálculo do imposto, não refletindo o real valor da operação, que é o signo presuntivo de riqueza previsto no texto constitucional para materialidade do ICMS” e que “atribuir como base de cálculo quantia diversa e superior ao valor da operação viola o princípio da capacidade contributiva, insculpido no artigo 145, §1º, da CF/1988, e contraria o artigo 152 da CF/1988, que proíbe que se estabeleça diferença tributária entre bens e serviços em razão da sua procedência ou destino”.

Argumenta que a “base de cálculo dupla” foi instituída apenas para apuração do DIFAL/Contribuintes, mas que para o DIFAL/Não Contribuintes, a legislação estabeleceu o cálculo pela “base única”, tanto que o Convênio ICMS nº 93/15 previa que a base de cálculo do imposto nessa circunstância era única e correspondia ao valor da operação ou o preço do serviço, o que foi replicado pelo Convênio ICMS nº 236/21.

Conclui que, não havendo previsão constitucional e legal regulamentando a base dupla do ICMS ao DIFAL/Não Contribuintes, o regulamento mineiro não poderia estabelecer uma metodologia alternativa a essa hipótese de incidência aplicável exclusivamente a este Estado, em descompasso ao que foi instituído pela Carta Magna e, ainda, por meio de decreto estadual, em nítida violação ao art. 142 do CTN.

Assim, entende que o suposto recolhimento a menor do imposto teria sido apurado utilizando-se base de cálculo inconstitucional e ilegal.

Cita legislações e jurisprudências que entende corroborarem o seu entendimento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

De início, 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 e RICMS/23, conforme legislação posta anteriormente.

Nesse sentido, o lançamento observou as regras contidas no art. 43, §§ 8º e 9º do RICMS/02 (e art. 12, inciso VIII, § 7º do RICMS/23), que determina a forma de cálculo do diferencial de alíquota, como já transcrito.

Importante ainda ressaltar, a característica legalmente instituída para o cálculo do ICMS por dentro, ou seja, seu montante compõe o valor da base de cálculo sobre a qual incide, nos termos do art. 13, § 1º, inciso I da LC nº 87/96, a saber:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002):

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive nas hipóteses dos incisos V, IX e X do caput deste artigo: (Redação dada pela Lei Complementar nº 190, de 2022) (Produção de efeitos)

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

(...)

Oportuno esclarecer que, divergente da alegação da Impugnante de que esta metodologia é regulamentada por ato infralegal, com o advento da Lei nº 21.781,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. 13º, reproduzido anteriormente, que previu expressamente a inclusão do montante do imposto em sua própria base de cálculo (o chamado “cálculo por dentro”).

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)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

base de cálculo da operação/prestação interestadual e do diferencial de alíquota será encontrado mediante a aplicação desta alíquota sobre o valor da operação”.

(...)

Depreende-se que as operações ora analisadas se enquadram no disposto no Regulamento do ICMS e atendem ao regramento disposto na Orientação Tributária DOLT/SUTRI nº 002/2016.

Assim, a metodologia de apuração do ICMS/DIFAL pelo Fisco está de acordo com legislação de regência do ICMS descrita acima.

Acresça-se que, por força do disposto no art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (art. 110 do RPTA), não se incluem na competência deste Órgão julgador “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo”, *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;

A Defesa argumenta que a cobrança do ICMS/DIFAL pela “*base dupla de ICMS*” deve respeitar o princípio da anterioridade aplicável à LC nº 190/2022 e que, ainda que se rechace a defesa da anterioridade anual e se opte pela aplicação da anterioridade nonagesimal, a LC nº 190/2022 passou a produzir efeitos apenas em 05/04/22.

Contudo, razão não lhe assiste.

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 INTRODUIDO 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.

Assim, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADI 5.469 e o RE nº 1.287.019 (da Repercussão Geral), decidiu pela necessidade da edição de lei complementar para que os Estados e o Distrito Federal pudessem exigir, a partir de 2022, a diferença entre as alíquotas interna e interestadual - DIFAL, nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS, visto não haver lei complementar disciplinadora, mas tão somente o Convênio ICMS nº 93/15 elaborado pelo Confaz.

Importa repetir a edição do 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.

A cláusula segunda do Convênio ICMS nº 93/15 determina que o remetente do bem ou o prestador do serviço, nas operações ou prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, deverá utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na operação ou prestação, aplicar a alíquota interestadual para calcular o imposto devido

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ao Estado de origem e recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o ICMS total e o imposto devido à unidade de origem.

Importante frisar que o STF modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em relação a diversas cláusulas do convênio ICMS nº 93/15 para que a decisão produzisse efeitos a partir do ano de 2022, aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis estaduais.

A exceção feita pelo Tribunal refere-se a ações judiciais em curso, ou seja, apenas ficaram afastadas da modulação as ações judiciais em curso sobre a questão, o que não se aplica à Autuada.

Não há nos presentes autos qualquer elemento que possa comprovar que a Impugnante propôs Ação Judicial e que estaria abarcada pelos efeitos da modulação de tal decisão do STF.

Portanto, no caso presente a decisão do STF (exigência de lei complementar) produz efeitos somente a partir do ano de 2022.

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 (parte do período autuado), 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 RE nº 1.287.019.

Assim, conforme modulação expressa, os efeitos da decisão referente às Cláusulas 1ª, 2ª, 3ª e 6ª do Convênio nº 93/15 só surtiriam efeitos a partir de 01/01/22, exceto para os contribuintes optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições - Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123/06 (Convênio nº 93/15 – cláusula nona), situação em que não se enquadra a Autuada, que tiveram modulação diferenciada.

Além disso, assegurou direito aqueles contribuintes que impetraram ação judicial até a data da decisão proferida, que foram ressaltados da modulação expressa, situação que também não se enquadra a Autuada, como já mencionado.

Em 5 de janeiro de 2022 foi publicada a Lei Complementar Federal nº 190, 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 Superintendente de Tributação, no uso de suas atribuições, e considerando,

1. que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADI 5.469 e o RE nº 1.287.019 (Tema 1093 da Repercussão Geral), decidiu pela necessidade da edição de lei complementar para que os Estados e o Distrito Federal possam exigir, a partir de 2022, a diferença entre as alíquotas interna e interestadual - DIFAL, nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS, nos termos previstos na Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015;
2. que o Supremo Tribunal Federal modulou os efeitos da decisão em referência, para o fim de convalidar a cobrança do ICMS-DIFAL relativa aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2021, com base no cenário legislativo até então existente (ainda sem a lei complementar federal veiculando normas gerais), exceto para as ações em curso até 24 de fevereiro de 2021, conforme esclarecido pelo referido Tribunal quando do julgamento de embargos de declaração opostos no RE nº 1.287.019;
3. que, em 5 de janeiro de 2022, foi publicada a Lei Complementar Federal nº 190, de 4 de janeiro de 2022, alterando a Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, para regulamentar a cobrança da diferença entre as alíquotas interna e interestadual - DIFAL, nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS, com fundamento na Emenda Constitucional nº 87, de 2015;
4. que o portal a que se refere o art. 24-A da Lei Complementar Federal nº 87, de 1996, com a redação dada pela Lei Complementar nº 190, de 2022, foi disponibilizado operacionalmente em 30 de dezembro de 2021, no endereço eletrônico “difal.svrs.rs.gov.br”, antecipando-se à data prevista na cláusula sétima do Convênio ICMS 235, de 27 de dezembro de 2021;
5. que a Lei Complementar Federal nº 190, de 2022, em seu art. 3º estabeleceu a *vacatio legis* de noventa dias, para a produção dos efeitos de seus dispositivos;
6. que a cobrança do ICMS-DIFAL no Estado de Minas Gerais já havia sido instituída por meio da Lei Estadual nº 21.781, de 1º de outubro de 2015, publicada em 2 de outubro de 2015 e com eficácia a partir de 1º de janeiro de 2016,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(Grifou-se)

No caso dos autos, a Fiscalização destaca que, após a edição da LC nº 190/22, *“houve a devida observância pelo Fisco do prazo de noventa dias após a edição da LC nº 190/22 (princípio da anterioridade nonagesimal), posto que exigiu o ICMS DIFAL a partir de 05/4/22”*.

Todavia, consta da planilha “Relatório de Apuração do ICMS/DIFAL devido por item – 2022”, constante do Anexo 2 do Auto de Infração, NF-e emitidas a partir de 01/04/22.

Assim, devem ser excluídas do presente lançamento, as exigências referentes às notas fiscais emitidas no período de 01 a 04 de abril de 2022.

Registra-se, ainda, que, novamente houve questionamento por parte dos contribuintes junto ao Supremo Tribunal Federal (STF) quanto ao marco temporal para a exigibilidade do ICMS/DIFAL.

Através das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI) nº 7.066, nº 7.078 e nº 7.070, o STF foi provocado a decidir se dever-se-ia aplicar o princípio da anterioridade nonagesimal ou anual, à Lei Complementar nº 190/22, mesmo que o seu art. 3º tenha estabelecido eficácia a produção de seus efeitos após 90 (noventa) dias de sua publicação.

Em 29 de novembro de 2023, o STF proferiu a decisão, por maioria de votos, quando estabeleceu que o referido prazo a ser aplicado para a cobrança do ICMS/DIFAL é o nonagesimal, ou seja, 90 (noventa) dias após a publicação da Lei Complementar nº 190, de 05 de janeiro de 2022.

Portanto, vê-se, de forma didática e transparente, como a alegação da Impugnante não se sustenta e muito menos se relaciona com o não cumprimento de sua obrigação principal, que em momento algum foi afastada, exceto pela ressalva do período de 01 a 04 de abril de 2022, como já destacado.

A responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/DIFAL exigido e não recolhido, portanto, está definida em decisão proferida pelo STF no julgamento finalizado em 24/02/21, do Tema 1.093 da Repercussão Geral, que estabeleceu que a modulação dos efeitos por ela ali tratados (inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS 93/2015) produziriam seus efeitos a partir de 2022.

Já a data acima citada, de 05/04/22, definida tanto em decisão proferida pelo STF como em julgados realizados pelo TJ/MG, refere-se apenas ao momento em que os efeitos da Lei Complementar nº 190/22 seriam iniciados, pois deveriam observar a anterioridade nonagesimal (90 dias após a publicação).

Importa repetir que o período autuado no presente lançamento é de janeiro a dezembro de 2021 e abril de 2022 a dezembro de 2023. Assim, a conduta do Fisco de exigir o ICMS/DIFAL está em consonância com a modulação em questão, bem como de acordo com legislação de regência do ICMS descrita acima, excetuando-se as exigências referentes ao período de 01 a 04 de abril de 2022, que devem ser excluídas.

Saliente-se, como já mencionado, que por força do disposto no art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (art. 110 do RPTA), não se incluem na competência deste Órgão julgador “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo.

Noutro giro, a Impugnante alega que a apuração deixou de considerar a redução da base de cálculo do ICMS prevista no Convênio ICMS nº 52/91 para inúmeros produtos comercializados pela Autuada, que se enquadrariam como equipamentos industriais e implementos agrícolas.

A Fiscalização, por sua vez, cuidou de analisar o argumento da Defesa, confrontando cada produto comercializado pela Autuada e afirma que somente não considerou o benefício fiscal naqueles produtos que não cumpriram uma das três condições para se fazer jus à redução de base de cálculo em questão, quais sejam: sua NCM deve estar relacionada na Parte 4 ou 5 do Anexo IV do RICMS/02 e do Anexo II do RICMS/23, sua descrição integre o respectivo subitem e seja de uso industrial ou agrícola, respectivamente. Veja-se as explicações da Fiscalização que demonstram que não assiste razão à Impugnante em suas alegações:

Com relação à redução base de cálculo do ICMS prevista no Convênio ICMS 52/91, salienta-se que as disposições do Convênio foram recepcionadas na legislação mineira nos itens 17 e 18 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02 e nos itens 19 e 20 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/23, reproduzindo expressamente os Anexos do Convênio.

Importa observar que, nos termos do inciso XV do art. 222 do RICMS/2002, a redução de base de cálculo é considerada uma isenção parcial do imposto. Sendo assim, para sua aplicação prevalece a regra de interpretação literal, conforme dispõe o art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN). Este também é o posicionamento da doutrina e da jurisprudência.

Para aplicação da redução de base de cálculo sob análise é necessário que o produto esteja adequadamente enquadrado na descrição e na classificação constantes da Parte 4 do Anexo IV e que possa ser caracterizado como “industrial”, considerado como tal aquele cujas características o tornem apropriado para uso no processo industrial.

O mesmo entendimento deve ser dado ao termo “agrícola”, cujas máquinas e implementos constam da Parte 5 do Anexo IV, que teve por parte do legislador um benefício maior.

Logo, as expressões “industriais” e “agrícolas”, constante do convênio e do RICMS/MG, devem ser consideradas para interpretação da norma.

A Fazenda mineira já externou sobre o assunto nas Consultas Contribuintes nº 42/2012 e 163/2017, transcritas abaixo:

(...)

O produto comercializado deve preencher três condições cumulativas, quais sejam, sua NCM deve estar relacionada na Parte 4 ou 5 do Anexo IV do RICMS/02 e do Anexo II do RICMS/23, sua descrição íntegro o respectivo subitem e seja de uso industrial ou agrícola, respectivamente.

Na premissa de o produto cumprir as três condições cumulativas para ter o direito a redução da base de cálculo, o Fisco confrontou cada produto comercializado pela Impugnante e somente não considerou o benefício fiscal naqueles produtos que não cumpriram uma das três condições.

Antes de tudo, é bom aclarar que a correta classificação e enquadramento de seus produtos na codificação da NCM é de exclusiva responsabilidade do contribuinte e o Fisco utilizou as NCM declaradas em nota fiscal.

Por exemplo, no produto “brocas” de NCM 8207.50.19, é indispensável avaliar se este produto cumpre a exigência de estar expressamente relacionado no Anexo I do referido Convênio, como o legislador estabeleceu:

(...)

Neste caso, a sua descrição se encontra literalmente expressa no item 3 do Anexo I do Convênio e no RICMS/MG, mas sua NCM não está elencada em nenhum item, logo este produto não cumpre todos os requisitos legais para ter o direito a redução de base de cálculo.

Já, o produto “prensa térmica” de NCM 8451.30.99 preenche todos os requisitos exigidos:

(...)

Sendo assim, este produto tem direito ao benefício fiscal e por isso foi aplicado o percentual de 51,11% de redução de base de cálculo, como comprovado nas planilhas de apuração do ICMS DIFAL (anexos 1 a 3), cuja coluna N traz o percentual de redução de base de cálculo aplicada no cálculo do imposto.

Assim, não procede a afirmação de que o Fisco deixou de considerar na apuração do imposto exigido a redução da base de cálculo do ICMS prevista no Convênio ICMS 52/91.

A Impugnante argumenta que houve uma série de devoluções de mercadorias, o que implica no direito da Autuada de restituir o ICMS/DIFAL incidente sobre tais operações, o que não teria sido observado pelo Fisco.

Contudo, nas hipóteses de devolução ou retorno de mercadoria promovida por consumidor final localizado neste Estado com destino a contribuinte estabelecido em outra unidade da Federação, o ICMS/DIFAL, destacado na Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) relativa à operação de saída do estabelecimento, poderá ser compensado com débito decorrente de mesmo fato gerador, desde que preenchidos os requisitos estabelecidos no art. 95-A do RICMS/02 (art. 128 do RICMS/23):

RICMS/02

Art. 95-A. Nas hipóteses de devolução ou retorno de mercadoria promovida por consumidor final localizado neste Estado com destino a contribuinte estabelecido em outra unidade da Federação, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna estabelecida para a mercadoria neste Estado e a alíquota interestadual, a que se refere o inciso XII do art. 1º deste Regulamento, destacado na Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) relativa à operação de saída do estabelecimento, poderá ser compensado com débito decorrente de mesmo fato gerador, desde que:

I - o contribuinte seja inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS ou cadastrado no Cadastro Simplificado de Contribuintes do ICMS - DIFAL, ambos deste Estado;

II - seja emitida a NF-e relativa à entrada da mercadoria no estabelecimento.

(...)

RICMS/23

Art. 128 - Nas hipóteses de devolução ou retorno de mercadoria promovida por consumidor final localizado neste Estado com destino a contribuinte estabelecido em outra unidade da Federação, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna estabelecida para a mercadoria neste Estado e a alíquota interestadual, prevista no inciso V do art. 3º deste regulamento, destacado na NF-e relativa à operação de saída do estabelecimento, poderá ser compensado com débito decorrente de mesmo fato gerador, desde que:

I - o contribuinte seja inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS ou cadastrado no Cadastro Simplificado de Contribuintes do ICMS-Difal, ambos deste Estado;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - seja emitida a NF-e relativa à entrada da mercadoria no estabelecimento.

(Destacou-se)

Assim, conforme legislação supratranscrita, somente tem direito à compensação do ICMS/DIFAL das devoluções, o contribuinte que seja inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS ou cadastrado no Cadastro Simplificado de Contribuintes do ICMS/DIFAL, ambos deste Estado e, ainda, que emita a NF-e relativa à entrada da mercadoria em seu estabelecimento.

Ocorre que, no caso em tela, conforme verifica e afirma a Fiscalização, “*a Impugnante não possui cadastro de contribuinte e nem apresentou qualquer NF-e de entrada de suas devoluções. Sendo assim, não tem direito a se compensar destas supostas devoluções*”.

Nesse sentido, diante de todo o exposto, ante o descumprimento da obrigação tributária, correta a exigência do ICMS correspondente, bem como da Multa de Revalidação e da Multa Isolada, capituladas, respectivamente, no art. 56, inciso II e no inciso VII, alínea “c” c/c o inciso I do § 2º, todos do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

No tocante à exigência da Multa Isolada, em face das razões, em sentido contrário, trazidas no parecer da Assessoria do CCMG, importante trazer algumas considerações.

Insta examinar, primeiramente, as expressões referentes à *operação própria e operação sujeita à substituição tributária*, contida na legislação tributária.

A Lei Complementar 87/96, prescreve:

LC 87/96

Art. 4º **Contribuinte** é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

(...)

§ 2º **É ainda contribuinte** do imposto nas operações ou prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outro Estado, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual:

I - o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, na hipótese de contribuinte do imposto;

II - o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador de serviço, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do imposto.

Art. 5º **Lei poderá atribuir a terceiros** a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou

responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

Art. 6o Lei estadual **poderá atribuir** a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a **responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.**

§ 1º **A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive** ao valor decorrente da **diferença entre alíquotas interna e interestadual** nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2o A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

(Destacou-se)

Note-se, diante dos comandos contidos nos dispositivos da LC 87/96, acima transcrito, que a responsabilidade pelo pagamento do imposto pode se referir ao próprio contribuinte (operação própria) ou a terceiros (responsabilidade por substituição tributária, pelo imposto devido pelo contribuinte).

Sendo assim, conclui-se que o ICMS incidirá, sempre, sobre operações próprias ou de substituição tributária, não havendo que se falar em uma terceira operação, no que se refere ao recolhimento do ICMS/DIFAL, objeto da questão ora analisada.

Portanto, a falta de cumprimento da obrigação acessória prevista no referido inciso VII, alínea “c” do art. 55 da Lei 6763/75, se aplica também nas operações referentes ao ICMS/DIFAL, quer em operações próprias, quer em operações sujeitas à substituição tributária.

No caso dos autos, importante enfatizar, ainda, que o contribuinte do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual é o próprio remetente da mercadoria, bem ou serviço, em relação às operações ou prestações interestaduais destinadas a consumidor final, não contribuinte do ICMS, estabelecido neste Estado, conforme acima mencionado.

No tocante à contestação à correção dos valores relativos à multa pela Taxa SELIC, verifica-se que o art. 127 da Lei nº 6.763/75 c/c § 3º do art. 5º da Lei Federal nº 9.430/96 preveem tal imposição, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 127 - Os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

Lei nº 9.430/96

Art. 5º - O imposto de renda devido, apurado na forma do artigo 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

(...)

§ 3º - As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Ressalta-se que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em julgamento que negou provimento ao Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial 908.237/SP, publicado em 24/10/16, pacificou a legitimidade da aplicação, pela Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais, da Taxa SELIC na atualização dos débitos tributários pagos em atraso, diante da existência de lei estadual que determina a adoção dos mesmos critérios definidos na correção dos débitos fiscais federais.

AGINT NO ARES P Nº 908.237/SP

EMENTA

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TAXA SELIC. APLICABILIDADE AOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS EM ATRASO. RECURSO REPETITIVO. MULTA.

1. "A TAXA SELIC É LEGÍTIMA COMO ÍNDICE DE CORREÇÃO MONETÁRIA E DE JUROS DE MORA, NA ATUALIZAÇÃO DOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS PAGOS EM ATRASO, EX VI DO DISPOSTO NO ARTIGO 13 DA LEI 9.065/95" (RESP 1.073.846/SP, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJE 18/12/2009, JULGADO SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/73).

(...)

A incidência dos juros de mora sobre a multa de mora encontra suporte legal no art. 2º da Resolução nº 2.880/97, que dispõe sobre os créditos tributários do estado de Minas Gerais. Confira-se:

Resolução nº 2.880/97.

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI). (Grifou-se).

Dessa forma, observa-se que as infrações cometidas pela Autuada restaram devidamente comprovadas e, não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo é, em parte, o lançamento em exame, devendo ser excluídas as exigências referentes às notas fiscais emitidas no período de 01 a 04 de abril de 2022.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências referentes ao período de 01 a 04 de abril de 2022. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Mariana Monte Alegre de Paiva e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Fabíola Pinheiro Ludwig Peres. Participaram do julgamento, além da signatária, as Conselheiras Cássia Adriana de Lima Rodrigues (Revisora), Emmanuelle Christie Oliveira Nunes e Mellissa Freitas Ribeiro.

Sala das Sessões, 19 de fevereiro de 2025.

**Cindy Andrade Morais
Presidente / Relatora**

M/P