

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.991/24/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.003485753-17
Impugnação: 40.010157494-79
Impugnante: Bag-Online Comércio de Bolsas Ltda
CNPJ: 08.956394/0001-68
Proc. S. Passivo: Danielle Blanco Faro Vilardo/Outro(s)
Origem: DF/Uberaba

EMENTA

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS. Constatada a falta de recolhimento do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (DIFAL), incidente em operações destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto estabelecidos no estado de Minas Gerais. Infração caracterizada nos termos do art. 5º, § 1º, item 11, da Lei nº 6.763/75. Corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da mencionada lei.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL - FALTA DE INDICAÇÃO/REQUISITO. Constatada a emissão de documentos fiscais sem efetuar o destaque nas notas fiscais emitidas do ICMS/DIFAL devido nestas operações. Infração caracterizada. Correta a exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea "f", do RICMS/02.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

- falta de recolhimento do ICMS, no período de 01/07/20 a 30/09/21, 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 o ICMS/DIFAL e a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

- emissão de documentos fiscais sem efetuar o destaque do ICMS/DIFAL devido nessas operações.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exige-se Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, Impugnação às págs. 38/58. Requer, ao final, a procedência da impugnação.

A Fiscalização manifesta-se às págs. 107/125, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

Em sessão realizada em 11/06/24, acorda a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 26/06/24. Pela Fazenda Pública Estadual, assistiu à deliberação o Dr. Marismar Cirino Motta, págs. 126.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

- falta de recolhimento do ICMS, no período de 01/07/20 a 30/09/21, 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 o ICMS/DIFAL e a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

- emissão de documentos fiscais sem efetuar o destaque do ICMS/DIFAL devido nessas operações.

Exige-se Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02.

A matéria decorre do comando constitucional expresso nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição da República de 1988 – CR/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:

CR/88

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;

(...)

Diante disso, os estados e o Distrito Federal editaram o Convênio ICMS nº 93/15, posteriormente alterado pelo Convênio ICMS nº 152/15, no sentido de uniformizar os procedimentos a serem observados nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS.

No âmbito da legislação tributária do estado de Minas Gerais, a referida Emenda Constitucional implicou alterações na Lei nº 6.763/75, consoante o disposto no art. 5º, § 1º, item 11, a seguir transcrito:

Lei nº 6.763/75

Art. 5º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1º O imposto incide sobre:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

11) a operação interestadual que destine mercadoria ou bem a consumidor final não contribuinte do imposto, localizado neste Estado, relativamente à parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna estabelecida para a mercadoria neste Estado e a alíquota interestadual;

(...)

Art. 13 A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 1º- C - Nas hipóteses dos itens 11 e 12 do § 1º do art. 5º, a base de cálculo do imposto é o valor da operação ou prestação, obtida por meio da inclusão do valor do imposto considerando a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria ou serviço.

(...)

Como não poderia deixar de ser, o Regulamento do ICMS (RICMS/02), em seus arts. 1º, inciso XII e 43, § 8º, inciso II, cuidou de adensar tais comandos legais, fazendo-o nos seguintes termos:

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".

Quanto à responsabilidade pelo recolhimento do diferencial de alíquota na hipótese ora em análise, a Lei nº 6.763/75, em seu art. 14, § 3º, inciso II, bem como o RICMS/02 (art. 55, § 6º), assim dispõem:

Lei nº 6.763/75

Art. 14. Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço, descrita como fato gerador do imposto.

(...)

§ 3º Nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens ou serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado neste Estado, relativamente ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, são contribuintes do imposto:

(...)

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

RICMS/02

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

(...)

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

I - em se tratando de operação destinada a contribuinte do imposto situado neste Estado, o destinatário da mercadoria ou bem, inclusive a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

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

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

Assim, tal como sempre ocorreu nas transações interestaduais envolvendo contribuintes do imposto, 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 tese da inexistência, no período dos fatos geradores, da norma complementar infraconstitucional capaz de delinear os balizadores para a exigência do tributo em comento. Nesse sentido, aduz que a EC nº 87/15 criou nova hipótese de incidência não contemplada pela Lei Complementar nº 87/96.

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

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

De fato, segundo a Constituição da República de 1988 – CR/88, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária. No entanto, cabe ao estado membro legislar de forma plena sobre a matéria reservada à norma geral, enquanto a União não exercer sua competência (art. 24, inciso I, § 3º):

CR/88

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

(...)

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

(Grifou-se)

Assim, não tendo a União exercido a sua competência para estabelecer normas gerais sobre ICMS, compete aos estados membros legislar sobre o referido imposto de forma plena.

Dessa forma, o estado de Minas Gerais, exercendo sua competência legislativa, introduziu a matéria tanto na Lei nº 6.763/75 quanto no RICMS/02, conforme legislação posta anteriormente.

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

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

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

POR FIM, O TRIBUNAL, POR MAIORIA, MODULOU OS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DAS CLÁUSULAS PRIMEIRA, SEGUNDA, TERCEIRA, SEXTA E NONA DO CONVÊNIO QUESTIONADO PARA QUE A DECISÃO PRODUZA EFEITOS, QUANTO À CLÁUSULA NONA, DESDE A DATA DA CONCESSÃO DA MEDIDA CAUTELAR NOS AUTOS DA ADI Nº 5.464/DF E, QUANTO ÀS CLÁUSULAS PRIMEIRA, SEGUNDA, TERCEIRA E SEXTA, A PARTIR DO EXERCÍCIO FINANCEIRO SEGUINTE À CONCLUSÃO DESTE JULGAMENTO (2022), APLICANDO-SE A MESMA SOLUÇÃO EM RELAÇÃO ÀS RESPECTIVAS LEIS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL, PARA AS QUAIS A DECISÃO PRODUZIRÁ EFEITOS A PARTIR DO EXERCÍCIO FINANCEIRO SEGUINTE À CONCLUSÃO DESTE JULGAMENTO (2022), EXCETO O QUE DIZ RESPEITO ÀS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, 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.

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 Impugnante, que tiveram modulação diferenciada.

Os efeitos da decisão do STF para essas empresas (Simples Nacional) retroagirão à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF, ou seja, 12/02/16.

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), por meio do Comunicado SUTRI nº 001, de 08 de fevereiro de 2022, informou que no estado de Minas Gerais o ICMS/DIFAL seria exigido a partir de 05 de abril de 2022.

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

Mediante as Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI) nºs: 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 em seu art. 3º tenha estabelecido eficácia a produção de seus efeitos após 90 (noventa) dias de sua publicação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Apenas em 29 de novembro de 2023, o STF proferiu a decisão, por maioria de votos: decidiu que o 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.

Observando-se os fatos supra relatados percebe-se que a alegação trazida pela Impugnante não merece prosperar.

Veja-se que a decisão prolatada pelo Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI) nº 7.066, nº 7.078 e nº 7.070, em 29/11/2023, em absolutamente nada se relaciona com o período em que a impugnante está sendo cobrada pelo não recolhimento do ICMS/DIFAL.

Como se verifica na transcrição do julgamento a respeito do Tema nº 1.093 da Repercussão Geral, realizado em 24/02/21, o Supremo Tribunal Federal (STF) deixa absolutamente claro: “os efeitos da decisão que modulou os aspectos de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/15 serão produzidos “a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022)”.

Apenas dois grupos de contribuintes foram excluídos da modulação expressa trazida pela decisão: 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) e os contribuintes que possuíam ações em curso até a data da decisão (24/02/21).

Assim, se o contribuinte não fosse optante pelo Simples Nacional ou não tivesse impetrado ação contrária à cobrança do DIFAL até 24/02/21, repita-se, situações em que não se enquadravam a Impugnante, então deveria sucumbir-se à modulação designada, ou seja, deixar de recolher o ICMS/DIFAL somente a partir de 01/01/22, continuando obrigada ao recolhimento até o final de 2021.

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.

Observa-se que a Autuada optou por descumprir a decisão proferida pelo STF a fim de não recolher o ICMS/DIFAL exigido. Induvidoso que a decisão não deixava qualquer dúvida de interpretação no seu conteúdo quanto ao momento (prazo) em que o imposto poderia deixar de ser recolhido, ao contrário, é clara, direta e conclusiva, inclusive identificando literalmente os contribuintes excetuados da modulação trazida.

Como foi descrito pela Fiscalização no Relatório Complementar que integra o Auto de Infração, durante o trabalho de auditoria fiscal a fim de se investigar os recolhimentos efetuados de ICMS/DIFAL pela empresa, então autuada, foram identificados vários recolhimentos deste imposto (ICMS/DIFAL) direcionados ao

tesouro estadual mineiro, entretanto que não se referem ao período que foi exigido e que não foi recolhido (julho de 2020 a setembro de 2021).

Esses recolhimentos, relativos ao mesmo ICMS/DIFAL, foram realizados durante os períodos de janeiro a junho de 2020 (por isto a exigência do Fisco a partir de julho de 2020) como também durante todo o ano de 2022 (sem qualquer recolhimento em 2021).

É indiscutível que a Impugnante tinha total conhecimento de sua responsabilidade tributária de recolher o ICMS/DIFAL devido, pois já o fazia antes do período que foi exigido pelo Fisco, voltando a realizá-lo apenas em 2022.

Assim, sua alegação de que deve ser responsabilizada pelo recolhimento do ICMS/DIFAL apenas a partir de 05/04/22 não tem qualquer sentido, pois, como já relatado, ela já efetuava os recolhimentos de ICMS/DIFAL dos períodos anteriores à cobrança efetuada.

Além disso, como bem salientado pelo Fisco, a decisão proferida pelo STF que definiu o momento em que os efeitos da Lei Complementar (LC) nº 190/22 seriam produzidos, não tem absolutamente nenhuma relação com a dispensa da responsabilidade de recolhimento do ICMS/DIFAL pela Impugnante no período atuado.

Nessa decisão, base de argumentação da Impugnante, o STF foi provocado a fim de esclarecer especificamente a questão temporal quanto ao início da vigência da LC nº 190/22.

Publicada em 05 de janeiro de 2022, as ações ajuizadas questionavam se os seus efeitos seriam produzidos 90 (noventa) dias após sua publicação (como constava no art. 3º da LC) ou apenas a partir do próximo exercício financeiro (2023).

Como se pode observar, trata-se de momento posterior ao período a que a Impugnante está sendo exigida a ter recolhido o imposto (julho de 2020 a setembro de 2021), e, portanto, não existe qualquer relação desta decisão, proferida em 29/11/23, com a responsabilidade pelo recolhimento não efetuado.

A responsabilidade tributária da Impugnante até o início de 2022, como se verifica, nunca foi afastada, e está claramente identificada no julgamento do Tema nº 1.093 da Repercussão Geral, proferida em 24/02/21.

Aduz também a Impugnante que, as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal que declaram a constitucionalidade ou não de lei ou ato normativo possuem efeito vinculante, produzindo seus efeitos a partir da publicação da ata da sessão de julgamento, e que o julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidades - ADIs nº 7.066, nº 7.078 e nº 7.070 ocorreu em 05 de dezembro de 2023, então seus efeitos foram produzidos nesta data.

Entretanto tal entendimento não merece prosperar.

Ocorre que o julgamento a que se refere a Impugnante (ADIs nºs: 7.066, nº 7.078 e nº 7.070) não guarda qualquer relação com a discussão aqui estabelecida.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A decisão das ADIs nº 7.066, nº 7.078 e nº 7.070 definiu apenas o momento em que os efeitos da LC nº 190/22 seriam iniciados, se em abril de 2022 ou início de 2023.

Entretanto, incorre a Impugnante nessa falsa premissa, inclusive omitindo em sua impugnação qualquer referência ao julgamento das ADIs nºs: 5.464 e 5.469 e RE 1.287.019, Tema nº 1.093 da Repercussão Geral, que efetivamente manteve sua responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/DIFAL até 31/12/21.

Assim, nenhuma relevância possui a data em que foi publicada a ata da sessão de julgamento das ADIs nºs: 7.066, nº 7.078 e nº7.070, pois em nada altera a responsabilidade tributária exigida em período anterior e não cumprida pela Autuada.

A Defesa aponta que o próprio Tribunal de Justiça de Minas Gerais -TJMG reconheceu, com base na decisão do STF, que o ICMS/DIFAL só pode ser exigido por este estado a partir de 05/04/22.

No entanto, as decisões recentes do TJMG trazidas pela Impugnante estão em consonância com a decisão proferida pelo STF, em 29/11/23, que os estados deveriam observar a anterioridade nonagesimal para o início da produção dos efeitos da Lei Complementar nº 190, publicada em 05 de janeiro de 2022, apenas ratificando o que a suprema corte já havia decidido a esse respeito.

Inclusive, como já citado, a própria Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais - SEF/MG manifestou-se de forma oficial a esse respeito após a publicação da LC nº 190, em 05/01/22, informando que no estado de Minas Gerais o ICMS/DIFAL seria exigido a partir de 05 de abril de 2022, de acordo com o teor do Comunicado SUTRI nº 001, de 08 de fevereiro de 2022.

Entretanto, novamente razão não assiste à Impugnante uma vez que sua argumentação em nada se relaciona com o cerne da questão e da qual não consegue se desvencilhar: o descumprimento de sua responsabilidade em recolher o ICMS/DIFAL no período de julho de 2020 a setembro de 2021, responsabilidade a ela atribuída na decisão proferida pelo STF, em 24/02/21, por meio do julgamento do Tema nº 1.093 da Repercussão Geral.

A data de exigência supra descrita (05/04/22), definida tanto em decisão proferida pelo STF como em julgados realizados pelo TJMG, refere-se apenas ao momento em que os efeitos da LC nº 190/22 seriam iniciados, pois deveriam observar a anterioridade nonagesimal – 90 (noventa) dias após a publicação, enquanto a responsabilidade tributária da Impugnante foi mantida até 30/12/21, prazo muito anterior, e, como já se sabe, sem o seu cumprimento para o período exigido pela Fiscalização.

Como já dito, a presente exigência referente ao ICMS/DIFAL, de mercadorias destinadas a consumidores finais não contribuintes do ICMS estabelecidos no estado de Minas Gerais 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Isso posto, nos termos do disposto no inciso II do § 3º do art. 14 da Lei nº 6.763/75 e no inciso III do § 6º do art. 55 do RICMS/02, anteriormente transcritos, incumbe à Impugnante o dever de recolher o ICMS/DIFAL devido a Minas Gerais.

Registre-se que o lançamento observou as regras contidas no art. 43, § 8º, inciso II, do RICMS/02 que determina a forma de cálculo do diferencial de alíquota.

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

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.

Pertinente esclarecer que além das exigências do ICMS e multa de revalidação, a Autuada emitiu notas fiscais sem o destaque do ICMS/DIFAL devido nas respectivas operações, sendo, corretamente, lhe exigida a Multa Isolada em decorrência de descumprimento de obrigação tributária acessória ou formal, nos termos do art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea "f", do RICMS/02. Veja-se a legislação mencionada.

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; (grifou-se).

(...)

RICMS/02

Art. 215. As multas calculadas com base na UFEMG, ou no valor do imposto não declarado, são:

(...)

VI - por emitir documento com falta de requisito ou indicação exigida neste Regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente) por documento:

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

(...)

f) natureza da operação ou da prestação e condições do pagamento; alíquota do ICMS e destaque do imposto devido; nome da empresa de transporte e seu endereço, ou o número da placa do veículo, Município e Estado de emplacamento, quando se tratar de transportador autônomo: 42 (quarenta e duas) UFEMG; (grifou-se).

Relativamente às multas aplicadas, a Defesa aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Assevera que deveria ser realizada a aplicação do princípio da Consunção ante a indevida cumulação de penalidades aplicadas (multa de revalidação e multa isolada).

Entende que a conduta menos gravosa é a ausência de destaque do ICMS DIFAL nas notas fiscais e, portanto, trata-se de um caso em que a conduta menos gravosa deve ser entendida como absorvida pela mais gravosa (princípio da Consunção) com o consequente cancelamento de uma das penalidades, devendo ser mantida somente a mais danosa (multa de revalidação).

Todavia razão não lhe assiste.

A aplicação do princípio pretendido não tem qualquer cabimento, pois trata-se de penalidades distintas e que não se confundem.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 54, inciso VI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória, (falta de destaque do ICMS/DIFAL nas notas fiscais emitidas).

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA -

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...)

É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)(GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 54 da mencionada lei.

Registra-se, por oportuno, que a Multa Isolada objeto de contestação da Impugnante prevista no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02, pela emissão de documento fiscal com falta de requisito ou indicação exigida no referido regulamento, observado o limitador previsto no referido dispositivo legal, teve sua aplicação ratificada no Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG em diversos acórdãos quando objeto de análise da mesma matéria, conforme Acórdão nº 23.672/21/3ª, com ementa infra transcrita;

ACÓRDÃO Nº 23.672/21/3ª

EMENTA ALÍQUOTA DE ICMS – DIFERENCIAL - OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS. CONSTATADA A RETENÇÃO/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 E ART. 14, § 3º, INCISO II, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75, OS QUAIS TÊM SUPEDÂNEO NOS INCISOS VII E VIII DO § 2º DO ART. 155 DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988 (CR/88), CONFORME REDAÇÃO DADA PELA EMENDA CONSTITUCIONAL (EC) Nº 87/15. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E DA MULTA DE REVALIDAÇÃO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II, DA MENCIONADA LEI. (...)

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL - FALTA DE INDICAÇÃO/REQUISITO. CONSTATADA A EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS SEM A CORRETA INDICAÇÃO DO VALOR DO ICMS CORRESPONDENTE À DIFERENÇA ENTRE A ALÍQUOTA INTERNA E A ALÍQUOTA INTERESTADUAL (DIFAL) DEVIDO AO ESTADO DE MINAS GERAIS. EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 54, INCISO VI, DA LEI Nº 6.763/75 C/C ART. 215, INCISO VI, ALÍNEA "F", DO RICMS/02. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME. (GRIFOU-SE)

Diante disso, não se vislumbra a ocorrência do *bis in idem* apontado pela Defesa em relação às penalidades exigidas pelo Fisco.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste estado.

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

Lei nº 6.763/75

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

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

(...)

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Assim, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Danielle Blanco Faro Vilaro e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Thiago Elias Mauad Abreu. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen e Flávia Sales Campos Vale.

Sala das Sessões, 26 de junho de 2024.

**Gislana da Silva Carlos
Relatora**

**Cindy Andrade Morais
Presidente / Revisora**

CS/D