

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 25.090/24/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.003867289-40
Impugnação: 40.010158208-07
Impugnante: Alves Baby Comércio de Produtos Infantis Ltda
CNPJ: 10.836554/0001-87
Proc. S. Passivo: Otávio Augusto Tordin
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, em que a Autuada deixou de informar a base de cálculo e o respectivo ICMS/DIFAL. **Infração caracterizada. Correta a 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 e art. 178, inciso VI, alínea “f” do RICMS/23.**

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS, no período de setembro de 2019 a dezembro de 2021 e maio 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 de 1988 (CR/88), c/c art. 5º, § 1º, item 11 da Lei nº 6.763/75.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Apurou se ainda, a emissão de documentos fiscais, em que a Autuada deixou de informar a base de cálculo e o respectivo ICMS devido a título de diferencial de alíquota (ICMS/DIFAL).

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 e art. 178, inciso VI, alínea “f” do RICMS/23.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 13/31, com os seguintes argumentos, em síntese:

- argui a inconstitucionalidade da exigência do ICMS/DIFAL, definido na Emenda Constitucional (EC) nº 87/15, haja vista a necessidade de lei complementar;
- anexa, para corroborar seu entendimento, jurisprudências proferidas por tribunais de justiças estaduais tais como concessões de liminares em medidas cautelares;
- suscita que não foi assegurado o princípio da anterioridade nonagesimal da Lei Complementar nº 190/22;
- aduz que houve duplicidade na exigência do ICMS/DIFAL, definido na EC nº 87/15, em função da lavratura de 02 (dois) Autos de Infração nºs: 01.003.867.289-40 e 01.003.828.554-91;
- assevera que não houve verificações em relação às notas fiscais de devolução para abatimento de valores;
- entende que as multas aplicadas ao caso concreto são desproporcionais e tem efeito confiscatório;
- requer que sua impugnação seja recebida e acolhida, com o cancelamento do Auto de Infração ou a reformulação do crédito tributário para que sejam reexaminados os abatimentos por devolução e a aplicação da multa em patamar razoável de 20% (vinte por cento) do valor do tributo.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização manifesta-se às 43/62, refutando as alegações da Defesa e pugnando pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Do Mérito

Conforme relatado, autuação versa a falta de recolhimento do ICMS, no período de setembro de 2019 a dezembro de 2021 e maio 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Apurou se ainda, a emissão de documentos fiscais, em que a Autuada deixou de informar a base de cálculo e o respectivo ICMS devido a título de diferencial de alíquota (ICMS/DIFAL).

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 e art. 178, inciso VI, alínea “f” do RICMS/23.

A matéria decorre do comando constitucional expresso nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da CR/88, com as inovações veiculadas pela Emenda Constitucional (EC) nº 87/15.

Com efeito, esse dispositivo constitucional prevê que caberá ao estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, inclusive nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, não contribuinte do imposto.

Confira-se:

CR/88

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

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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.

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.

Com a publicação da Emenda Constitucional nº 87, em 16/04/15, o § 2º do inciso VII do art. 155 da Constituição da República de 1988 (CR/88) teve sua redação alterada estabelecendo que nas operações e prestações destinadas a consumidor final, sendo este contribuinte ou não do imposto, se adotaria a alíquota interestadual, cabendo ao estado destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna a interestadual.

No âmbito da legislação tributária do estado de Minas Gerais, a referida Emenda Constitucional implicou alterações na Lei nº 6.763/75, consoante o disposto no art. 5º, § 1º, item 11 e no art. 13, § 1º - C da citada lei, a seguir transcrito:

Lei nº 6.763/75

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

§ 1º O imposto incide sobre:

(...)

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

(...)

Art. 13 A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 1º - C - Nas hipóteses dos itens 11 e 12 do § 1º do art. 5º, a base de cálculo do imposto é o valor da operação ou prestação, obtida por meio

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 e o RICMS/23, em seus art. 3º, inciso V e art. 12, inciso VIII, alíneas “a”, “b”, “c” e “d”, cuidaram de adensar tais comandos legais, fazendo-o nos seguintes termos:

RICMS/02

Art. 1º O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incide sobre:

(...)

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

(...)

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 8º Para cálculo da parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, devida a este Estado, será observado o seguinte:

(...)

II - nas hipóteses dos incisos XII e XIII do caput do art. 1º deste Regulamento:

a) para fins do disposto no art. 49 deste Regulamento, ao valor da operação ou prestação será incluído o valor do imposto considerando a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria ou serviço;

b) sobre o valor obtido na forma da alínea “a”, será aplicada a alíquota interestadual;

c) sobre o valor obtido na forma da alínea “a”, será aplicada a alíquota interna estabelecida para a operação ou prestação a consumidor final neste Estado;

d) o imposto devido corresponderá à diferença positiva entre os valores obtidos na forma das alíneas “c” e “b”.

RICMS/23

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

a) para fins do disposto no art. 18 deste regulamento, no valor da operação será incluído o valor do imposto considerando a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria;

b) sobre o valor obtido na forma da alínea "a", será aplicada a alíquota interestadual;

c) sobre o valor obtido na forma da alínea "a", será aplicada a alíquota interna estabelecida para a operação a consumidor final neste Estado;

d) o imposto devido corresponderá à diferença positiva entre os valores obtidos na forma das alíneas "c" e "b";

(...)

Quanto à responsabilidade pelo recolhimento do diferencial de alíquota na hipótese ora em análise, a Lei nº 6.763/75, em seu art. 14, § 3º, inciso II, bem como o RICMS/02 (art. 55, § 6º) e o RICMS/23 (art. 23 e art. 24, inciso XVII), assim dispõem:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

§ 3º Nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens ou serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado neste Estado, relativamente ao imposto

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, são contribuintes do imposto:

(...)

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

RICMS/02

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Grifou-se)

RICMS/23

Art. 23 - Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço descrita como fato gerador do imposto.

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

(...)

VIII - o remetente da mercadoria ou bem, exceto microempresa ou empresa de pequeno porte estabelecida em outra unidade da Federação, na operação interestadual que destine mercadoria ou bem a consumidor final não contribuinte do imposto, localizado neste Estado, relativamente à parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, na hipótese do inciso V do art. 3º deste regulamento;

(...)

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

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.

A cobrança do ICMS/DIFAL vinha sendo realizada regularmente por meio da EC nº 87/15 e do Convênio nº 93, incorporado às normas estaduais, até o questionamento de contribuintes por meio de 03 (três) processos judiciais: 2 (duas) Ações Diretas de Inconstitucionalidade – ADIs nºs: 5.464, 5.469 e Recurso Extraordinário – RE nº 1.287.019 alegando tratar-se de matéria reservada à lei complementar, e que, portanto, os estados ficariam impedidos de efetuar a cobrança sem a edição de uma lei complementar federal.

A Impugnante defende a tese da inexistência da norma complementar infraconstitucional capaz de delinear os balizadores para a exigência do tributo em comento. Nesse sentido, aduz que a EC nº 87/15 criou nova hipótese de incidência não contemplada pela Lei Complementar (LC) nº 87/96.

Entende 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De fato, segundo a Constituição Federal, 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):

CF/88

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

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

(...)

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

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

Dessa forma, o estado de Minas Gerais, exercendo sua competência legislativa, introduziu a matéria tanto na Lei nº 6.763/75 quanto no RICMS/02 e RICMS/23, conforme legislação posta anteriormente.

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

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

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

POR FIM, O TRIBUNAL, POR MAIORIA, MODULOU OS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DAS CLÁUSULAS PRIMEIRA, SEGUNDA, TERCEIRA, SEXTA E NONA DO CONVÊNIO QUESTIONADO PARA QUE A DECISÃO PRODUZA EFEITOS, QUANTO À CLÁUSULA NONA, DESDE A DATA DA CONCESSÃO DA MEDIDA CAUTELAR NOS AUTOS DA ADI Nº 5.464/DF E, QUANTO ÀS CLÁUSULAS PRIMEIRA, SEGUNDA, TERCEIRA E SEXTA, A PARTIR DO EXERCÍCIO FINANCEIRO SEGUINTE À CONCLUSÃO DESTA

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

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 elaborado pelo Confaz.

Como consequência, foi fixada a tese de repercussão geral, oriunda do julgamento do RE nº 1.287.019, e assim definida:

A COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA ALUSIVA AO ICMS, CONFORME INTRODUIDO PELA EMENDA EC 87/2015, PRESSUPÕE A EDIÇÃO DE LEI COMPLEMENTAR VEICULANDO NORMAS GERAIS.

Salienta-se que, em se tratando de recurso extraordinário julgado sob o regime da repercussão geral, sua eficácia é considerada *erga omnes* e de observância obrigatória, conforme se extrai do art. 1.035 do CPC, bem como do art. 102, § 3º, da Constituição Federal.

Neste sentido, o próprio Supremo Tribunal Federal modulou os efeitos da decisão em referência, tornando-os vinculante, e convalidando 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), somente a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão do julgamento do Recurso Extraordinário, ou seja, no ano 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 estas empresas (Simples Nacional) retroagiram à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF, ou seja, 12/02/16.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Além disso, assegurou direito aqueles contribuintes que impetraram ação judicial até a data da decisão proferida, que foram ressalvados da modulação expressa, situação que também não se enquadra a Impugnante.

A SEF/MG, neste momento, exatamente para esclarecer e dar transparência a decisão proferida pelo STF a respeito do Tema nº 1.093 (Repercussão Geral) emitiu o Memorando SEF/SUTRIDOLT nº 15/2021, de 25/03/21.

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, 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.

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.

Na transcrição do julgamento a respeito do Tema 1.093 da Repercussão Geral, realizado em 24/02/21, repita-se, o Supremo Tribunal Federal (STF) deixa claro que os efeitos da decisão que modulou os aspectos de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS 93/2015 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).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, um contribuinte que não fosse optante pelo Simples Nacional e não tivesse impetrado ação contrária à cobrança do DIFAL até 24/02/21, deveria deixar de recolher o ICMS/DIFAL somente a partir de 01/01/22, continuando obrigado ao recolhimento até o final de 2021.

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).

Em relação ao argumento de duplicidade de autuação, cumpre esclarecer que a autuação se dividiu em duas.

Os documentos fiscais que tiveram o destaque, porém, sem o recolhimento, foram objeto de outro Auto de Infração, não contencioso, de nº 01.003828554- 91.

Já os documentos fiscais objeto do presente Auto de Infração (que a Contribuinte ora Impugna, de nº 01.003867289-40), não tiveram o destaque do imposto, não havendo, portanto, que se falar em duplicidade.

No tocante à alegação de cobrança sobre mercadoria devolvida, o contribuinte deve pleitear a restituição desse tributo em processo administrativo independente.

Isso posto, nos termos do disposto no inciso II do § 3º do art. 14 da Lei nº 6.763/75 e no inciso III do § 6º do art. 55 do RICMS/02 e no art. 23 e art. 24, inciso VIII do RICMS/23, anteriormente transcritos, incumbe à Impugnante o dever de recolher o ICMS/DIFAL devido a Minas Gerais.

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

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

Lei nº 6.763/75

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

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

Verifica-se ainda que a Autuada emitiu notas fiscais sem o destaque do ICMS/DIFAL devido nestas operações.

Diante disso, exigiu-se a Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02 e art. 178, inciso VI, alínea “f” do RICMS/23. 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;

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

(...)

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)

RICMS/23

Art. 178 - As multas calculadas com base na Ufemg, ou no valor do imposto não declarado, são:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VI - por emitir documento com falta de requisito ou indicação exigida neste regulamento ou emitilo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - por documento:

(...)

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) Ufemgs;

(...)

(Grifou-se)

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 indicação ou requisito exigido em regulamento)

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 - 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)(GRIFOU-SE)

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

Por outro lado, ao emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55 da mencionada lei (Multa Isolada).

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*:

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, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Tarcísio Andrade Furtado (Revisor) e Emmanuelle Christie Oliveira Nunes.

Sala das Sessões, 06 de novembro de 2024.

Cássia Adriana de Lima Rodrigues
Relatora

Dimitri Ricas Pettersen
Presidente