

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.015/21/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001990028-09  
Impugnação: 40.010152450-47  
Impugnante: Brasil Inter Comex Eletrônicos e Informática Eireli  
CNPJ: 17.642282/0001-23  
Proc. S. Passivo: Marcelo Guaritá Borges Bento/Outro(s)  
Origem: DF/Pouso Alegre

### **EMENTA**

**ALÍQUOTA DE ICMS – DIFERENCIAL - OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS.** Constatada a falta de retenção e recolhimento do ICMS, bem como a retenção e o recolhimento a menor 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 12-A da Lei nº 6.763/75. Corretas as exigências de ICMS, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e das Multas Isoladas previstas no art. 55, inciso VII, alínea “c” (retenção a menor) e inciso XXXVII (falta de retenção), todos da Lei nº 6.763/75. Exige-se, ainda, o imposto devido relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria - FEM (adicional de dois pontos percentuais na alíquota do imposto) quando devido e respectiva Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO.** Constatado que a Autuada deixou de atender a intimação efetuada pelo Fisco, para apresentação de livros, documentos fiscais e arquivos eletrônicos PED/ECF. Infração caracterizada nos termos dos arts. 96 inciso IV e 190 do RICMS/02. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

- falta de destaque e de recolhimento, bem como do 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, no período de 01/07/16 a 30/06/20.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multas Isoladas previstas no art. 55, inciso VII, alínea “c” (retenção a menor) e inciso

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

XXXVII (falta de retenção), todos da Lei nº 6.763/75, estas limitadas ao percentual máximo de duas vezes o valor do imposto incidente, nos termos do disposto no § 2º, inciso I do art. 55 da citada lei.

Exige-se, ainda, o imposto devido relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria - FEM (adicional de dois pontos percentuais na alíquota do imposto) e respectiva Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, no período de 01/07/18 a 30/06/20.

Versa ainda a autuação sobre a falta de atendimento à intimação do Fisco para apresentação de livro, documento fiscal, arquivos eletrônicos PED/ECF.

Exige-se a Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 99/125, acompanhada dos documentos de fls. 126/141.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 143/161.

---

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos na manifestação fiscal foram, em grande parte, os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passarão a compor o presente Acórdão com adaptações de estilo e acréscimos necessários.

Passa-se à análise das irregularidades imputadas à Autuada.

A primeira irregularidade relatada acima, cuida da falta de destaque e de recolhimento, bem como do 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, no período de 01/07/16 a 30/06/20.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e as Multas Isoladas previstas no art. 55, inciso VII, alínea “c” (retenção a menor) e inciso XXXVII (falta de retenção), todos da Lei nº 6.763/75, estas limitadas ao percentual máximo de duas vezes o valor do imposto incidente, nos termos do disposto no § 2º, inciso I do art. 55 da citada lei.

A apuração do imposto exigido para o estado de Minas Gerais encontra-se no demonstrativo contido no Anexo 10 (fls. 63/92).

Foram considerados, na apuração, os destaques do imposto indicados em algumas das notas fiscais efetuados pela Autuada para o estado de Minas Gerais a título de DIFAL.

Exige-se, ainda, o imposto devido relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria - FEM (adicional de dois pontos percentuais na alíquota do imposto) e respectiva Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, no período de 01/07/18 a 30/06/20.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Vale dizer que a matéria decorre do comando constitucional expresso nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal/88, com as inovações veiculadas pela Emenda Constitucional nº 87/15. Com efeito, esse dispositivo constitucional prevê que caberá ao estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, inclusive nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, não contribuinte do imposto. Confira-se:

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

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

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

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

a) (revogada);

b) (revogada);

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

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

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

Diante disso, os estados e o Distrito Federal editaram o Convênio ICMS nº 93/15, posteriormente alterado, ao final, 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:

Convênio nº 93/15

Cláusula primeira **Nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**federada, devem ser observadas as disposições previstas neste convênio.**

Cláusula segunda Nas operações e prestações de serviço de que trata este convênio, o contribuinte que as realizar deve:

I - se remetente do bem:

a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na operação;

b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a operação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;

c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea "a" e o calculado na forma da alínea "b";

II - se prestador de serviço:

a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na prestação;

b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a prestação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;

c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea "a" e o calculado na forma da alínea "b".

§ 1º A base de cálculo do imposto de que tratam os incisos I e II do caput é única e corresponde ao valor da operação ou o preço do serviço, observado o disposto no § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

**§ 1º-A O ICMS devido às unidades federadas de origem e destino deverão ser calculados por meio da aplicação das seguintes fórmulas:**

ICMS origem = BC x ALQ inter

ICMS destino = [BC x ALQ intra] - ICMS origem

Onde:

BC = base de cálculo do imposto, observado o disposto no § 1º;

ALQ inter = alíquota interestadual aplicável à operação ou prestação;

ALQ intra = alíquota interna aplicável à operação ou prestação no Estado de destino.

§ 2º Considera-se unidade federada de destino do serviço de transporte aquela onde tenha fim a prestação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 3º O recolhimento de que trata a alínea "c" do inciso II do caput não se aplica quando o transporte for efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem (cláusula CIF - Cost, Insurance and Freight).

§ 4º O adicional de até dois pontos percentuais na alíquota de ICMS aplicável às operações e prestações, nos termos previstos no art. 82, §1º, do ADCT da Constituição Federal, destinado ao financiamento dos fundos estaduais e distrital de combate à pobreza, é considerado para o cálculo do imposto, conforme disposto na alínea "a" dos incisos I e II, cujo recolhimento deve observar a legislação da respectiva unidade federada de destino.

§ 5º No cálculo do imposto devido à unidade federada de destino, o remetente deve calcular, separadamente, o imposto correspondente ao diferencial de alíquotas, por meio da aplicação sobre a respectiva base de cálculo de percentual correspondente:

I - à alíquota interna da unidade federada de destino sem considerar o adicional de até 2% (dois por cento);

II - ao adicional de até 2% (dois por cento).

Cláusula terceira O crédito relativo às operações e prestações anteriores deve ser deduzido do débito correspondente ao imposto devido à unidade federada de origem, observado o disposto nos arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96.

(...)

Cláusula sexta O contribuinte do imposto de que trata a alínea "c" dos incisos I e II da cláusula segunda, situado na unidade federada de origem, deve observar a legislação da unidade federada de destino do bem ou serviço.

Parágrafo único. As unidades federadas de destino podem dispensar o contribuinte de obrigações acessórias, exceto a emissão de documento fiscal. (Destacou-se).

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

§ 1º O imposto incide sobre:

(...)

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

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

(...)

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

A responsabilidade da Autuada pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual está prevista na legislação tributária mineira, especialmente, no art. 14, § 3º, inciso II, da 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.

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

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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".

Ocorre que o mencionado art. 99 do ADCT da Constituição Federal disciplinou regra de transição de forma a repartir receita do DIFAL em questão, gradativamente, entre o estado de origem e o estado de destino, antes que se passe a conferir ao estado destinatário a integralidade do imposto, conforme transcrição abaixo:

Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

I - para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

III - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

IV - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

V - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino. (Grifou-se)

Conforme apuração detalhada no citado Anexo 10, observa-se que o Fisco, aplicou corretamente a legislação retro, especialmente o regramento previsto nos incisos II a V do dispositivo constitucional acima descrito.

A Impugnante questiona a exigência em comento, nos seguintes termos, em apertada síntese:

- impetrou Mandado de Segurança que permanece em trâmite no Poder Judiciário, visto que o ICMS/DIFAL já foi declarado inconstitucional em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal – STF;

- como o objeto do Auto de Infração foi afastado pela Suprema Corte Nacional, visto que a instituição da obrigação tributária não teria amparo legal, não restou alternativa a não ser a apresentação de defesa;

- traz seus argumentos no sentido de ser inconstitucional a cobrança do DIFAL. Nesse sentido, afirma que a Carta Magna expressamente estabelece que a lei complementar é o instrumento para regulamentar os tributos;

- diz que a Emenda Constitucional nº 87/15 incluiu a delegação de competência aos entes Federativos para cobrarem a diferença de alíquota interna e interestadual do ICMS nas operações realizadas para consumidor não contribuinte do ICMS, situado em outra unidade da Federação. No entanto, contrariando norma constitucional, foi publicado o Convênio ICMS nº 93/15, regulamentando a matéria, inclusive instituindo nova hipótese de incidência de ICMS;

- transcreve decisão proferida em 24/02/21 acerca da ADI nº 5.469 e do RE nº 1.287.019 (Tema nº 1.093 de Repercussão Geral) pelo Supremo Tribunal Federal em que foi declarada a inconstitucionalidade do DIFAL/ICMS;

- argumenta que na referida decisão houve modulação dos efeitos: Cláusula Nona do Convênio nº 93/15, desde a data da concessão de medida cautelar; Cláusulas Primeira, Segunda, Terceira e Sexta do retrocitado Convênio, a partir de 2022. Foram ressalvadas de modulação, as ações judiciais em curso;

- menciona que consta em tramitação no Poder Judiciário de Minas Gerais um Mandado de Segurança, ainda pendente, sobre o ato coator da Fiscalização que continua realizando autuações sobre matéria já exaurida pelo STF, devendo a presente

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cobrança ser cancelada em sua totalidade. Ressalta que o remédio judicial interposto deu-se antes mesmo da publicação da ata de julgamento do STF, ficando portanto, fora da modulação citada definida pela Suprema Corte.

No entanto, as teses da Defesa não elidem o feito fiscal, como bem destacado na manifestação fiscal.

Em relação à ADI nº 5469, verifica-se que recentemente o STF julgou inconstitucional a cobrança do Diferencial de Alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (Difal/ICMS), introduzida pela Emenda Constitucional (EC) nº 87/15, sob o entendimento de que *“convênio do Confaz não pode regulamentar matéria reservada a lei complementar federal”*. A matéria foi discutida em julgamento conjunto com o Recurso Extraordinário (RE) 1287019, com repercussão geral (Tema nº 1093).

Contudo, na chamada modulação de efeitos, foi fixado que a proibição da referida cobrança se inicia em 2022. Por sua vez, a modulação dos efeitos a partir de 2022 não atinge as empresas do Simples Nacional nem os contribuintes que têm ações judiciais em andamento. Confira-se:

**DECISÃO:** O TRIBUNAL, POR MAIORIA, JULGOU PROCEDENTE O PEDIDO FORMULADO NA AÇÃO DIRETA, PARA DECLARAR A INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL DAS CLÁUSULAS PRIMEIRA, SEGUNDA, TERCEIRA, SEXTA E NONA DO CONVÊNIO ICMS Nº 93, DE 17 DE SETEMBRO DE 2015, DO CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ), POR INVASÃO DE CAMPO PRÓPRIO DE LEI COMPLEMENTAR FEDERAL, NOS TERMOS DO VOTO DO RELATOR, VENCIDOS OS MINISTROS NUNES MARQUES E GILMAR MENDES, E, PARCIALMENTE, OS MINISTROS ALEXANDRE DE MORAES, RICARDO LEWANDOWSKI E LUIZ FUX (PRESIDENTE). EM SEGUIDA, 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 NO 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, NESSE PONTO, O MINISTRO EDSON FACHIN, QUE ADERIA À PROPOSTA ORIGINAL DE MODULAÇÃO DOS EFEITOS, E O MINISTRO MARCO AURÉLIO, QUE NÃO MODULAVA OS EFEITOS DA DECISÃO.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PLENÁRIO, 24.02.2021 (SESSÃO REALIZADA POR VIDEOCONFERÊNCIA - RESOLUÇÃO 672/2020/STF). (GRIFOU-SE).

Como se verifica o Supremo Tribunal Federal julgou, em 24/02/21, inconstitucional a cobrança pelos estados e Distrito Federal do ICMS/DIFAL, visto não haver lei complementar disciplinadora, mas tão somente o Convênio nº 93/15 elaborado pelo Confaz.

Como consequência, foi fixada a tese de repercussão geral no RE nº 1.287.019:

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.

Antevendo a necessidade de se evitar a insegurança jurídica para os estados e o Distrito Federal em razão da ausência de norma e de se evitarem prejuízos aos referidos entes federados, a decisão teve seus efeitos modulados, interstício em que o Congresso Nacional terá possibilidade de aprovar lei sobre o tema.

Conforme modulação expressa, os efeitos da decisão referente às Cláusulas 1ª, 2ª, 3ª e 6ª do Convênio nº 93/15 só surtirão efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão do julgamento, ou seja, a partir de 01/01/22.

Os contribuintes optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123/06 (Convênio nº 93/15 – cláusula nona), situação em que não se enquadra a Autuada, tiveram modulação diferenciada. Os efeitos da decisão do STF para estas empresas retroagem à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF, ou seja, 12/02/16.

Assegurando direito àqueles contribuintes que impetraram ação judicial até a data da decisão, foram ressalvados da proposta de modulação.

Por força do art. 28 da Lei nº 9.868/99, foi publicado em 04/03/21 no Diário Oficial da União, decisão do STF relativa matéria, cuja decisão foi prolatada em 24/02/21.

Nota-se claramente que o Excelso Tribunal em sua decisão afastou da necessidade de modulação os contribuintes que possuíam ações em curso até a data da decisão acerca da matéria, ajuizada até o dia 24/02/20 (data da prolação da decisão), e não até a data de publicação da decisão, dia 04/03/21 como quer crer a ora Impugnante.

Conforme documentos de fls. 34/58, registra-se que a Impugnante impetrou junto ao Tribunal de Justiça de Minas Gerais - TJMG Mandado de Segurança c/c pedido de liminar, no dia 02/03/21, requerendo a concessão de medida liminar para determinar que as Autoridades Coatoras se abstenham de exigir o ICMS-DIFAL, sob argumento da declarada inconstitucionalidade da cobrança do tributo em decisão emanada pela Suprema Corte.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, referida liminar foi indeferida, haja vista que o “*writ*” foi impetrado pela ora Autuada em data posterior a decisão do STF nos autos da ADI nº 5.464 (decisão prolatada em 24/02/21), conforme decisão colacionada às fls. 52/53 dos presentes autos, contra a qual foram interpostos embargos de declaração, que também foram rejeitados.

Pois bem, verifica-se que se o contribuinte não for optante pelo Simples Nacional ou não tenha impetrado ação contrária à cobrança do DIFAL até 24/02/21 (data da prolação da decisão da ADI nº 5.464), repita-se, situações em que não se enquadram a Autuada, deverá sucumbir-se à modulação designada, ou seja, deixar de recolher o ICMS/DIFAL somente a partir de 01/01/22, exceto se houver lei complementar promulgada pelo Congresso Nacional.

Dessa forma, correta a Fiscalização em exigir o DIFAL no caso em exame.

Correta também a exigência do adicional de dois pontos percentuais na alíquota de ICMS aplicável às operações, nos termos previstos no art. 82, §1º, do ADCT da Constituição Federal, destinado ao financiamento dos fundos estaduais e distrital de combate à pobreza, nos termos do que dispõe o § 1º do art. 82 do ADCT e o §4º da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 93/15.

Vale dizer que o Decreto nº 46.927/15 (e alterações posteriores) dispôs sobre o referido adicional de dois pontos percentuais na alíquota do ICMS, com vistas a financiar o Fundo de Erradicação da Miséria - FEM, previsto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República e no art. 12-A da Lei nº 6.763/75:

### Lei nº 6.763/75

Art. 12-A. Fica estabelecido, para financiamento das ações do Fundo de Erradicação da Miséria - FEM -, criado pela Lei nº 19.990, de 29 de dezembro de 2011, em especial para o pagamento integral do Piso Mineiro de Assistência Social, e de acordo com o disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República, com vigência até 31 de dezembro de 2022, **o adicional de dois pontos percentuais na alíquota prevista para a operação interna que tenha como destinatário consumidor final**, contribuinte ou não do imposto, com as mercadorias abaixo relacionadas, inclusive quando a alíquota for fixada no regulamento do imposto:

**Efeitos de 1º/01/2016 a 31/12/2019 - Redação dada pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 12, II, ambos da Lei nº 21.781, de 1º/10/2015:**

*“Art. 12-A. Fica estabelecido, para os fins do disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República, com vigência até 31 de dezembro de 2019, o adicional de dois pontos percentuais na alíquota prevista para a operação interna que tenha como destinatário consumidor final, contribuinte ou não do imposto, com as*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*mercadorias abaixo relacionadas, inclusive quando a alíquota for fixada no regulamento do imposto:"*

(...) (Grifou-se).

Conforme estabelece a Lei nº 6.763/75 e o referido decreto, o adicional de alíquota deve ser aplicado nas operações internas que tenham como destinatário consumidor final, contribuinte ou não do ICMS, realizadas até 31 de dezembro de 2022 (com a redação dada pelo Decreto nº 47.821, de 27 de dezembro de 2019), com as seguintes mercadorias:

**Art. 2º** A alíquota do ICMS prevista no inciso I do art. 42 do Regulamento do ICMS - RICMS -, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, será adicionada de dois pontos percentuais na operação interna que tenha como destinatário consumidor final, realizada até 31 de dezembro de 2022, com as seguintes mercadorias:

**Efeitos de 1º/01/2016 a 31/12/2019 - Redação original:**

*"Art. 2º A alíquota do ICMS prevista no inciso I do art. 42 do Regulamento do ICMS - RICMS -, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, será adicionada de dois pontos percentuais na operação interna que tenha como destinatário consumidor final, realizada até 31 de dezembro de 2019, com as seguintes mercadorias:"*

- I - cervejas sem álcool e bebidas alcoólicas, exceto aguardente de cana ou de melão;
- II - cigarros, exceto os embalados em maço, e produtos de tabacaria;
- III - armas classificadas nas posições 93.02, 93.03, 93.04 e 93.07 da NBM/SH;
- IV - refrigerantes, bebidas isotônicas e bebidas energéticas;
- V - rações tipo pet;
- VI - perfumes, águas-de-colônia, cosméticos e produtos de toucador, assim consideradas todas as mercadorias descritas nas posições 33.03, 33.04, 33.05, 33.06 e 33.07 da NBM/SH, exceto xampus, preparados antissolares e sabões de toucador de uso pessoal;
- VII - alimentos para atletas, assim considerados:
  - a) suplemento energético para atletas: produto destinado a complementar as necessidades energéticas;
  - b) suplemento proteico para atletas: produto destinado a complementar as necessidades proteicas;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

c) suplemento para substituição parcial de refeições de atletas: produto destinado a complementar as refeições de atletas em situações nas quais o acesso a alimentos que compõem a alimentação habitual seja restrito;

d) suplemento de creatina para atletas: produto destinado a complementar os estoques endógenos de creatina;

e) suplemento de cafeína para atletas: produto destinado a aumentar a resistência aeróbia em exercícios físicos de longa duração;

f) PDCAAS (Protein Digestibility Corrected Amino Acid Score): escore aminoacídico corrigido pela digestibilidade da proteína para a determinação de sua qualidade biológica;

*Efeitos de 1º/01/2016 a 01/09/2020 - Redação original:*

*"VII - alimentos para atletas, assim considerados os constantes dos incisos III a VIII do art. 4º da Resolução da Diretoria Colegiada - RDC - nº 18, de 27 de abril de 2010, da Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA;"*

**VIII - telefones celulares e smartphones;**

**IX - câmeras fotográficas ou de filmagem e suas partes ou acessórios;**

X - as varas de pesca, anzóis e outros artigos para a pesca à linha, bem como as iscas e chamarizes (exceto os das posições 92.08 e 97.05), classificados na posição 95.07 da NBM/SH;

XI - equipamentos de som ou de vídeo para uso automotivo, inclusive alto-falantes, amplificadores e transformadores.

(...) (Grifou-se).

Ressalte-se, para o caso em exame, que o referido adicional de alíquota deve ser aplicado também nas operações interestaduais que tenham como destinatário consumidor final, contribuinte ou não do ICMS, nos termos do art. 3º do decreto em referência:

Art. 3º O disposto no art. 2º:

I - aplica-se, também:

a) na retenção ou no recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, inclusive nos casos em que o estabelecimento do responsável esteja situado em outra unidade da Federação;

**b) à operação interestadual que destine mercadoria ou bem a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado neste Estado, relativamente à parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

interna estabelecida para a mercadoria em Minas Gerais e a alíquota interestadual.

(...) (Grifou-se.

Quanto às alegações da Defesa contrárias à exigência do referido adicional da alíquota do ICMS, especialmente sobre suas alegações de inconstitucionalidade da referida exigência, vale dizer que a exigência do adicional de dois pontos percentuais na alíquota do ICMS (FEM) encontra respaldo na legislação mencionada e é defeso a este órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo nos termos do art. 182, inciso I da citada lei.

A alegação da Defesa de que as multas têm natureza de confisco, não socorre à Impugnante.

Foi exigida a Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75, no percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor do ICMS devido.

Também foram exigidas duas Penalidades Isoladas, a prevista na alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, para os casos em que se constatou a indicação de base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à operação – 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada. E a Multa Isolada prevista no inciso XXXVII do art. 55 da citada lei, nos casos em que se constatou a falta de consignação, em documento fiscal que acobertar a operação, a base de cálculo prevista na legislação, 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo.

Referidas multas isoladas foram limitadas ao estabelecido no inciso I do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Verifica-se que todas as multas, isoladas e revalidação, estão em conformidade com a legislação.

Portanto, as multas exigidas da Impugnante na hipótese vertente são três. Uma pelo não cumprimento da obrigação principal de recolher tributo (multa de revalidação) e duas (multa isolada) têm por fato gerador o descumprimento de obrigação acessória.

A multa de revalidação tem caráter genuinamente sancionatório, punitivo, em face do contribuinte que deixa de pagar, a tempo e modo, o tributo devido, no caso, o ICMS.

Lado outro, a multa isolada incide nos casos de o contribuinte deixar de cumprir obrigação acessória, consistente no dever de consignar em documento fiscal que acobertar a operação o valor da base de cálculo prevista na legislação, sendo certo que o seu descumprimento acarreta a imposição de sanção pecuniária.

Em suma, enquanto a multa de revalidação decorre do não pagamento do tributo a tempo e modo (obrigação principal), a multa isolada decorre do não cumprimento de uma obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada encontra respaldo em decisões do Poder Judiciário mineiro, conforme se depreende da leitura da Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

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 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.

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

Também foi exigida a Penalidade prevista no art. 54, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, tendo em vista o não atendimento da intimação, irregularidade caracterizada nos termos do art. 16, incisos III e XIII da Lei nº 6.763/75. Veja-se:

Lei nº 6.763/75

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 16. São obrigações do contribuinte (...)

III - exibir ou entregar ao Fisco, quando exigido em lei ou quando solicitado, livros, documentos fiscais, programas e arquivos com registros eletrônicos, bem como outros elementos auxiliares relacionados com a condição de contribuinte; (...)

XIII- cumprir todas as exigências fiscais previstas na legislação tributária; (...)

O inadimplemento da obrigação acessória de entregar as informações exigidas nas intimações expedidas pela Fiscalização não foi elidido pela Impugnante.

Correta, portanto, a aplicação da penalidade prevista no art. 54, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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:

(...)

VII - por deixar de manter, manter em desacordo com a legislação tributária, deixar de entregar ou exibir ao Fisco, em desacordo com a legislação tributária, nos prazos previstos em regulamento ou quando intimado:

a) livros, documentos, arquivos eletrônicos, cópias-demonstração de programas aplicativos e outros elementos que lhe forem exigidos, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos III, VIII e XXXIV deste artigo - 1.000 (mil) UFEMGs por intimação; (...)

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório das multas, cumpre relembrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, 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;

(...)

Dessa forma, considerando que o lançamento observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena validade, verifica-se que os argumentos trazidos pela Impugnante não se revelam capazes de elidir a exigência fiscal.

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Quanto ao pedido da Impugnante de suspensão da exigibilidade do crédito tributário em consonância com o art. 151, inciso III do CTN, cumpre registrar que havendo interposição da defesa administrativa, suspensa está a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do citado dispositivo legal.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Revisora), Cindy Andrade Moraes e Bernardo Motta Moreira.

**Sala das Sessões, 17 de novembro de 2021.**

**Gislana da Silva Carlos  
Presidente / Relatora**

CS/ED

CC/MG