

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 25.212/25/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.004011962-90
Impugnação: 40.010158534-97
Impugnante: Body Builders Suplementação Esportiva Ltda
CNPJ: 14.871851/0001-14
Proc. S. Passivo: Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS. Constatada a falta de retenção/recolhimento e 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 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.

ALÍQUOTA DE ICMS – DIFERENCIAL - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA – FEM - OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS. Constatou-se a falta de recolhimento do ICMS relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria - FEM (adicional de dois pontos percentuais na alíquota do imposto), nos termos do art. 12-A, incisos VI e VII e § 5º da Lei nº 6.763/75. Corretas as exigências do ICMS relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM) e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de que, no período de 01/01/21 a 31/12/23, a Autuada deixou de destacar/recolher, bem como destacou/recolheu a menor, o ICMS relativo à diferença entre as alíquotas interna e interestadual - ICMS DIFAL, incidente em operações interestaduais com mercadorias destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, estabelecidos no estado de Minas Gerais, em desacordo com o art. 155, § 2º, incisos VII e VIII, alínea “b” da Constituição Federal de 1988 – CF/88 c/c art. 5º, § 1º, item 11 da Lei nº 6.763/75.

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

Versa ainda, o presente lançamento, sobre a falta de destaque/recolhimento do ICMS relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria - FEM (adicional de dois pontos

percentuais na alíquota do imposto), no período de 01/01/21 a 31/12/22, nas operações interestaduais com mercadorias destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, estabelecidos no estado de Minas Gerais, contrariando o art. 82, § 1º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da CF/88 e art. 12-A, incisos VI e VII e § 5º da Lei nº 6.763/75.

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

Instruem os autos, dentre outros, os seguintes documentos:

- **Auto de Infração**, págs. 01/06
- **Auto de Início de Ação Fiscal** – AIAF nº 10.000051446-10, págs. 07;
- **Relatório Fiscal Complementar**, págs. 09/19;
- **Anexo 1:** Planilha “Apuração ICMS DIFAL e FEM, págs. 20;
- **Anexo 2:** Planilha “Devoluções”, págs. 21;
- **Anexo 3:** Planilha “ICMS/DIFAL a recolher”, págs. 22;
- **Anexo 4:** Planilha “ICMS/FEM a recolher”, págs. 23;
- **Anexo 5:** Planilha “ICMS/DIFAL destacado”, págs. 24;
- **Anexo 6:** Planilha “ICMS/FEM destacado”, págs. 25;
- **Anexo 7:** Consulta do Cadastro simplificado do ICMS/DIFAL, págs. 26/27;
- **Anexo 8:** Notas fiscais exemplificativas, págs. 28/32;
- **Anexo 9:** Consulta Simples Nacional, págs. 33/34;
- **Anexo 10:** cópia Auto de Infração (AI) contencioso, págs. 35/40;
- **Anexo 11:** planilha pagamentos, págs. 41.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 45/63, com os argumentos a seguir, em síntese:

- argui que por ser associada à Associação Brasileira de Comércio Eletrônico - ABCOMM, não poderia lhe ser exigido o ICMS/DIFAL no período de 01/01/21 a 31/12/22, considerando que a associação ajuizou a Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI nº 5.469 e que, portanto, possuía ação judicial em curso ao tempo do julgamento;

- destaca que o Supremo Tribunal Federal – STF está discutindo a impossibilidade de qualquer multa moratória superar 20% (vinte por cento);

- relata que possui créditos acumulados há vários anos consecutivos, jamais utilizados ou analisados pelo Fisco;

- requer a reforma parcial do Auto de Infração com a redução da multa de revalidação por considerá-la como moratória, o desmembramento do Auto de Infração para excluir débitos relacionados a competências posteriores ao exercício de 2022, a utilização de créditos acumulados para quitar tributos e multas e a reabertura de prazo para quitação do Auto de Infração, com o referido benefício e consequente redução da multa de revalidação.

Pede procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em Manifestação Fiscal de págs. 79/88, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

Às págs. 88/90, a Autuada solicita a juntada aos Autos de certificado da Associação Brasileira de Comércio Eletrônico – ABCOMM, afirmando que ela faz parte do seu quadro de associados desde novembro de 2020.

A Fiscalização se manifesta às págs. 91/100, pela procedência do lançamento.

Do Aditamento à Impugnação

Inconformada, a Impugnante apresenta, por procurador regularmente constituído, razões aditivas às págs. 101/131, ratifica os argumentos já apresentados em sede de impugnação e acrescenta os argumentos a seguir, em síntese:

- suscita que qualquer cobrança de ICMS/DIFAL, antes da entrada em vigor da Lei Complementar (LC) nº 190/22 seria considerada ilegal/inconstitucional, uma vez que encontra-se resguardada por ter entrado com ação judicial (Embargos de Declaração propostos pela ABCOMM, nos autos da ADI nº 5.469), ou por acreditar que a Lei nº 21.781/15 somente produziria efeitos a partir da entrada em vigor da LC nº 190/22;

- argui a impossibilidade de cobrança do imposto até que o “Portal do DIFAL” seja disponibilizado pelos Estados;

- requer a consideração das razões aditivas e demais argumentos por ocasião do julgamento da lide.

Pede a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, novamente se manifesta (págs. 132/137), refutando as alegações da Defesa e pugnando pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação de que, no período de 01/01/21 a 31/12/23, a Autuada deixou de destacar/recolher, bem como destacou/recolheu a menor, o ICMS relativo à diferença entre as alíquotas interna e interestadual - ICMS DIFAL, incidente em operações interestaduais com mercadorias destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, estabelecidos no estado

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de Minas Gerais, em desacordo com o art. 155, § 2º, incisos VII e VIII, alínea “b” da Constituição Federal de 1988 – CF/88 c/c art. 5º, § 1º, item 11 da Lei nº 6.763/75.

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

Versa ainda, o presente lançamento, sobre a falta de destaque/recolhimento do ICMS relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria - FEM (adicional de dois pontos percentuais na alíquota do imposto), no período de 01/01/21 a 31/12/22, nas operações interestaduais com mercadorias destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, estabelecidos no estado de Minas Gerais, contrariando o art. 82, § 1º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da CF/88 e art. 12-A, incisos VI e VII e § 5º da Lei nº 6.763/75.

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

Com relação ao ICMS-DIFAL, a Autuada não observou o art. 13, § § 1º e 2º da Lei Complementar nº 87/96 c/c art. 43, § 8º, inciso II e § 10º do RICMS/02, apurando erroneamente a base de cálculo do diferencial de alíquota. Houve um único pagamento de ICMS-DIFAL, no valor de R\$ 0,21, em 27/07/22.

Quanto ao ICMS/FEM, as exigências são referentes às mercadorias alimentos para atletas e cosméticos, previstas nos incisos VI e VII do art. 12-A da Lei nº 6.763/75.

Os cálculos do ICMS/DIFAL e ICMS/FEM a recolher constam das planilhas “APURAÇÃO ICMS DIFAL E FEM” e “Devoluções”.

Os valores mensais apurados nas planilhas acima foram transferidos para as planilhas “ICMS DIFAL DESTACADO”, “ICMS DIFAL A RECOLHER”, “ICMS FEM DESTACADO” e “ICMS FEM A RECOLHER”.

A presente autuação refere-se a crédito tributário contencioso, relativo à falta de recolhimento/destaque do ICMS-DIFAL, recolhimento/destaque a menor do ICMS-DIFAL e à falta de recolhimento/destaque do ICMS/FEM.

O ICMS-DIFAL destacado e não recolhido (crédito tributário não contencioso) consta de outro Auto de Infração, de nº 01.004.011746-61 (cópia constante no anexo 10 do presente AI).

A Fiscalização esclarece que a Autuada possuía o Mandado de Segurança de nº 5020278-22.2023.8.13.0024, solicitando o não pagamento do ICMS-DIFAL e ICMS/FEM, todavia a segurança foi denegada.

Quanto às irregularidades, destaque-se, inicialmente, que conforme consta dos autos, a Autuada está estabelecida no estado de São Paulo.

Como mencionado, a matéria decorre do comando constitucional expresso no art. 155, § 2º, incisos VII e VIII, alínea “b” da Constituição Federal de 1988, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

interna e a interestadual, inclusive nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, não contribuinte do imposto.

Confira-se:

CF/88

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

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

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

(...)

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:

(...)

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

(...)

Nesse sentido, o art. 146, inciso III, alínea “a”, dispõe que cabe a Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre a base de cálculo possível dos tributos, inclusive do ICMS. Nesse sentido, anote-se:

CF/88

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, a Lei Complementar nº 87/96, para fins da incidência do DIFAL, estabeleceu no seu art. 13, o seguinte:

Lei Complementar nº 87/96

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

(...)

X - nas hipóteses dos incisos XIV e XVI do caput do art. 12 desta Lei Complementar, o valor da operação ou o preço do serviço, para o cálculo do imposto devido ao Estado de origem e ao de destino.

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive nas hipóteses dos incisos V, IX e X do caput deste artigo:

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

(...)

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 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. 12. As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

§ 1º Nas hipóteses dos itens 6, 10, 11 e 12 do § 1º do art. 5º, o regulamento estabelecerá como será calculado o imposto, devido a este Estado, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual.

(...)

É importante ressaltar a introdução do § 1º-C ao art. 13, disciplinando expressamente a inclusão do montante do imposto em sua própria base de cálculo (o chamado “cálculo por dentro”) na hipótese dos autos. Examine-se:

Lei nº 6.763/75

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.

(...)

O Regulamento do ICMS em seus arts. 1º, inciso XII, 43, § 8º, inciso II e § 10º, art. 55, § 6º, inciso III da Parte Geral do RICMS/02 (replicados nos arts. 3º, inciso V e 12, inciso VIII, alíneas “a”, “b”, “c” e “d” do RICMS/23), condensou os comandos legais que dispõem sobre a base de cálculo:

RICMS/02

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

a) para fins do disposto no art. 49 deste Regulamento, ao valor da operação ou prestação será incluído o valor do imposto considerando a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria ou serviço;

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

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

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

(...)

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:

(...)

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.

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";

(...)

A relação das notas fiscais, a base de cálculo do ICMS-DIFAL e o crédito tributário estão demonstrados em planilhas constantes nos Anexos 1 a 11 do Auto de Infração.

A Impugnante afirma que a exigência do Difal comprovou-se inconstitucional, conforme tese firmada pelo STF, ao julgar o mérito do Tema nº 1093, em 24 de fevereiro de 2021: "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."

Que em síntese, o STF concluiu que, apesar de ser inconstitucional, a exigência do Difal deve ser mantida (modulação dos efeitos de sua decisão) salvo nas seguintes hipóteses: (i) contribuintes que possuam ações judiciais em curso ao tempo do julgamento; e, (ii) contribuintes que, mesmo não possuindo ação em curso, sejam tributados pelo Simples Nacional "desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF", ou seja, desde 19.02.2016.

A Impugnante reitera que dentre as "ações em curso" - que foram ressalvadas da modulação dos efeitos da decisão - se encontram, por óbvio, as próprias ações julgadas naquela ocasião, quais sejam, a ADI nº 5469, ADI nº 5464 e o RE nº 1.287.019/DF.

Que a ADI nº 5469 foi proposta pela Associação Brasileira de Comércio Eletrônico – ABCOMM.

A Impugnante defende que como é associada da ABCOMM, não pode ser exigida do Difal até o final do ano calendário de 2022, consoante expressamente determinado pelo Eg. STF.

Entretanto, razão não lhe assiste, conforme se verá.

No julgamento finalizado em 24/02/21, do Tema nº 1.093 de Repercussão Geral, pelo STF, ficou assentado o seguinte:

(...)

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

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

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

(GRIFOU-SE)

O STF julgou o Tema nº 1.093 e decidiu pela necessidade da edição de lei complementar para que os Estados e o Distrito Federal pudessem exigir, a partir de 2022, a diferença entre as alíquotas interna e interestadual - DIFAL, nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS, visto não haver lei complementar disciplinadora, mas tão somente o Convênio ICMS nº 93/15 elaborado pelo Confaz.

A modulação dos efeitos dessa decisão 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, exceto para ações em curso até 24 de fevereiro de 2021.

A partir de 2022, conforme já pacificado, com a Lei Complementar nº 190/22 e de acordo com o Comunicado SUTRI nº 001, de 08/02/22, a cobrança do ICMS-DIFAL no estado de Minas Gerais ocorreu a partir do dia 05/04/22, ou seja, após 90 (noventa) dias da publicação da LC nº 190/22.

A cobrança do ICMS-DIFAL foi instituída por meio da Lei nº 21.781/15, com eficácia a partir de 2016.

A Lei Complementar nº 190/22 não criou, nem aumentou imposto, apenas traçou normas gerais sobre legislação tributária, não ferindo o princípio da anterioridade.

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

A Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) visa declarar a inconstitucionalidade de uma lei ou ato normativo, e não se confunde com o Mandado de Segurança (MS) que protege direitos líquidos e determinados contra atos ilegais ou abusivos da Administração Pública.

Dessa forma, a ADI nº 5469 não salvaguarda os associados da Associação Brasileira de Comércio Eletrônico – ABCOMM da exigência do Difal.

A Autuada ingressou com mandado de segurança para que não fosse exigido o ICMS-DIFAL no exercício de 2022, contudo, foi denegada a segurança.

A Impugnante também alega que é indevida a cobrança do ICMS-Difal no Estado, no período anterior à disponibilização pelos Estados de um Portal que atenda ao art. 24-A da Lei Complementar federal nº 87/96, incluído pela LC nº 190/22.

Entretanto, a condição para a cobrança do ICMS-DIFAL, conforme art. 24-A da Lei Complementar federal nº 87/96, já se encontra satisfeita, uma vez que o Portal foi disponibilizado operacionalmente em 30 de dezembro de 2021.

Assim, o ICMS-DIFAL exigido a partir de 05/04/22 obedece rigorosamente aos preceitos legais descritos acima, bem como decisão judicial desfavorável à Autuada.

A Impugnante ressalta *que possui crédito acumulado (há pelos vários anos consecutivos), jamais contestado (ou sequer analisado) pela i. Autoridade Fiscal, sendo certo que a própria legislação do Estado de Minas Gerais prevê a possibilidade de o contribuinte utilizar-se desse montante para pagamento de crédito tributário relativo ao ICMS, inclusive multas, juros e demais acréscimos, parcelado ou não, lançado ou espontaneamente denunciado, inscrito ou não em dívida ativa, ajuizada ou não a sua cobrança (Anexo VIII, do RICMS/MG).*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contudo, a Impugnante não possui inscrição estadual em Minas Gerais, nem mesmo de substituto tributário. Caso possua créditos de ICMS, deve ser no Estado de origem.

Como contribuinte do ICMS-DIFAL nas vendas para consumidores finais mineiros não contribuintes do imposto, não há possibilidade em aproveitar créditos acumulados de outro Estado.

Quanto à solicitação de desmembramento do Auto de Infração para excluir débitos relacionados a competências posteriores ao exercício de 2022, conforme demonstrado, não tem cabimento, pois todo o período autuado é devido. Até dezembro de 2021 aplicando a modulação dos efeitos da decisão do STF e a partir de 05/04/22, já com a aplicação da Lei Complementar nº 190/22.

Com relação à solicitação de reabertura de prazo para pagamento com o benefício da redução de multa, novamente sem razão a Impugnante.

É conveniente destacar que o percentual exigido é decorrente de disposição expressa em lei, não cabendo a este Conselho 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, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08:

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;

(...)

RPTA - Decreto 44.747/08

Art. 110. 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 resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

(...)

Com relação ao adicional de alíquota previsto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) e instituído em Minas Gerais por meio do art. 12-A da Lei nº 6.763/75, com a finalidade de financiar o Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), este também se aplica às operações interestaduais que destinem bens e mercadorias (listados no referido dispositivo legal) a consumidor final, contribuinte ou não do ICMS, localizado neste Estado, relativamente ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, conforme o § 5º do art. 12-A supramencionado:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT)

Art. 82. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, com os recursos de que trata este artigo e outros que vierem a destinar, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil.

§ 1º Para o financiamento dos Fundos Estaduais e Distrital, poderá ser criado adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, ou do imposto que vier a substituí-lo, sobre os produtos e serviços supérfluos, não se aplicando, sobre este adicional, o disposto no art. 158, inciso IV, da Constituição.

(...)

Lei 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 2026, 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:

(...)

VI - perfumes, águas-de-colônia, cosméticos e produtos de toucador, exceto xampus, preparados antissolares, sabões de toucador de uso pessoal, preparações para higiene bucal ou dentária e fios dentais;

VII - alimentos para atletas;

(...)

§ 5º O disposto neste artigo aplica-se também às operações interestaduais que destinem mercadorias ou bens 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.

(...)

Dessa forma, correta a utilização da alíquota interna acrescida de dois pontos percentuais (2%) para calcular o imposto relativo ao diferencial de alíquota

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

incidente sobre as operações interestaduais que destinaram as mercadorias, alimentos para atletas e cosméticos, a consumidor final situado em Minas Gerais.

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

Lei nº 6.763/75

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

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

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 das signatárias, os Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen (Revisor) e Cássia Adriana de Lima Rodrigues.

Sala das Sessões, 25 de março de 2025.

**Emmanuelle Christie Oliveira Nunes
Relatora**

**Cindy Andrade Morais
Presidente**