

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	25.284/25/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.004153862-91	
Impugnação:	40.010159079-45	
Impugnante:	Reis Cobranças Ltda	
	CNPJ: 19.150046/0001-15	
Proc. S. Passivo:	Richardy Espindola Silva	
Origem:	DF/Uberlândia	

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, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02 e art. 178, inciso VI, alínea “f” do RICMS/23. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de destaque e de recolhimento do ICMS, no período de 01/06/23 a 29/02/24, 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.

Esclareça-se, por oportuno, que mediante conferência dos documentos fiscais e informações constantes nos sistemas informatizados da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais – SEF/MG, apurou-se que a Autuada, estabelecida no município de Sombrio, em Santa Catarina, deixou de recolher e/ou recolheu a menor, no período de junho de 2023 a fevereiro de 2024, o ICMS/DIFAL devido em operação interestadual que destinou 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, conforme previsto no art. 1º, inciso XII do RICMS/02 e art. 3º, inciso V do RICMS/23.

A presente cobrança é devida em decorrência do que dispõe o art. 155, § 2º, incisos VII e VIII, da Constituição Federal de 1988 (CF/88), c/c art. 5º, § 1º, item 11 da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exige-se o ICMS/DIFAL, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e 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.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 35/57, com os argumentos a seguir, em síntese:

- aduz que é indevida a cobrança do ICMS/DIFAL pelo estado de Minas Gerais, pois esta unidade federativa não editou uma nova lei estadual após a promulgação da Lei Complementar (LC) nº 190/22, haja vista que cumpria ao estado editar nova lei instituindo a exação, a qual deveria observar a anterioridade nonagesimal para iniciar a cobrança nos termos do art. 3º da LC nº 190/22;

- acrescenta que é impositivo o afastamento da cobrança do ICMS/DIFAL em relação à Contribuinte relativamente às operações interestaduais envolvendo as vendas ou as remessas de mercadorias aos consumidores finais não contribuintes de ICMS domiciliados em Minas Gerais, no período anterior ao início da produção dos efeitos do Decreto nº 48.589/23, ou seja, 01/07/23;

- argui a inconstitucionalidade da cobrança do DIFAL pelas unidades da Federação em razão da falta de um critério válido para a solução de possíveis conflitos de competência, conforme o art. 146, inciso I da CF/88, nas operações em que o destino final da mercadoria ocorre em unidade federativa diferente daquela onde está domiciliado o adquirente da mercadora;

- suscita a inconstitucionalidade do critério da “remessa física” veiculado pela LC nº 190/22, ao introduzir o § 7º no art. 11 da LC nº 87/96 (Lei Kandir), de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, como, por exemplo, de acordo com o Tema nº 5201, de repercussão geral;

- menciona que é ineficaz a disciplina dada pela LC nº 190/22 à cobrança do DIFAL nas operações de venda de mercadorias por contribuinte de ICMS localizado em outra unidade da federação para consumidor final não contribuinte de ICMS localizado neste ente federativo antes da existência de uma ferramenta centralizada de apuração e emissão unificada de guias do DIFAL, de acordo com art. 24-A, §3º da própria LC nº 190/22;

- informa que atualmente não existe essa ferramenta centralizada de apuração e emissão unificada de guias do DIFAL.

Requer o cancelamento do Auto de Infração pela fundamentação exposta em sua defesa.

Pede a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização manifesta-se às págs. 63/74, refuta as alegações da Defesa e pede a procedência da impugnação.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de destaque e de recolhimento do ICMS, no período de 01/06/23 a 29/02/24, 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.

Exige-se o ICMS/DIFAL, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e 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.

A matéria decorre do comando constitucional expresso nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da CF/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:

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:

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;

(...)

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

No âmbito da legislação tributária do estado de Minas Gerais, a referida Emenda Constitucional implicou alterações na Lei nº 6.763/75, consoante o disposto no art. 5º, § 1º, item 11 e no art. 13, § 1º - C 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 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, em seus arts. 1º, inciso XII e 43, § 8º, inciso II (RICMS/02) e o art. 3º, inciso V e art. 12, inciso VIII, alíneas “a”, “b”, “c” e “d”, (RICMS/23) 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 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;

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

(Grifou-se)

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; (grifou-se).

(...)

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

Assim, tal como sempre ocorreu nas transações interestaduais envolvendo contribuintes do imposto, aprouve ao legislador determinar também a repartição entre

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

os estados de origem e de destino, da receita tributária relativa às operações e prestações, cujo destinatário/tomador caracterize-se como não contribuinte do ICMS.

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

A Impugnante indaga que deveria ser afastada a cobrança do ICMS/DIFAL nas operações autuadas no período anterior ao início da produção dos efeitos do Decreto nº 48.589/23, ou seja, 01/07/23.

Entretanto, sem razão a Autuada.

Verifica-se dos autos que os fatos geradores autuados ocorreram no período de 01/06/23 a 29/02/24, ou seja, na vigência do RICMS/02 e do RICMS/23. E os dois regulamentos foram corretamente citados no campo “Base legal/Infringência” tanto do Auto de Infração quanto do Relatório Fiscal Complementar.

A Impugnante defende a tese de que a autuação estaria embasada em legislação manifestamente inconstitucional, ante a inexistência de norma complementar infraconstitucional capaz de delinear os balizadores para a exigência do tributo em comento, à época da instituição da exigência estadual. Sustenta que, mesmo após a edição da Lei Complementar nº 190/22, a cobrança também seria inválida, pois inexistiria a constitucionalidade superveniente.

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

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

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como supramencionado, o STF modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em relação a diversas cláusulas do convênio ICMS nº 93/15 para que a decisão produzisse efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento, ou seja, ano de 2022. A mesma solução foi aplicada em relação às respectivas leis dos estados.

Portanto, a decisão do STF referente à exigência de Lei Complementar, produziu efeitos somente a partir de 2022.

Oportuno esclarecer que a modulação dos efeitos da decisão do STF teve o fim de convalidar a cobrança do ICMS/DIFAL relativa aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2021, com base nas normas legislativas até então existentes (ainda sem lei federal veiculando normas gerais), exceto para ações em curso até 24 de fevereiro de 2021, conforme esclarecido pelo referido Tribunal quando do julgamento de embargos de declaração opostos no Recurso Extraordinário (RE) nº 1.287.019.

Em 5 de janeiro de 2022 foi publicada a Lei Complementar Federal nº 190/22, alterando a Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, para regulamentar a cobrança da diferença entre as alíquotas interna e interestadual - DIFAL nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS, com fundamento na Emenda Constitucional nº 87, de 2015, e em seu art. 3º, estabeleceu a *vacatio legis* de 90 (noventa) dias para a produção dos efeitos de seus dispositivos.

Assim sendo, a Secretaria da Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG), através do Comunicado SUTRI nº 001/2022, informou que no estado de Minas Gerais, o ICMS/DIFAL seria exigido a partir de 05 de abril de 2022, anteriormente, portanto, ao período dos fatos geradores deste Auto de Infração.

Ademais, conforme entendimento do STF esboçado no Tema nº 1.094 e jurisprudência do TJMG, a exigência do ICMS/DIFAL instituído pela Lei Estadual nº 21.781/15 é válida e eficaz a partir da vigência da Lei Complementar nº 190/22, observada a anterioridade nonagesimal, pois a inexistência de lei estadual posterior à referida lei complementar não invalida a cobrança do tributo. Colaciona-se:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TEMA 1094 DA REPERCUSSÃO GERAL. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS INCIDENTE NA IMPORTAÇÃO DE BENS E MERCADORIAS, POR PESSOA FÍSICA OU JURÍDICA, COM BASE EM LEI ESTADUAL EDITADA POSTERIORMENTE À PROMULGAÇÃO DA EC Nº 33/2001, PORÉM ANTES DA VIGÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR FEDERAL Nº 114/2002. POSSIBILIDADE. 1. A JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE, NO JULGAMENTO DO RE 439.796-RG (REL. MIN. JOAQUIM BARBOSA, TEMA 171), FIXOU A ORIENTAÇÃO DE QUE, “APÓS A EMENDA CONSTITUCIONAL 33/2001, É CONSTITUCIONAL A INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO EFETUADAS POR PESSOA, FÍSICA OU JURÍDICA, QUE NÃO SE DEDICA HABITUALMENTE AO COMÉRCIO OU À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS”. 2. TAL IMPOSIÇÃO TRIBUTÁRIA DEPENDE DA EDIÇÃO DE LEI

COMPLEMENTAR FEDERAL; PUBLICADA EM 17/12/2002, A LEI COMPLEMENTAR 114 SUPRIU ESTA EXIGÊNCIA. 3. AS LEIS ORDINÁRIAS ESTADUAIS QUE PREVIRAM O TRIBUTO APÓS A EMENDA 33/2001 E ANTES DA ENTRADA EM VIGOR DA LC 114/2002 SÃO VÁLIDAS, MAS PRODUZEM EFEITOS APENAS A CONTAR DA VIGÊNCIA DA REFERIDA LEI COMPLEMENTAR. 4. NO CASO CONCRETO, O TRIBUTO É CONSTITUCIONAL E LEGALMENTE DEVIDO COM BASE NA LEI ESTADUAL 11.001/2001, CUJA EFICÁCIA TEVE INÍCIO APÓS A EDIÇÃO DA LC 114/2002. 5. RECURSO EXTRAORDINÁRIO A QUE SE DÁ PROVIMENTO, DE MODO A DENEGAR A SEGURANÇA, RESTABELECENDO A SENTENÇA DE PRIMEIRO GRAU. ATRIBUÍDA REPERCUSSÃO GERAL A ESTA MATÉRIA CONSTITUCIONAL E FIXADA A SEGUINTE TESE DE JULGAMENTO: "I - APÓS A EMENDA CONSTITUCIONAL 33/2001, É CONSTITUCIONAL A INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO EFETUADAS POR PESSOA, FÍSICA OU JURÍDICA, QUE NÃO SE DEDICA HABITUALMENTE AO COMÉRCIO OU À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, DEVENDO TAL TRIBUTAÇÃO ESTAR PREVISTA EM LEI COMPLEMENTAR FEDERAL. II - AS LEIS ESTADUAIS EDITADAS APÓS A EC 33/2001 E ANTES DA ENTRADA EM VIGOR DA LEI COMPLEMENTAR 114/2002, COM O PROPÓSITO DE IMPOR O ICMS SOBRE A REFERIDA OPERAÇÃO, SÃO VÁLIDAS, MAS PRODUZEM EFEITOS SOMENTE A PARTIR DA VIGÊNCIA DA LC 114/2002.

(RE 1221330, RELATOR(A): LUIZ FUX, RELATOR(A) P/ ACÓRDÃO: ALEXANDRE DE MORAES, TRIBUNAL PLENO, JULGADO EM 16/06/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJE-204 DIVULG 14-08-2020 PUBLIC 17-08-2020)

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS (DIFAL). EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015. LEI COMPLEMENTAR Nº 190/2022. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. INEXISTÊNCIA DE NECESSIDADE DE LEI ESTADUAL POSTERIOR À LEI COMPLEMENTAR. CONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA A PARTIR DE 05/04/2022. SENTENÇA MANTIDA.

I. CASO EM EXAME

1. TRATA-SE DE RECURSO DE APELAÇÃO INTERPOSTO CONTRA SENTENÇA QUE DENEGOU A SEGURANÇA PLEITEADA EM MANDADO DE SEGURANÇA IMPETRADO CONTRA A COBRANÇA DO ICMS-DIFAL PELO ESTADO DE MINAS GERAIS, SOB O FUNDAMENTO DE QUE O TRIBUTO ESTARIA SENDO EXIGIDO SEM OBSERVÂNCIA DAS ANTERIORIDADES ANUAL E NONAGESIMAL.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

2. DISCUTE-SE A (I) APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE ANUAL E NONAGESIMAL À LC Nº 190/2022, (II) VALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS-DIFAL A PARTIR DE 05/04/2022, COM BASE NA LEI ESTADUAL Nº 21.781/2015, E (III)

SUPOSTA NECESSIDADE DE EDIÇÃO DE NOVA LEI ESTADUAL POSTERIOR À LC Nº 190/2022 PARA FUNDAMENTAR A EXIGÊNCIA DO TRIBUTO.

III. RAZÕES DE DECIDIR

3. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, AO JULGAR O TEMA 1093 (RE Nº 1.287.019), FIRMOU A TESE DE QUE A COBRANÇA DO DIFAL PRESSUPÕE EDIÇÃO DE LEI COMPLEMENTAR VEICULANDO NORMAS GERAIS. CONTUDO, OS EFEITOS DA DECISÃO FORAM MODULADOS PARA QUE A COBRANÇA SOMENTE FOSSE EXIGÍVEL A PARTIR DO EXERCÍCIO FINANCEIRO SEGUINTE (2022), RESSALVADAS AS AÇÕES JUDICIAIS EM CURSO.

4. A LC Nº 190/2022, SANCIONADA EM 04/01/2022, ESTABELECEU NORMAS GERAIS SOBRE A COBRANÇA DO DIFAL, CONDICIONANDO SUA EXIGIBILIDADE À OBSERVÂNCIA DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL, NOS TERMOS DO ART. 150, III, "C", DA CF/88. ASSIM, O TRIBUTO SOMENTE PASSOU A SER EXIGÍVEL A PARTIR DE 05/04/2022, CONFORME COMUNICADO DO ESTADO DE MINAS GERAIS.

5. A LEI ESTADUAL Nº 21.781/2015, EDITADA ANTERIORMENTE À LC Nº 190/2022, É VÁLIDA E APTA A FUNDAMENTAR A COBRANÇA DO TRIBUTO, CONFORME REITERADA JURISPRUDÊNCIA DO STF NOS TEMAS 1094 E 171, DESDE QUE RESPEITADA A EFICÁCIA CONDICIONADA À VIGÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR NACIONAL.

6. NO JULGAMENTO DA ADI Nº 7066, O STF RECONHECEU A INEXISTÊNCIA DE INOVAÇÃO NA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA OU NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS-DIFAL PELA LC Nº 190/2022, AFASTANDO A APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE ANUAL E CONSIDERANDO APENAS A ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. IV. DISPOSITIVO E TESE

7. RECURSO DE APELAÇÃO DESPROVIDO. TESE DE JULGAMENTO: "1. A EXIGÊNCIA DO ICMS-DIFAL, INSTITUÍDO PELA LEI ESTADUAL Nº 21.781/2015, É VÁLIDA E EFICAZ A PARTIR DA VIGÊNCIA DA LC Nº 190/2022, OBSERVADA A ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. 2. A INEXISTÊNCIA DE LEI ESTADUAL POSTERIOR À LC Nº 190/2022 NÃO INVALIDA A COBRANÇA DO TRIBUTO, DESDE QUE RESPEITADAS AS NORMAS GERAIS ESTABELECIDAS PELA REFERIDA LEI COMPLEMENTAR." DISPOSITIVOS RELEVANTES CITADOS: CF/1988, ART. 150, III, B E C; LC Nº 87/1996, ART. 24-A (INCLUÍDO PELA LC Nº 190/2022); LC Nº 190/2022, ART. 3º.

JURISPRUDÊNCIA RELEVANTE CITADA: STF, RE Nº 1.287.019/DF (TEMA 1.093), REL. MIN. DIAS TOFFOLI, J. 24/02/2021; STF, ADI Nº 7066, REL. MIN. ALEXANDRE DE MORAES, J. 29/11/2023. (TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0000.22.120344-1/002, RELATOR(A): DES.(A) LEITE PRAÇA, 19ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 27/02/2025, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 06/03/2025)

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS (DIFAL). EXIGIBILIDADE. LEI COMPLEMENTAR Nº 190/2022. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE. TESE 1093 STF. INAPLICABILIDADE DO TEMA 1094. AUSÊNCIA DE ATO ILEGAL.

I. CASO EM EXAME APELAÇÃO INTERPOSTA POR EMPRESA CONTRIBUINTE CONTRA SENTENÇA QUE DENEGOU A SEGURANÇA PLEITEADA EM MANDADO DE SEGURANÇA, CUJO OBJETIVO ERA O AFASTAMENTO DA EXIGIBILIDADE DO ICMS - DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS (DIFAL) NO PERÍODO ANTERIOR À OBSERVÂNCIA DA ANTERIORIDADE, CONFORME PRECEITOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 190/2022. A RECORRENTE SUSTENTA A IMPOSSIBILIDADE DA COBRANÇA DE DIFAL ANTES DE 90 DIAS DA PUBLICAÇÃO DA REFERIDA LEI, EM VIRTUDE DAS DECISÕES DO STF NO TEMA 1093 E NA ADI 5469, DEFENDENDO QUE A EXIGÊNCIA DO DIFAL CONFIGURA NOVO TRIBUTO SUJEITO À ANTERIORIDADE.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

2. PRELIMINARES: NÃO HÁ PRELIMINARES A SEREM APRECIADAS.

3. MÉRITO

3.1. DISCUSSÃO ACERCA DA CONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO DIFAL NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DESTINADAS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DE ICMS. ALEGAÇÃO DE QUE, À LUZ DO TEMA 1093 E DA LEI COMPLEMENTAR Nº 190/2022, A EXAÇÃO ESTARIA CONDICIONADA À OBSERVÂNCIA DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL E DE EXERCÍCIO.

3.2. ARGUMENTO DO APELANTE DE QUE O TEMA 1094 DO STF, FUNDAMENTO DA SENTENÇA, NÃO SE APLICARIA AO CASO, POIS TRATA DE LEGISLAÇÃO ANTERIOR À LEI COMPLEMENTAR Nº 114/2002, QUE REGULAMENTOU A OBSERVÂNCIA DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA.

3.3. PONDERAÇÃO SOBRE A AUSÊNCIA DE ATO NORMATIVO ESTADUAL DE NATUREZA ESTRITA PARA INSTITUIR VALIDAMENTE O DIFAL, ARGUINDO-SE QUE O COMUNICADO SUTRI Nº 001/2022 NÃO SUPRE A EXIGÊNCIA DE LEI, NOS TERMOS DO ART. 150, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

III. RAZÕES DE DECIDIR

4. CONSOANTE O ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO JULGAMENTO DO TEMA 1093, RECONHECEU-SE QUE A COBRANÇA DO DIFAL DEPENDE DE LEI COMPLEMENTAR, DEVENDO-SE OBSERVAR A MODULAÇÃO DE EFEITOS. A LEI COMPLEMENTAR Nº 190/2022, PUBLICADA EM 05/01/2022, ESTABELECEU EXPRESSAMENTE A OBSERVÂNCIA DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL PARA A COBRANÇA DO DIFAL, TORNANDO LEGÍTIMA A EXIGÊNCIA A PARTIR DE 05/04/2022,

CONFORME ORIENTAÇÕES ESTADUAIS, COMO NO COMUNICADO SUTRI Nº 001/2022 DE MINAS GERAIS.

5. A JURISPRUDÊNCIA PACIFICADA PELO STF EM RELAÇÃO AO ICMS-IMPORTAÇÃO (RE 917950 AGR E RE 1221330) E EM OUTROS PRECEDENTES SOBRE O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA CONFIRMA A VALIDADE DE LEIS ESTADUAIS ANTECEDENTES À EDIÇÃO DE LEI COMPLEMENTAR FEDERAL, SENDO LIMITADA APENAS SUA EFICÁCIA ATÉ A ENTRADA EM VIGOR DO REGRAMENTO NACIONAL.

6. NA ADI Nº 7066, O STF, REAFIRMANDO O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE, DECIDIU PELA INEXISTÊNCIA DE INCONSTITUCIONALIDADE NA APLICAÇÃO DO DIFAL, DESDE QUE OBSERVADOS OS PRAZOS ESTABELECIDOS NA LC 190/2022. NO CASO CONCRETO, INEXISTE ILEGALIDADE NA EXIGÊNCIA DO DIFAL NO ESTADO DE MINAS GERAIS A PARTIR DE 05/04/2022, DATA QUE RESPEITA A ANTERIORIDADE NONAGESIMAL ESTIPULADA.

IV. DISPOSITIVO E TESE

7. RESULTADO: RECURSO DESPROVIDO. MANTÉM-SE A SENTENÇA DE DENEGAÇÃO DE SEGURANÇA, RECONHECENDO A EXIGIBILIDADE DO ICMS-DIFAL A PARTIR DE 05/04/2022, CONFORME A LEI COMPLEMENTAR Nº 190/2022 E A MODULAÇÃO DE EFEITOS DETERMINADA PELO STF. TESE DE JULGAMENTO: "1. A EXIGÊNCIA DO ICMS-DIFAL NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DESTINADAS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE É VÁLIDA, DESDE QUE OBSERVADOS OS PRAZOS DE ANTERIORIDADE ESTABELECIDOS PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 190/2022 E MODULADOS PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO JULGAMENTO DO TEMA 1093. 2. A LEGISLAÇÃO ESTADUAL ANTERIOR À LC 190/2022 É VÁLIDA, COM EFICÁCIA LIMITADA À VIGÊNCIA DO REGRAMENTO COMPLEMENTAR."

DISPOSITIVOS RELEVANTES CITADOS: CONSTITUIÇÃO FEDERAL, ART. 150, III, ALÍNEAS "B" E "C"; LEI COMPLEMENTAR Nº 190/2022, ART. 3º. JURISPRUDÊNCIA RELEVANTE CITADA: STF, TEMA 1093 (RE 1287019); STF, TEMA 1094 (RE 439796-RG); ADI Nº 7066. (TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0000.22.132834-7/002, RELATOR(A): DES.(A) LEITE PRAÇA, 19ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 28/11/2024, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 05/12/2024)

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE 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, e da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f”, da Lei nº 6.763/75 e art. 178, inciso VI, alínea “f”, do RICM/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; (grifou-se).

(...)

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.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 178 - 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 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).

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, 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 do art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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

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

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Autuada apresentado prova capaz de elidir o trabalho fiscal, legítimo o lançamento em exame.

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 e Marilene Costa de Oliveira Lima.

Sala das Sessões, 20 de maio de 2025.

Cássia Adriana de Lima Rodrigues
Relatora

Cindy Andrade Moraes
Presidente / Revisora

CS/D

25.284/25/3ª