

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 25.508/26/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.004660668-62
Impugnação: 40.010160503-04
Impugnante: Indelével Bebidas Ltda
CNPJ: 40.166342/0001-09
Proc. S. Passivo: MATHEUS MENDES RODRIGUES
Origem: DF/Muriaé

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 estabelecida para a mercadoria neste Estado e a alíquota interestadual, incidente em operações interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, estabelecidos no estado de Minas Gerais (ICMS/DIFAL). 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. Constatou-se o recolhimento a menor do ICMS relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria - FEM (adicional de dois pontos percentuais na alíquota do imposto), em operações interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, estabelecidos no estado de Minas Gerais (ICMS/DIFAL-FEM). Infração caracterizada nos termos do art. 12-A, inciso I e § 5º da Lei nº 6.763/75. Corretas as exigências do ICMS relativo ao 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 acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS por parte da Autuada, correspondente à diferença entre a alíquota interna estabelecida para a mercadoria neste Estado e a alíquota interestadual, incidente em operações interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, estabelecidos no estado de Minas Gerais (ICMS/DIFAL), no período de 02/08/21 a 28/06/24, em desacordo com o previsto no art. 5º, § 1º, item 11 da Lei nº 6.763/75.

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

Versa ainda, a presente autuação, sobre o recolhimento a menor do ICMS relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria – FEM, adicional de 2 (dois) pontos percentuais na alíquota do imposto, em operações interestaduais destinadas a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consumidores finais não contribuintes do imposto, estabelecidos no estado de Minas Gerais (ICMS/DIFAL-FEM), em desacordo com o previsto no art. 12-A, inciso I e § 5º da Lei nº 6.763/75, no período de 01/08/21 a 30/06/24.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 21/27, contra a qual a Fiscalização se manifesta às págs. 28/33.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS por parte da Autuada, correspondente à diferença entre a alíquota interna estabelecida para a mercadoria neste Estado e a alíquota interestadual, incidente em operações interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, estabelecidos no estado de Minas Gerais (ICMS/DIFAL), no período de 02/08/21 a 28/06/24, em desacordo com o previsto no art. 5º, § 1º, item 11 da Lei nº 6.763/75.

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

Versa ainda, a presente autuação, sobre o recolhimento a menor do ICMS relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria – FEM, adicional de 2 (dois) pontos percentuais na alíquota do imposto, em operações interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, estabelecidos no estado de Minas Gerais (ICMS/DIFAL-FEM), em desacordo com o previsto no art. 12-A, inciso I e § 5º da Lei nº 6.763/75, no período de 01/08/21 a 30/06/24.

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

Sobre essa exigência, a Fiscalização esclarece que o presente Auto de Infração foi lavrado para cobrar a diferença do ICMS/DIFAL-FEM, considerando os valores declarados pela Contribuinte. No caso, os valores declarados de ICMS/DIFAL-FEM e não pagos foram exigidos por meio do AI não contencioso (PTA nº 01.004657288-88).

Inicialmente, quanto ao ICMS/DIFAL, a matéria decorre do comando constitucional expresso nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal de 1988 (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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

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

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.

(...)

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

RICMS/02

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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".

O Regulamento do ICMS (RICMS/23), em seus art. 3º, inciso V e art. 12, inciso VIII, alíneas "a", "b", "c" e "d", cuidou de adensar tais comandos legais, fazendo-o nos seguintes termos:

RICMS/23

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

(...)

Quanto à responsabilidade pelo recolhimento do diferencial de alíquota na hipótese ora em análise, a definição adveio de preceito Constitucional, conforme anteriormente transcrito, e consta também da Lei nº 6.763/75, em seu art. 14, § 3º, inciso II, bem como do RICMS/02, art. 55, § 6º (RICMS/23, art. 23 e art. 24, inciso XVII). Confira-se a redação infralegal:

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

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, aprovou ao legislador determinar também a repartição, entre os Estados de origem e de destino, da receita tributária relativa às operações e prestações cujo destinatário/tomador caracterize-se como não contribuinte do ICMS.

Vale destacar que, apesar de a proposta que veio a resultar na Emenda Constitucional nº 87/15 ter ficado conhecida como “PEC do Comércio Eletrônico”, enquadram-se no campo de aplicação 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acerca da exigência do ICMS/DIFAL relativo ao FEM, ressalte-se que o 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), 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:

Lei nº 6.763/75

Art. 12-A (...)

§ 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 incidente sobre as operações interestaduais que destinaram cervejas sem álcool e bebidas alcoólicas a consumidor final situado em Minas Gerais.

A Impugnante contesta o lançamento alegando que a cobrança do Diferencial de Alíquotas para o período de agosto a dezembro de 2021 é juridicamente impossível, pois conforme o julgamento do Recurso Extraordinário nº 1.287.019, sob a sistemática da Repercussão Geral (Tema 1093), o STF (Supremo Tribunal Federal) decidiu que "A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/15, pressupõe a edição de lei complementar veiculando normas gerais."

Aduz que ao modular os efeitos da decisão, o STF decidiu que a cobrança do ICMS DIFAL passaria a ser obrigatória apenas a partir do exercício financeiro de 2022.

Conclui que a consequência lógica e imperativa dessa modulação é a criação de um regime jurídico claro: para todos os fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2021, a cobrança do DIFAL-ICMS é inconstitucional e, portanto, vedada a qualquer Ente Federativo.

A Impugnante afirma, ainda, que uma significativa corrente da maioria, capitaneada pelo Ministro Flávio Dino, propôs a modulação de efeitos para que não se cobre o DIFAL de contribuintes que, para o exercício de 2022, tenham ajuizado ação judicial questionando a cobrança e que, confiantemente, não tenham recolhido o imposto naquele ano.

Diz que convicta da inexigibilidade da exação em 2022, e munida de boa-fé, não efetuou o recolhimento do tributo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entende que dada a aventada modulação de efeitos, é inexigível todo o débito relativo a 2022.

Em que pesem os seus argumentos, não lhe assiste razão.

É importante mencionar que a cobrança do ICMS/DIFAL incidente em operações interestaduais com mercadorias destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto foi levada à apreciação do judiciário, em especial pela defesa da tese de inexistência de norma complementar infraconstitucional capaz de delinear os balizadores para a exigência do tributo.

A controvérsia verificada ensejou ampla discussão jurisdicional.

No julgamento finalizado em 24/02/21, do Tema 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 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

Conforme explicitado, o STF modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em relação a diversas cláusulas do Convênio ICMS nº 93/15 para que a decisão produza efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento, ou seja, no ano de 2022.

A mesma solução foi aplicada em relação às respectivas leis dos Estados.

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 RE nº 1.287.019.

No caso em análise, não há inconstitucionalidade na exigência fiscal relativa ao período de 02/08/21 a 31/12/21. A conduta do Fisco de exigir o ICMS/DIFAL da Impugnante está em consonância com a modulação em questão, bem como de acordo com legislação em vigor.

Lembre-se que especificamente neste caso, o tema 1.093 de repercussão geral do STF, modulou os efeitos da cobrança do ICMS/DIFAL somente quanto à cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, que dispõe sobre os contribuintes optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES NACIONAL, o que não é o caso do contribuinte autuado, não optante pelo Regime atualmente, bem como no período relativo à exigência fiscal.

Convênio ICMS nº 93/15

Cláusula nona Aplicam-se as disposições deste convênio aos 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, de 14 de dezembro de 2006, em relação ao imposto devido à unidade federada de destino.

(...)

Com relação às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/15, a decisão que declarou a sua inconstitucionalidade foi modulada para surtir efeitos a partir do exercício financeiro seguinte (2022).

Sem maiores esforços, conclui-se que a exigência fiscal é válida, pois exige o ICMS/DIFAL no período de 02/08/20 a 31/12/21, que está fora da modulação proposta pelo STF, que abarca operações a partir de 2022.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não obstante o exposto acima, cumpre analisar o argumento da Impugnante de que a Lei Complementar nº 190/22 teria criado novo imposto e desta maneira teria que se submeter aos princípios da anterioridade anual e nonagesimal.

A Emenda Constitucional nº 87/15 teve por motivação o aperfeiçoamento do Pacto Federativo, considerando a modernização que traz aos critérios de partilha do ICMS, tornando-os mais justos e adequados à realidade surgida com o desenvolvimento tecnológico, corrigindo uma distorção tributária que permitia o recolhimento de todo o ICMS pelo Estado de origem, onde está localizada a loja virtual.

O motivo fundamental que autorizaria aplicar as regras já existentes na Lei Complementar nº 87/96 quanto à base de cálculo é que não houve alteração alguma na hipótese material de incidência (operação com mercadoria ou prestação de serviço interestadual a consumidor final não contribuinte) que deflagra a obrigação de pagar o ICMS, modificando-se tão somente a sujeição ativa no que concerne à parcela do imposto (DIFAL) que cabe à UF de destino, mantendo-se a parcela da UF de origem calibrada em função da alíquota interestadual.

Sem embargo, a Lei Complementar nº 190/22 apenas tratou de reproduzir os comandos normativos referentes à base de cálculo então existentes, de forma adaptativa ao novo desenho da sujeição ativa e passiva trazido pela Emenda Constitucional nº 87/15, vale repetir, sem qualquer alteração de conteúdo normativo, pois o ICMS continua sendo calculado “por dentro” e aplicando a técnica universal do “imposto-contraimposto”.

Não procede a tese de que a Lei Complementar nº 190/22 instituiu novo imposto, pois à toda evidência se comprova que o novel inciso VII do § 2º do art. 155 da CF/1988 apenas engendrou mecanismo de repartição interfederativa da receita do ICMS incidente na operação ou prestação interestadual a consumidor final não contribuinte, cuja materialidade (operação com mercadoria ou prestação de serviço interestadual) já se encontrava respaldada na própria CF/88 e na Lei Complementar nº 87/1996.

Aplicada a metodologia de cálculo descrita na Lei Complementar nº 190/22, com respaldo no texto constitucional e na Lei Complementar nº 87/96, não há diferença entre o total de ICMS pago tanto na operação de aquisição interna quanto na interestadual: o que varia é o rateio entre as unidades da Federação de origem e de destino, conforme seja a alíquota interestadual de 7% ou 12%, considerando alíquotas internas idênticas de 18%.

A competência tributária delineada pela Constituição Federal para a instituição do ICMS é outorgada aos Estados e ao Distrito Federal e cabe somente a eles expedirem, de forma autônoma, as normas instituidoras dos impostos de sua competência. Trata-se do federalismo fiscal brasileiro. No entanto, não é a lei complementar que deve obediência aos princípios da anterioridade anual e nonagesimal, mas sim a lei instituidora do tributo em cada ente federado competente para sua instituição, nos termos do art. 150 da Constituição Federal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Destarte, a Lei Complementar nº 190/22 alterou a Lei Complementar nº 87/96, para regulamentar a Emenda Constitucional nº 87/15, disciplinando aspectos gerais do DIFAL incidente nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte, mas não instituiu a cobrança tributária em si ou majorou a carga tributária incidente sobre os fatos geradores.

Importante salientar que no estado de Minas Gerais, a Lei nº 21.781, de 1º de outubro de 2015, definiu todos os elementos necessários para a exigência do DIFAL, tendo sido publicada em 2 de outubro de 2015, e produzindo seus efeitos a partir do primeiro dia do exercício financeiro subsequente (1º/01/16), após decorridos noventa dias da sua publicação.

Assim, como a Lei Complementar Federal nº 190, de 2022, em seu art. 3º estabeleceu a *vacatio legis* de 90 (noventa) dias, para a produção dos efeitos de seus dispositivos e a cobrança do ICMS-DIFAL no estado de Minas Gerais já havia sido instituída por meio da Lei Estadual nº 21.781, de 1º de outubro de 2015, publicada em 2 de outubro de 2015 e eficácia a partir de 1º de janeiro de 2016, no Estado de Minas Gerais, após a edição da citada LC Federal nº 190/22, o ICMS nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto – ICMS-DIFAL – passou a ser exigido a partir de 5 de abril de 2022.

O STF, ao validar a cobrança do DIFAL/ICMS via Lei Complementar nº 190/22 a partir de abril de 2022, aplicou modulação de efeitos (Tema 1.266) para proteger contribuintes que ajuizaram ações até 29/11/23. Essa decisão isentou, retroativamente, o pagamento do diferencial referente ao exercício de 2022 para quem contestou a cobrança judicialmente nesse prazo.

Não é o caso da Impugnante, que não possuía ação judicial em curso.

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 (art. 12, inciso VIII, alíneas “a”, “b”, “c”, “d” do RICMS/23), que determina a forma de cálculo do diferencial de alíquota.

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

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e do art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, *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;

(...)

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Emmanuelle Christie Oliveira Nunes (Revisora) e Cássia Adriana de Lima Rodrigues.

Sala das Sessões, 18 de março de 2026.

Dimitri Ricas Pettersen
Relator

Cindy Andrade Moraes
Presidente

P