

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.770/24/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.003471833-77  
Impugnação: 40.010157467-39  
Impugnante: XCOMM Importadora e Ecommerce Ltda  
CNPJ: 29.275410/0001-27  
Proc. S. Passivo: Michel Dines  
Origem: DF/Belo Horizonte - 5

### **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. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/DIFAL e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da mencionada lei.

**ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA.** Constatada a falta de recolhimento do ICMS referente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), incidente nas operações com mercadorias previstas no art. 12-A, incisos I e VIII da Lei nº 6.763/75 c/c com o art. 2º, incisos I e VIII do Decreto nº 46.927/15. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. 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 parcialmente procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS, no período de 01/07/19 a 31/12/21, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (DIFAL), incidente em operações interestaduais com mercadorias destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, estabelecidos no estado de Minas Gerais.

Infração identificada via cruzamento eletrônico de dados e caracterizada nos termos do que dispõe o art. 155, § 2º, inciso VII e VIII, alínea b, da Constituição da República, c/c art. 5º, § 1º, item 11, e art. 14, § 3º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Constatada também a falta de recolhimento do ICMS relativo ao adicional do imposto à título do Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), no período de 01/07/19 a 31/12/21.

Exigências do ICMS 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 fls. 56/90, com os seguintes argumentos, em síntese:

- expõe a impossibilidade de cobrança do ICMS/DIFAL antes da vigência da Lei Complementar nº 190/22, o Tema nº 1093 do Supremo Tribunal Federal - STF, e que se deve observar o princípio da anterioridade, relacionado ao Tema nº 1.266 do STF;

- afirma que qualquer lançamento e/ou cobrança do ICMS/DIFAL antes da edição de lei complementar sobre o assunto é inconstitucional;

- diz que a Lei Complementar nº 190/22, sobre o tema, foi editada somente em dezembro de 2021 e publicada em 05/01/22, restando evidente que as cobranças de ICMS/DIFAL contida neste Auto de Infração, referente aos anos de 2019 a 2021, estão desamparadas pela Constituição Federal, violando o Tema nº 1.093 do STF;

- aponta que o ICMS/DIFAL, bem como o ICMS/FEM, não poderiam ter como arcabouço normativo apenas as previsões constantes do art. 10 do Decreto Estadual nº 21.781/15, o art. 43, § 8º, inciso II, do RICMS/02 e a cláusula 2ª do Convênio ICMS nº 93/15, pois nenhum desses dispositivos mencionados no Auto de Infração possui *status* de lei em sentido estrito, e nem de lei complementar, como exige o art. 155, § 2º, inciso XII, da Constituição Federal;

- aduz que a Emenda Constitucional nº 87/15 promoveu alterações no art. 155 da CR/88 relativamente ao diferencial de alíquotas de ICMS nas operações interestaduais, tratando de normas de eficácia limitada, por se tratarem de diretrizes gerais, carecedoras de detalhamento no plano infraconstitucional;

- expõe que não há existência de dispositivo de lei complementar que autorize os contornos jurídicos do ICMS/DIFAL cobrado, pois segundo o art. 146 inciso III e art. 155 inciso XII, ambos da CR/88, cabe apenas à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

- alega que o estado de Minas Gerais não possui lei complementar ou ordinária posterior à Lei Complementar nº 190/22, e que por isso a cobrança do ICMS/DIFAL é inconstitucional;

- afirma que, também, não existe lei complementar estadual que autorize ou determine a majoração da alíquota do ICMS em até 2 (dois) pontos percentuais, destinando o produto de sua arrecadação para o Fundo de Erradicação da Miséria – FEM, que por isso a sua cobrança também fere dispositivos constitucionais e legais;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- discorda tanto do lançamento quanto dos valores informados no Auto de Infração, considerando que os arts. 43 e 49 do RICMS/02 determinam o cálculo do tributo “por dentro”, considerando a alíquota interna dentro do valor da mercadoria, para fins de cálculo da alíquota interestadual, o que resulta em cobrança “em cascata” do imposto em operações sucessivas, o que fere o princípio constitucional da não-cumulatividade;

- afirma que o levantamento está eivado de erros técnicos, jurídicos e contábeis, uma vez que a auditoria desconsiderou a previsão normativa do Convênio ICMS nº 52/91 que autoriza a redução da base de cálculo nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais, de forma que a carga tributária final seja equivalente a 8,8%;

- declara que a maior parte das suas mercadorias estão alcançadas pela redução da base de cálculo, apontando um resultado negativo do ICMS/DIFAL, de forma a não haver diferença do imposto a recolher, sendo assim indevida a infração;

- diz que as suas mercadorias comercializadas, devidamente identificadas e categorizadas por NCM, guardam correspondência na listagem dos Anexos I e II do Convênio ICMS nº 52/91 (que autoriza a redução da base de cálculo nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais);

- aponta que a Fiscalização não considerou na sua apuração os descontos concedidos pelo vendedor ao adquirente de forma incondicional, que estes descontos não integram a base de cálculo do imposto, que teria havido, por isso, excesso de exação;

- discorda dos valores das multas de 20% (vinte por cento) e 40% (quarenta por cento) sobre o valor do suposto imposto devido, seja em virtude de ilegalidade/inconstitucionalidade da cobrança, seja pelo erro do levantamento fiscal;

- anexa planilha exemplificando algumas operações canceladas que coincidem com o período de apuração do Auto de Infração;

- pede que seja declarada a nulidade do Auto de Infração, seja por ausência de amparo constitucional/legal ou de descrição formal prevista em lei complementar estadual, da cobrança pretendida do ICMS/DIFAL e do ICMS/FEM, bem como que seja declarada insubsistência total do lançamento, em virtude dos erros jurídicos e contábeis quanto ao levantamento fiscal, por não terem sido considerados os descontos concedidos e as operações canceladas.

A Fiscalização, após análise dos argumentos e documentos apresentados pela Autuada, entendeu que assiste razão à Impugnante em relação à alegação de que algumas notas fiscais de devolução não foram consideradas no Levantamento Fiscal, procedendo, assim, à reformulação do lançamento, às págs. 218/219, com a exclusão das notas fiscais relacionadas no Anexo 1 do Termo de Reformulação do Lançamento.

O acatamento parcial da impugnação levou a uma redução no valor do crédito tributário, composta de ICMS/DIFAL, ICMS/FEM e Multa de Revalidação, nos valores individualizados por rubrica e competência, constantes do “Demonstrativo de Valores Excluídos” (Anexo 2 do Termo de Reformulação do Lançamento).

Os demais itens do lançamento permaneceram inalterados.

A Impugnante, tempestivamente, apresentou o aditamento à Impugnação anteriormente oferecida, ratificando toda a linha de argumentação apresentada na Impugnação.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 261/275, com os argumentos a seguir reproduzidos, em síntese:

- expõe em geral que a arguição de nulidade por inconstitucionalidade e ilegalidade do lançamento, pretendida pela Impugnante, não procede, posto que a Autuação está embasada na Constituição de República de 1988 – CR/88, na Lei nº 6.793/75, no RPTA e no RICM/02;

- diz que não se pode falar em falta de lei complementar à época dos fatos geradores do imposto para regulamentar a cobrança do ICMS/DIFAL, visto que os Estados exerceram a sua competência para legislar sobre direito tributário, autorizada no art. 24, inciso I, § 3º da CR/88, em razão da inexistência de lei federal sobre normas gerais;

- afirma que a responsabilidade da Impugnante pelo recolhimento do diferencial de alíquota (DIFAL) está capitulada 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;

- diz que não há violação do princípio da não cumulatividade na cobrança do ICMS/DIFAL, posto que este está capitulado devidamente no art. 5º, § 1º, item 11 (incidência) e no art. 13, § 1º- C (base de cálculo) da Lei nº 6.763/75, bem como nos arts. 1º, inciso XII e 43, § 8º, inciso II, do RICM/02;

- aponta ainda que o adicional de 2% (dois por cento) de alíquota, à título do Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), está capitulado no § 5º do art. 12-A da Lei nº 6.763/75;

- afirma que todos os descontos apresentados nas notas fiscais eletrônicas foram considerados pelo Fisco na apuração da base de cálculo do ICMS/DIFAL;

- aduz que a redução da base de cálculo arguida pela Impugnante nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais não é aplicável às NCMs dos produtos discriminados;

- considera que a impugnação aos valores das multas sobre o valor do imposto devido alegada pela Impugnante é improcedente, visto que os percentuais citados por ela não são condizente com o percentual de 50% (cinquenta por cento) da multa aplicada na Autuação.

Pede por fim que seja julgado procedente o lançamento.

---

## ***DECISÃO***

### **Da Preliminar**

#### **Da Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

A cobrança do ICMS DIFAL está devidamente embasada na legislação mineira, na Lei nº 6.763/75, nos art. 5º, § 1º, item 11 (incidência) e no art. 13, § 1º- C (base de cálculo), e no RICMS/02, arts. 1º, inciso XII e 43, § 8º, inciso II, não havendo que se falar em violação ao princípio da não-cumulatividade.

A constitucionalidade da inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no Recurso Extraordinário (RE) nº 582.461/SP, julgado sob o rito da repercussão geral. Ademais, a sistemática de cobrança não é nova, eis que inserida no ordenamento jurídico anteriormente à Emenda Constitucional nº 87/15.

A responsabilidade do contribuinte está capitulada 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.

O adicional de alíquota, para o financiamento do FEM, previsto no § 1º do art. 82 do ADCT (Ato das Disposições Constitucionais Transitórias), está instituído em Minas Gerais por meio do art. 12-A da Lei nº 6.763/75, cujo § 5º dispõe que aplica-se este adicional 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.

Não há, portanto, que se falar em ilegalidade por excesso de exação, conforme alega a Impugnante.

Não há dúvida que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

**Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS, no período de 01/07/19 a 31/12/21, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (ICMS/DIFAL), incidente em operações interestaduais com mercadorias destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, estabelecidos no estado de Minas Gerais.

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

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

Constatada, ainda, a falta de recolhimento do ICMS relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), no período de 01/07/19 a 31/12/21.

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

A matéria decorre do comando constitucional expresso nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição da República de 1988 – CR/88, com as inovações veiculadas pela Emenda Constitucional nº 87/15.

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

Confira-se:

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 transcritos:

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.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

### RICMS/02

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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), assim dispõem:

### Lei nº 6.763/75



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, tal como sempre ocorreu nas transações interestaduais envolvendo contribuintes do imposto, aprouve ao legislador determinar também a repartição, entre os estados de origem e de destino, da receita tributária relativa às operações e prestações cujo destinatário/tomador caracterize-se como não contribuinte do ICMS.

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.

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 as mercadorias a consumidor final situado em Minas Gerais.

Quanto às alegações referentes ao Convênio ICMS nº 52/91, que autoriza a redução da base de cálculo nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais, de forma que a carga tributária final seja equivalente a 8,8% (oito vírgula oito por cento), verifica-se que a referida redução não é aplicável às NCMs dos produtos discriminados na planilha citada anteriormente (anexo 2 do Auto de Infração).

Destaca-se que na coluna “AG - Alíquota Interna SEF” da referida planilha do Anexo 2, só compõem o levantamento fiscal os produtos com alíquota interna de 18% (dezoito por cento) e 25% (vinte e cinco por cento), que ensejam o recolhimento do ICMS/DIFAL, e, quando for o caso, do ICMS/FEM.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Analisa que, se a Lei Complementar nº 87/96 não faz previsão do recolhimento do ICMS/DIFAL, e se o regramento estadual do ICMS deve se ater à lei complementar, conclui serem inválidas as disposições da legislação estadual relativas ao tema.

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

De fato, segundo a Constituição da República de 1988 – CR/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 da CR/88):

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.

(Grifou-se)

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, conforme legislação posta anteriormente.

A respeito, mencione-se decisão judicial sobre o tema, que refuta a tese da Impugnante de que seria necessária a edição de uma lei complementar para instituir a cobrança do diferencial de alíquota:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. LITIGÂNCIA DE MÁ-FÉ. ICMS. RECOLHIMENTO DE DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS INTERNA E INTERESTADUAL. EC 87/15. LEI 5.546/15. REGULAÇÃO POR LEI COMPLEMENTAR. DESNECESSIDADE. SENTENÇA MANTIDA. 1. É LITIGANTE

DE MÁ-FÉ AQUELE QUE RECORRE DE SENTENÇA QUE LHE FOI DESFAVORÁVEL, MAS DESISTE DO RECURSO ANTES DO JULGAMENTO, E DISTRIBUI NOVA PETIÇÃO A OUTRO JUÍZO, COM O MESMO OBJETO, PRETENDENDO OBTER PRONUNCIAMENTO

JUDICIAL FAVORÁVEL. 2. O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA GARANTE AO ESTADO DE DESTINO A PARCELA QUE LHE CABE NA PARTILHA DO ICMS SOBRE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS, EVITANDO, CASO NÃO EXISTISSE, A OCORRÊNCIA DE GRAVE DISTORÇÃO NA SISTEMÁTICA NACIONAL DESSE IMPOSTO. 3. A INEXISTÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR NÃO INVIABILIZA O EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS, EM FACE DE DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL QUE PREVÊ A DISTRIBUIÇÃO DAS RECEITAS POR MEIO DO DIFAL. 4. RECURSO CONHECIDO, MAS NÃO PROVIDO. SENTENÇA MANTIDA. UNÂNIME.

(TJ DF 07038341720188070018  
DF70383417.2018.8.07.0018, RELATOR ROMEU GONZAGA  
NEIVA, DATA DE JULGAMENTO: 20/03/2019, 7ª TURMA CÍVEL,  
DATA DE PUBLICAÇÃO: PUBLICADO NO DJE: 25/09/2019. PÁG.:  
SEM PÁGINA CADASTRADA.)

(GRIFOU-SE)

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, 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, que determina a forma de cálculo do diferencial de alíquota.

Quanto à impugnação aos valores das multas de 20% e 40% sobre o valor do imposto devido, estes percentuais mencionados pela Defesa não procedem, são infundados, pois não correspondem ao percentual da multa aplicada no Auto de Infração.

Repita-se, pela importância, que a Fiscalização reformulou o lançamento para excluir algumas notas fiscais de devolução que não foram consideradas no Levantamento Fiscal original, conforme Termo de Reformulação anexado às págs. 218/219.

O acatamento parcial da impugnação levou a uma redução no valor do crédito tributário, composta de ICMS/DIFAL, ICMS/FEM e Multa de Revalidação, nos valores individualizados por rubrica e competência, constantes do “Demonstrativo de Valores Excluídos” (Anexo 2 do Termo de Reformulação do Lançamento).

Os demais itens do lançamento permaneceram inalterados.

O percentual da multa aplicada no Auto de Infração, ante o descumprimento da obrigação tributária, está correto e corresponde à Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, nos termos do inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75, o qual transcreve-se:

Lei 6.763/75

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Importante registrar que existe precedente ao caso, o Acórdão nº 23.987/22/1ª proferido por este Conselho de Contribuintes no julgamento do Auto de Infração nº 01.001765061-42, contra a mesma Impugnante e sobre a mesma matéria. Veja a ementa:

### ACÓRDÃO: 23.987/22/1ª:

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS. CONSTATADA A FALTA DE RECOLHIMENTO E, CONFORME O CASO, DESTAQUE E 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, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO VII, ALÍNEA "C", AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA. CONSTATADA A FALTA DE RECOLHIMENTO E, CONFORME O CASO, DESTAQUE E RECOLHIMENTO A MENOR, DO ICMS REFERENTE AO FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA (FEM), INCIDENTE NAS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS PREVISTAS NO ART. 2º DO DECRETO Nº 46.927/15. 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.

Ante o exposto e considerando a reformulação efetuada pela Fiscalização, correta a exigência do ICMS/DIFAL, ICMS/FEM, bem como da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Por fim, cumpre destacar, quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, *in verbis*:

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

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

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;

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 218/219. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Juliana de Mesquita Penha (Revisora) e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 21 de agosto de 2024.**

**Tarcísio Andrade Furtado**  
**Relator**

**Antônio César Ribeiro**  
**Presidente**

D