

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.810/24/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.003745355-13  
Impugnação: 40.010157996-11  
Impugnante: Alubar Metais e Cabos S/A  
CNPJ: 08.262121/0001-13  
Proc. S. Passivo: Michel Haber Neto  
Origem: DF/Uberlândia

### **EMENTA**

**ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS. Constatado o recolhimento a menor do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (DIFAL), incidente em operações destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, estabelecidos no estado de Minas Gerais. Infração caracterizada nos termos do art. 5º, § 1º, item 11, da Lei nº 6.763/75. Corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da mencionada lei.**

**Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de agosto de 2019 a janeiro de 2023, 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 Federal de 1988 (CF/88), c/c art. 5º, § 1º, item 11, da Lei nº 6.763/75.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 32/41, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às págs. 81/95.

Em sessão realizada em 02/10/24, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, nos termos do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, marcando-se extrapauta para o dia 09/10/24, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Wertson Brasil de Souza (Relator), Juliana de Mesquita Penha (Revisora) e Ivana Maria de Almeida que, em

preliminar, rejeitavam a arguição de nulidade do lançamento e, no mérito, julgavam procedente o lançamento.

Em sessão realizada em 09/10/24, em razão da aplicação do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 02/10/24, quando acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 10/10/24.

---

***DECISÃO***

**Da Preliminar**

A Impugnante requer a nulidade do Auto de Infração sob a argumentação da ilegalidade da chamada base de cálculo dupla. Afirma que, no plano infralegal, a cobrança do ICMS/DIFAL é regulamentada pelo Convênio ICMS nº 93 de 17 de setembro de 2015, recentemente revogado pelo Convênio ICMS nº 236 de 27 de dezembro de 2021, com vigência a partir de janeiro de 2022.

Os argumentos apresentados pela Impugnante tratam de questões de interpretação da norma tributária que não ensejam, em si, em nenhuma nulidade. Assim, não assiste razão à Impugnante em requerer a nulidade do trabalho fiscal, pois a nulidade aventada não existem e a matéria abordada se refere ao mérito do trabalho fiscal e como tal será analisada.

Ressalte-se que a Impugnante compreendeu a matéria abordada no Auto de Infração e exerceu, na plenitude, o seu direito de defesa. O trabalho fiscal em análise preenche todos os requisitos legais, em especial o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN e no art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08. Confira-se:

CTN

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

RPTA/08

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - em se tratando de crédito tributário contencioso em PTA em meio físico, a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação.

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

### Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de agosto de 2019 a janeiro de 2023, 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, conforme relação contida em planilha do Anexo 1 do Relatório Fiscal Complementar.

Exige-se o ICMS/DIFAL e a Multa de Revalidação prevista 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 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:

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

(...)

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

§ 1º O imposto incide sobre:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 (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

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)

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 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 requer a nulidade do Auto de Infração sob a argumentação da ilegalidade da chamada base de cálculo dupla. Afirma que, no plano infralegal, a cobrança do ICMS/DIFAL é regulamentada pelo Convênio ICMS nº 93 de 17 de setembro de 2015, recentemente revogado pelo Convênio ICMS nº 236 de 27 de dezembro de 2021, com vigência a partir de janeiro de 2022.

Descreve, também, todos os procedimentos a serem observados para a apuração da base de cálculo do ICMS/DIFAL, a partir de sua interpretação dos dispositivos dos convênios ICMS acima citados e conclui que, “...*para fins de cálculo do ICMS devido, deve-se aplicar a alíquota interestadual da origem para cálculo do valor devido a este estado (origem) e alíquota interna do estado destino, com a consequente apuração da diferença do já recolhido à origem, para cômputo da quantia devida ao estado de destino.*”

Assevera a Impugnante que a Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais, em desrespeito aos ditames dos convênios celebrados que preveem expressamente a utilização da base de cálculo única nas operações interestaduais a consumidor final não contribuinte do imposto, notificou a Impugnante para que recolhesse o ICMS/DIFAL

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

devido ao Estado de Minas Gerais a partir da utilização da base de cálculo dupla, a seu ver, absolutamente estranha à legislação tributária.

Expõe, de forma didática, a maneira como o estado de Minas Gerais procedeu para apurar a base de cálculo do ICMS/DIFAL e a compara com o procedimento por ela adotado, demonstrando o que a Impugnante denomina base de cálculo dupla.

Por fim, a Impugnante cita decisão recente desta 2ª Câmara de Julgamento que, em matéria semelhante, decidiu, por maioria de votos, pela improcedência do lançamento. Veja-se:

3.1.14. Esta é a conclusão a que se chegou este Conselho de Contribuintes na oportunidade do julgamento do PTA nº 01.003347679-61 (Anexo 05), em sessão do dia 03.04.2024. Veja-se trechos do voto do Relator Conselheiro Antônio César Ribeiro:

(...) Além do mais, tal dispositivo disciplinou que a base de cálculo deveria ser única, ou seja, o valor do ICMS devido ao estado de destino e ao estado de origem deveria ser extraído de uma mesma base de cálculo, aplicando-se a alíquota interestadual da origem para cálculo do valor devido a este estado (origem) e alíquota interna do destino, com a consequente apuração da diferença do já recolhido à origem, para cômputo da quantia devida ao estado de destino.

Ocorre que em inobservância aos ditames do convênio celebrado, a Fiscalização, com fundamento em suposta observância às diretrizes do art. 43, § 8º, inciso II do Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002 (RICMS/02), notificou a Impugnante para que recolhesse o ICMS/DIFAL devido ao estado de Minas Gerais a partir da utilização de base dupla. No entendimento do Fisco, após a apuração do ICMS destinado ao estado origem por meio da equação - Valor da operação x Alíquota Interestadual da origem, a Impugnante deveria embutir novamente ao valor da operação a quantia correspondente à alíquota interna do estado de Minas Gerais para apuração da base de cálculo sobre a qual deveria incidir a alíquota interna para o recolhimento do ICMS/DIFAL devido a este estado.

Verifica-se, portanto, a ementa do retro citado acórdão:

ACÓRDÃO Nº 23.679/24/2ª

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS. IMPUTAÇÃO FISCAL DE FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS CORRESPONDENTE À DIFERENÇA



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 NÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ART. 5º, § 1º, ITEM 11 DA LEI Nº 6.763/75. CANCELADAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E DA MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II DA MENCIONADA LEI.

LANÇAMENTO IMPROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.

Desse mesmo acórdão, destaque-se a decisão acordada:

DIANTE DO EXPOSTO, ACORDA A 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CCMG, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM DETERMINAR A JUNTADA DE SUBSTABELECIMENTO NO SIARE NO PRAZO DE 24 HORAS. NO MÉRITO, POR MAIORIA DE VOTOS, EM JULGAR IMPROCEDENTE O LANÇAMENTO. VENCIDO O CONSELHEIRO WERTSON BRASIL DE SOUZA (REVISOR), QUE O JULGAVA PROCEDENTE. PELA IMPUGNANTE, SUSTENTOU ORALMENTE O DR. LUCAS EMANUEL FERREIRA PEREIRA E, PELA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL, O DR. MÁRIO EDUARDO G. NEPOMUCENO JÚNIOR. PARTICIPOU DO JULGAMENTO, ALÉM DOS SIGNATÁRIOS E DO CONSELHEIRO VENCIDO, O CONSELHEIRO EDWALDO PEREIRA DE SALLES.

Verifica-se que o Relator do presente PTA foi voto vencido naquele julgamento e assim se manifestou:

CONFRONTANDO-SE COM O VALOR DO ICMS/DIFAL INFORMADO NA NF-E, VERIFICA-SE UM DESTAQUE A MENOR DA ORDEM DE R\$ 8,95 (R\$ 129,81 – R\$ 120,96).

É INCORRETA A PRESUNÇÃO ADOTADA PELOS COLEGAS CONSELHEIROS DE QUE A BASE DE CÁLCULO DA OP INTERESTADUAL JÁ EMBUTIA O IMPOSTO DA OPERAÇÃO INTERNA DA UNIDADE DE DESTINO.

HÁ QUE SE CONHECER O PREÇO DAS MERCADORIAS ANTES DE NELE EMBUTIR O ICMS, POIS, SE A TESE DOS ILUSTRES JULGADORES PERSISTIR, ISSO PODERÁ MAJORAR, INDEVIDAMENTE A CARGA TRIBUTÁRIA DO REMETENTE DAS MERCADORIAS.

Destaque-se, também, que o Revisor daquele processo votou pela improcedência do lançamento e repetiu seu voto neste julgado. A composição da Câmara àquela época não era a mesma da composição atual. Remanesceram, no presente julgamento, o atual Presidente da 2ª Câmara de Julgamento e este Relator.

Dessa forma, correta a alegação da Impugnante de divergência quanto à matéria julgada, no entanto, esse acórdão é um caso isolado entre as diversas decisões deste CCMG no mesmo sentido da decisão proferida neste acórdão.

Apenas a título de argumentação, cita-se aqui o Acórdão nº 23.393/23/2ª, de 16 de março de 2023, sob relatoria do Conselheiro Antônio César Ribeiro:

EMENTA ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS. CONSTATADA A FALTA E 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. EXIGÊNCIAS DE ICMS E DA MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL - FALTA DE INDICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/DIFAL. IMPUTAÇÃO FISCAL DE AUSÊNCIA DA INSERÇÃO DO VALOR CORRESPONDENTE À BASE DE CÁLCULO DO ICMS/DIFAL NAS RESPECTIVAS NOTAS FISCAIS EMITIDAS PELA AUTUADA. EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXXVII DA LEI Nº 6.763/75. ENTRETANTO, TAL PENALIDADE DEVE SER EXCLUÍDA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, POR INEXISTIR O DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA PREVISTA NO DISPOSITIVO LEGAL. INFRAÇÃO NÃO CARACTERIZADA.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

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. RICMS/02 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 ESTABELECIDO 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 ESTABELECIDADA 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”.

(...)

DIANTE DO EXPOSTO, ACORDA A 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CCMG, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM REJEITAR A ARGUIÇÃO DE NULIDADE DO LANÇAMENTO. NO MÉRITO, À UNANIMIDADE, EM JULGAR PARCIALMENTE PROCEDENTE O LANÇAMENTO, PARA EXCLUIR A MULTA ISOLADA DO ART. 55, INCISO XXXVII DA LEI Nº 6.763/75. PARTICIPARAM DO JULGAMENTO, ALÉM DOS SIGNATÁRIOS, OS CONSELHEIROS WERTSON BRASIL DE SOUZA (REVISOR) E IVANA MARIA DE ALMEIDA. (GRIFOU-SE)

Por afirmar que o lançamento observou as regras contidas no art. 43, § 8º, inciso II, do RICMS/02, entenda-se que a base de cálculo adotada foi a mesma praticada pela Fiscalização, tanto naquele PTA, quanto neste.

Assim explicitado, não assiste razão à Impugnante.

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 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 INTRODUIDO PELA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015, PRESSUPÕE EDIÇÃO DE LEI COMPLEMENTAR VEICULANDO NORMAS GERAIS”, VENCIDO O MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES.

POR FIM, O TRIBUNAL, POR MAIORIA, MODULOU OS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DAS CLÁUSULAS PRIMEIRA, SEGUNDA, TERCEIRA, SEXTA E NONA DO CONVÊNIO QUESTIONADO PARA QUE A DECISÃO PRODUZA EFEITOS, QUANTO À CLÁUSULA NONA, DESDE A DATA DA CONCESSÃO DA MEDIDA

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

Como mencionado acima, 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, 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, considerando a anterioridade nonagesimal que foi respeitada no lançamento.

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.

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.

Nesse aspecto, ressalte-se que a cobrança estatuída pelo presente Auto de Infração decorre de divergência de interpretação da forma como se encontra a base de cálculo do ICMS/DIFAL. Reitere-se, aqui, que a Impugnante destacou e recolheu o ICMS/DIFAL ao estado de Minas Gerais, porém, em valor inferior àquele exigido pela Fiscalização, valor esse decorrente de interpretação diversa do que estabelece o art. 43, § 8º, inciso II, do RICMS/02.

Em que pesem as argumentações da Impugnante, não lhe assiste razão. A metodologia para aferir a base de cálculo do ICMS/DIFAL adotada pela Fiscalização

está correta e em perfeita consonância com os ditames do dispositivo do RICMS/02 acima citado.

Frise-se que, se prevalecesse o entendimento da Impugnante, ter-se-ia, para um mesmo produto adquirido em outra unidade da Federação, dois ICMS/DIFAL: aquele estabelecido para o contribuinte mineiro consumidor final e o previsto para o consumidor final mineiro não contribuinte, o que seria um contrassenso.

Destaque-se, também, que a metodologia adotada por Minas Gerais visa a proteger os contribuintes mineiros fornecedores das mesmas mercadorias e assegurar a igualdade concorrencial, pois se tal não fosse, seria economicamente mais vantajoso para o consumidor final não contribuinte situado neste estado adquirir mercadorias em outra unidade da Federação.

Vale destacar, na íntegra, o que diz a Fiscalização na pág. 93 da Manifestação Fiscal, acerca desse tema da preservação do equilíbrio concorrencial:

Ao inserir na base de cálculo o valor do ICMS considerando a alíquota para consumidor final estabelecido neste Estado, observa-se que há um equilíbrio entre vendas internas e interestaduais, com a mesma carga tributária para duas operações. Como demonstrado acima, a carga tributária em uma venda interna é R\$ 12.022,48, e se a venda for interestadual será R\$ 7.468,51 (ICMS Operação interestadual) mais R\$ 4.553,97 (ICMS DIFAL), totalizando os mesmos R\$ 12.022,48. Portanto, observa-se que o ICMS DIFAL exigido nos termos da Lei Nº 6.763/75 e da Lei Complementar nº 87/96 garantem a isonomia concorrencial entre os contribuintes, independentemente do local em que estejam.

O princípio da não discriminação conforme a procedência ou destino, disposto no artigo 152 da Constituição Federal de 1988, possibilita a livre concorrência, iguala a tributação, dando condições de competitividade, independentemente de origem e destino. O ICMS incide em várias etapas de circulação, sendo necessária nas aquisições de mercadorias em operações interestaduais para consumidor final mineiro, não contribuinte do imposto, a exigência do ICMS referente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, para ter o equilíbrio concorrencial.

Caso fosse cobrado o ICMS DIFAL de outra maneira, diferente do que foi demonstrado acima, estaríamos desrespeitando o princípio da não discriminação em razão da procedência e destino das mercadorias, além de macular o equilíbrio concorrencial, pois como o ICMS compõe sua própria base de cálculo, as aquisições interestaduais seriam muito mais atrativas que as aquisições internas devido a aplicação de base de cálculo menor.

A cobrança do ICMS DIFAL utilizando a técnica do “cálculo por fora” caracterizaria um benefício fiscal sem aval do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

Portanto, usando os parâmetros da Lei 6.763/75, com respaldo do artigo 13, § 1º, inciso I da Lei Complementar 87/96, e observância do cálculo por “dentro”, os princípios da não discriminação conforme a procedência ou destino e o equilíbrio concorrencial são plenamente atendidos.

Dessa forma, não há que se falar em ofensa ao princípio da não discriminação tributária alegado pela Impugnante, pelo contrário, o princípio seria desrespeitado se prevalecesse o entendimento da Impugnante.

Ante todo o exposto, não assiste razão à Impugnante. E mais, a própria Impugnante consentiu no equívoco por ela cometido, passando, a partir de fevereiro de 2023, a adotar a mesma sistemática de cálculo do ICMS/DIFAL praticada pela Fiscalização mineira, conforme afirma a Manifestação Fiscal em págs. 93.

Comprovado 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.

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 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;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUIU QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Em razão da aplicação do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 09/10/24. ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido o Conselheiro Antônio César Ribeiro, que o julgava improcedente. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Juliana de Mesquita Penha (Revisora) e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 10 de outubro de 2024.**

**Wertson Brasil de Souza**  
**Relator**

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

D

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	23.810/24/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.003745355-13	
Impugnação:	40.010157996-11	
Impugnante:	Alubar Metais e Cabos S/A	
	CNPJ: 08.262121/0001-13	
Proc. S. Passivo:	Michel Haber Neto	
Origem:	DF/Uberlândia	

Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Conforme relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de agosto de 2019 a janeiro de 2023, 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, conforme relação contida em planilha do Anexo 1 do Relatório Fiscal Complementar.

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

A matéria discutida neste feito já foi debatida por este Conselheiro que já tem opinião firmada em caso tal, pois a espécie, a meu sentir, é a adoção de base de cálculo dupla pela Fiscalização o que não é razoável.

Ademais, analisando o caso em comento, temos que a própria Fiscalização reconhece a existência da base de cálculo informada no documento fiscal (base única) e sobre a operação aplica mais 18% (dezoito por cento), traduzindo, como informado, a adoção de uma base de cálculo “dupla”.

Ora, se o remetente destacou 6% (seis por cento) e 12% (doze por cento) no documento fiscal sobre a base de cálculo determinada pela legislação, o crédito tributário estaria até mesmo extinto, em sede argumentativa, à luz do disposto no art. 156, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), inexistindo qualquer justificativa para a cobrança de valores adicionais.

Como informado, este Conselheiro já enfrentou essa matéria quando do julgamento do PTA nº 01.003347679-61, que por maioria de votos, em sessão realizada em 03/04/24, restou decidido que:

ACÓRDÃO Nº 23.679/24/2ª

(...)

ALÉM DO MAIS, TAL DISPOSITIVO DISCIPLINOU QUE A BASE DE CÁLCULO DEVERIA SER ÚNICA, OU SEJA, O VALOR DO ICMS DEVIDO AO ESTADO DE DESTINO E AO ESTADO DE ORIGEM



DEVERIA SER EXTRAÍDO DE UMA MESMA BASE DE CÁLCULO, APLICANDO-SE A ALÍQUOTA INTERESTADUAL DA ORIGEM PARA CÁLCULO DO VALOR DEVIDO A ESTE ESTADO (ORIGEM) E ALÍQUOTA INTERNA DO DESTINO, COM A CONSEQUENTE APURAÇÃO DA DIFERENÇA DO JÁ RECOLHIDO À ORIGEM, PARA CÔMPUTO DA QUANTIA DEVIDA AO ESTADO DE DESTINO.

OCORRE QUE EM INOBSERVÂNCIA AOS DITAMES DO CONVÊNIO CELEBRADO, A FISCALIZAÇÃO, COM FUNDAMENTO EM SUPOSTA OBSERVÂNCIA ÀS DIRETRIZES DO ART. 43, § 8º, INCISO II DO DECRETO Nº 43.080, DE 13 DE DEZEMBRO DE 2002 (RICMS/02), NOTIFICOU A IMPUGNANTE PARA QUE RECOLHESE O ICMS/DIFAL DEVIDO AO ESTADO DE MINAS GERAIS A PARTIR DA UTILIZAÇÃO DE BASE DUPLA.

NO ENTENDIMENTO DO FISCO, APÓS A APURAÇÃO DO ICMS DESTINADO AO ESTADO ORIGEM POR MEIO DA EQUAÇÃO - VALOR DA OPERAÇÃO X ALÍQUOTA INTERESTADUAL DA ORIGEM, A IMPUGNANTE DEVERIA EMBUTIR NOVAMENTE AO VALOR DA OPERAÇÃO A QUANTIA CORRESPONDENTE À ALÍQUOTA INTERNA DO ESTADO DE MINAS GERAIS PARA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO SOBRE A QUAL DEVERIA INCIDIR A ALÍQUOTA INTERNA PARA O RECOLHIMENTO DO ICMS/DIFAL DEVIDO A ESTE ESTADO.

A FISCALIZAÇÃO, COMO VISTO, RECONHECE A EXISTÊNCIA DA BASE DE CÁLCULO INFORMADA NO DOCUMENTO FISCAL E SOBRE A OPERAÇÃO APLICA MAIS 18% (DEZOITO POR CENTO), TRADUZINDO UMA BASE DE CÁLCULO "DUPLA".

ORA, SE O REMETENTE DESTACOU 6% (SEIS POR CENTO) E 12% (DOZE POR CENTO) NO DOCUMENTO FISCAL, NÃO CABERIA À FISCALIZAÇÃO, HÁ DE CONVIR, APLICAR MAIS 18% (DEZOITO POR CENTO) COMO DEFENDIDO PELO ESTADO NO CASO CONCRETO.

NÃO TEM LEGALIDADE E NEM RAZOABILIDADE NESTE ENTENDIMENTO. PORTANTO, COMPLETAMENTE EQUIVOCADA A ACUSAÇÃO FISCAL NO CASO EM COMENTO, PELO QUE, O TRABALHO FISCAL AQUI NÃO DEVE PREVALECER. DIANTE DISSO, CANCELADAS AS EXIGÊNCIAS DO ICMS CORRESPONDENTE, BEM COMO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75.

(...)

Assim, a pretensão do Fisco de aplicação do art. 43, § 8º, inciso II do RICMS/02 na forma posta cria nova base de cálculo para o diferencial de alíquota sem qualquer amparo legal, formando uma base de cálculo dupla ao adicionar a alíquota interna para a mercadoria em Minas Gerais, o que não deve prevalecer por respeito aos princípios da capacidade contributiva e não discriminação tributária, bem como ao disposto na legislação tributária, sem falar na questão afeta à razoabilidade jurídica.

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

Assim, na forma já delineada no PTA supra referido, e pedindo licença às opiniões em contrário, rejeito as prefaciais arguidas, mas no mérito julgo improcedente o lançamento.

**Sala das Sessões, 10 de outubro de 2024.**

**Antônio César Ribeiro  
Conselheiro**

CCMIG