

Acórdão: 22.745/21/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001886217-66  
Impugnação: 40.010151770-68  
Impugnante: Mineração Usiminas S.A.  
IE: 001610177.04-94  
Proc. S. Passivo: André Mendes Moreira/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

**EMENTA**

**ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO - ATIVO PERMANENTE - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Constatada a falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso, consumo e bens do ativo permanente. Infração caracterizada nos termos do art. 5º, § 1º, item 6, art. 6º, inciso II, art. 12, § 1º e art. 13, § 15, todos da Lei nº 6.763/75 e art. 43, § 8º, inciso I, alínea “a”, subalíneas “a.1”, “a.2” alíneas “b” e “c” do RICMS/02. Exigências fiscais de ICMS 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 o recolhimento a menor de ICMS, apurado mediante os arquivos eletrônicos da EFD – Escrituração Fiscal Digital e notas fiscais eletrônicas (NFe), decorrente do diferencial de alíquotas (diferença entre alíquota interna e a interestadual) devido nas aquisições de bens ou mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a uso, consumo ou ativo permanente, no período de 01/04/16 a 31/08/20.

Verificou-se a inobservância das regras contidas no art. 43, § 8º, inciso I do RICMS/02, vigente desde 01/01/16, que disciplina nova forma de cálculo do diferencial de alíquotas, visando sua adequação ao disposto no art. 13, §1º, inciso I da Lei Complementar (LC) nº 87/96 e art. 13, §15 da Lei nº 6.763/75 (o montante do próprio imposto integra a sua base de cálculo).

As notas fiscais objeto da autuação fazem parte da planilha “Recolhimento a menor do diferencial de alíquotas”, Anexo 1 do Auto de Infração, juntamente com o cálculo mensal dos valores a recolher de ICMS.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às págs. 135/155.

A Fiscalização manifesta-se às págs. 190/195.

### **DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação versa sobre o recolhimento a menor de ICMS, apurado mediante os arquivos eletrônicos da EFD – Escrituração Fiscal Digital e notas fiscais eletrônicas (NFe), decorrente do diferencial de alíquotas (diferença entre alíquota interna e a interestadual) devido nas aquisições de bens ou mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a uso, consumo ou ativo permanente, no período de 01/04/16 a 31/08/20.

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

A Autuada alega em sua impugnação, que o estado de Minas Gerais, ao disciplinar o ICMS devido nas aquisições interestaduais, não se limitou à diferença entre as alíquotas interestadual e interna, instituindo aquilo que se convencionou chamar de “base dupla” do ICMS devido nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo permanente, por meio do § 8º do art. 43 do RICMS/02: além da base de cálculo para a incidência da alíquota interestadual, criou-se uma segunda base de cálculo para a incidência da diferença entre as alíquotas.

Acrescenta a Defesa que em razão disso, ao contrário do que prevê a legislação de regência, a diferença entre as alíquotas não incide mais sobre a base de cálculo da operação interestadual, entendendo haver uma verdadeira reconstrução de tal base, retirando dela o imposto incidente na saída do estado de origem e adicionando-se o imposto apurado a partir da aplicação da alíquota interna prevista para a mercadoria em Minas Gerais. E é justamente nessa discrepância acerca da composição da base de cálculo do DIFAL que reside a controvérsia que ensejou a autuação ora impugnada.

Entende que a cobrança fiscal não merece prosperar pois:

(a) a sistemática de recolhimento do ICMS/DIFAL estabelecida pelo estado de Minas Gerais depende de lei complementar, que inexistente, revestindo os dispositivos normativos estaduais pertinentes de inconstitucionalidade formal;

(b) a “base dupla” do DIFAL foi introduzida por ato normativo infralegal que vigorou até a edição da Lei Estadual nº 22.796, de 28/12/17, cuja nova disposição só pode ser aplicável para cobrança de tributos após 90 (noventa) dias da data da publicação da lei (art. 150, inciso III, alínea “c” da Constituição da República de 1988 – CR/88), de modo que a presente cobrança carece de previsão em lei *stricto sensu* para os fatos ocorridos até 28/03/18, razão pela qual deve ser considerada ilegal, mormente por ter indevidamente inovado no ordenamento jurídico;

(c) não existe previsão constitucional para que a base de cálculo do DIFAL seja distinta da pertinente às operações interestaduais, razão pela qual deve ser determinada a sua equiparação;

(d) somente se pode admitir como “próprio imposto” a integrar a base de cálculo do ICMS aquele devido na operação interestadual, e não aquele devido em

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

razão de operações internas, haja vista a incompetência do estado de Minas Gerais, enquanto estado de destino, para fixar nova base de cálculo;

(e) não há motivos para aplicar juros de mora sobre o valor multa aplicada, em razão da natureza sancionatória e da inexistência de mora no pagamento da exação que só passou a existir a partir do lançamento fiscal epigrafado.

Inicialmente, necessário se faz ressaltar que a Impugnante não contestou em sua defesa, os cálculos efetuados pela Fiscalização para a apuração do crédito tributário, que foram feitos em conformidade com a legislação posta.

A Impugnação se baseou em questionamentos quanto à inexistência de lei complementar que disponha sobre a fixação da base de cálculo do imposto e, via de consequência, a não validade do ato normativo que serviu de base para a Autuação (Decreto nº 46.930/15, que, entre outros, incluiu os §§8º a 14 no art. 43 do RICMS/02).

Sobre a matéria, tem-se que o ICMS devido pelo diferencial de alíquotas encontra previsão na Constituição da República de 1988, em seu art. 155, §2º, inciso VII. De acordo com esse dispositivo, nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuintes 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.

Esse preceito tem a finalidade precípua de assegurar ao estado de destino do bem um recolhimento que corresponda ao imposto que incidiria caso o mesmo bem fosse adquirido em seu território, deduzido o valor do imposto recolhido ao estado de origem.

Com efeito, a Constituição da República, no art. 146, inciso III, subalínea "a"1, reserva à Lei Complementar a alteração de base de cálculo de tributos.

Especificamente quanto ao ICMS, estabelece, no art. 155, §2º, incisos VII e VIII, com redação conferida pela Emenda Constitucional (EC) nº 87/15, o seguinte:

CR/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;

(...)

Por seu turno, a Lei Complementar (LC) nº 87/96, editada em observância à norma do art. 146, inciso III, alínea "a", da Constituição da República de 1988 quanto ao ICMS, dispõe no art. 13, §1º, sobre a base de cálculo do ICMS:

LC nº 87/96

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

§ 1º. Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

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

(...)

Como o montante do próprio imposto integra a sua base de cálculo, nos termos do art. 13, §1º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, que criou normas gerais de ICMS, seguindo delegação constitucional, a base de cálculo da operação interna deve ser ajustada, pois a diferença entre a alíquota interna e a interestadual aumenta o valor do ICMS e, conseqüentemente, a sua base de cálculo.

Logo, conclui-se que em nenhum momento o Poder Executivo definiu base de cálculo ou majorou tributo, o que de fato, extrapolaria a sua competência. O Decreto questionado simplesmente descreveu a forma de cálculo a ser seguida, em conformidade com a legislação que lhe é superior, notadamente a Constituição da República de 1988 e a Lei Complementar nº 87/96.

A forma de cálculo prevista no Decreto só poderia ser diferente se houvesse disposição específica em contrário, o que não ocorre na Lei Complementar nº 87/96.

Quanto à Lei Estadual nº 6.763/75, estabelecia até 31 de dezembro de 2015, que a base de cálculo do imposto era o valor da operação ou prestação sobre a qual foi cobrado o imposto na unidade da Federação de origem (art. 13, §1º). Por essa razão, o imposto era calculado de forma diferente até então.

Como este instrumento, que excepcionava a regra geral, foi revogado pela Lei nº 21.781, publicada em 2 de outubro de 2015 e com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016, o RICMS/02 foi adequado para que o imposto passasse a ser calculado de modo a considerar o seu próprio valor na base de cálculo, em conformidade com o art. 13, §1º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O fato de ter sido publicada a Lei nº 22.796 de 28/12/17, reproduzindo a metodologia explicitada no art. 43, § 8º do RICMS/02 não implica reconhecimento de exigibilidade de lei, uma vez que o decreto questionado não promoveu qualquer inovação no ordenamento jurídico, conforme já retro explicado. Desse modo, a nova lei tão somente corroborou o que já era aplicável anteriormente

Registra-se, por oportuno, que E. Tribunal de Justiça de Minas Gerais - TJMG, analisando argumentos similares aos da Impugnante, decidiu pela legalidade da exação. Confira-se as seguintes decisões:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA - ICMS DIFAL - CRÉDITO TRIBUTÁRIO RELATIVO AO ICMS DIFAL NA ENTRADA DE BENS DESTINADOS AO USO E CONSUMO E ATIVO IMOBILIZADO EM OPERAÇÕES ORIUNDAS DE OUTRO ESTADO DA FEDERAÇÃO - EC87/2015 - LEGISLAÇÃO MINEIRA - LEI Nº 21.871/2015 - DECRETO Nº 46.930/2015. ADAPTAÇÃO À NORMA CONSTITUCIONAL. O ARTIGO 155, § 2º, II, DA CR/88, COM A REDAÇÃO QUE LHE ATRIBUIU, A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015, AO CONTRÁRIO DO QUE OCORRIA ANTERIORMENTE, ESTABELECEU QUE "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 5 ENTRE A ALÍQUOTA INTERNA DO ESTADO DESTINATÁRIO E A ALÍQUOTA INTERESTADUAL." A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MINEIRA NÃO DISCIPLINOU A BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO, MAS, TÃO SOMENTE, PONTUOU OS PROCEDIMENTOS A SEREM OBSERVADOS QUANDO DE SUA INCIDÊNCIA, O QUE NÃO ENSEJA A NECESSIDADE DE PREVISÃO EM LEI FORMAL. DEVE MODO, NÃO MERECE PROSPERAR A TESE DE AFRONTA AO ARTIGO 155, § 2º, INCISO XII, ALÍNEA I, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA, QUE IMPÕE A EDIÇÃO DE LEI COMPLEMENTAR PARA FIXAR A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO, PORQUANTO, REPITA-SE, A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO TRIBUTO NÃO RESTOU ALTERADA OU MAJORADA EM DECORRÊNCIA DAS ALTERAÇÕES TRAZIDAS PELO DECRETO 46.930/2015. (TJ-MG - AC: 10000160717443003 MG, RELATOR: DÁRCIO LOPARDI MENDES, DATA DE JULGAMENTO: 08/11/2018, DATA DE PUBLICAÇÃO: 09/11/2018)

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - AÇÃO DECLARATÓRIA - EXIGÊNCIA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DO ICMS - EC N. 97/2015 - CONVÊNIO ICMS N. 93/2015 - DECRETO ESTADUAL N. 46.930/15 - TUTELA PROVISÓRIA DE URGÊNCIA - SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - ART. 300, DO CPC - FUMUS BONI IURIS NÃO DEMONSTRADO - IMPOSSIBILIDADE DO DEFERIMENTO DA MEDIDA LIMINAR. - O DEFERIMENTO DA TUTELA PROVISÓRIA DE URGÊNCIA ESTÁ CONDICIONADO AO PREENCHIMENTO

CONCOMITANTE DOS DOIS REQUISITOS ESTABELECIDOS NO ART. 300 DO CPC, QUAIS SEJAM, A PROBABILIDADE DO DIREITO ALEGADO PELO REQUERENTE (FUMUS BONI IURIS) E O PERIGO DE DANO OU AO RISCO AO RESULTADO ÚTIL DO PROCESSO QUE INVIABILIZE A ESPERA PELO JULGAMENTO DO MÉRITO DO FEITO ORIGINÁRIO (PERICULUM IN MORA) - O CONVÊNIO ICMS N. 93/2015 NÃO EXTRAPOLA OS LIMITES DEFINIDOS PELA CR, POSTO QUE NÃO CRIOU NOVA BASE DE CÁLCULO DO ICMS DIFAL, NEM NOVA ALÍQUOTA, TAMPOUCO ALTEROU O FATO GERADOR, LIMITANDO-SE A DISCIPLINAR ASPECTOS INSTRUMENTAIS DO ICMS DECORRENTES DAS ALTERAÇÕES PROMOVIDAS PELA EC 87/2015 - NÃO PADECE DE QUALQUER VÍCIO O DECRETO N. 46.930/2015, QUE ALTEROU O REGULAMENTO DO ICMS, UMA VEZ QUE AQUELE NÃO DISCIPLINOU ACERCA DA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO, LIMITANDO-SE A DELINEAR SUA FORMA DE CÁLCULO - AUSENTES OS REQUISITOS ESTABELECIDOS NO ART. 300, DO CPC - IN CASU, O FUMUS BONI IURIS -, DEVE SER MANTIDA A DECISÃO PARA INDEFERIR O PEDIDO DE TUTELA PROVISÓRIA DE URGÊNCIA. (TJ-MG - AI: 10000200232742001 MG, RELATOR: MAURÍCIO SOARES, DATA DE JULGAMENTO: 28/07/0020, DATA DE PUBLICAÇÃO: 30/07/2020)

Portanto, resta demonstrado com clareza que apenas houve a adequação da forma de cálculo do diferencial de alíquotas ao disposto no art. 13, § 1º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96 e art. 13, § 15 da Lei nº 6.763/75, não havendo, portanto, nenhuma ofensa ao art. 150 da CR/88 ou ao art. 97, inciso IV, do Código Tributário Nacional - CTN, sequer à LC nº 87/96 (art. 146, inciso III, alínea “a”, da CR/88), como advoga a Impugnante.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense 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*:

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;

(...)

Com relação ao argumento de que a aplicação dos juros de mora deve se restringir aos tributos, tem-se que, nos termos do art. 226 da Lei nº 6.763/75 c/c art. 2º da Resolução SEF nº 2.880/97, os juros de mora incidem sobre as parcelas do crédito tributário relativas tanto ao tributo quanto à multa, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, considerando que o fato gerador da Multa de Revalidação (art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75) é a falta de recolhimento do tributo, a mesma é devida sempre a partir da data de vencimento daquele, de modo que o termo inicial dos juros é também determinado por esta data.

Há que se reiterar, mais uma vez, o que dispõe o art. 110, inciso I do RPTA e art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75, que veda, no âmbito do contencioso administrativo, a discussão sobre a aplicação ou não de ato normativo. Porém, pode-se concluir, que, embora os juros não se revistem de caráter punitivo, a ausência destes na multa de revalidação poderia, em uma economia inflacionária, vir a frustrar a função precípua da multa em questão, que é coibir as condutas ilícitas em matéria tributária.

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, crédito tributário regularmente formalizado e, não tendo a Autuada apresentado prova capaz de elidir o trabalho fiscal, corretas as exigências fiscais.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Mariana Baeta de Almeida e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Alexandre Périssé de Abreu (Revisor) e Cindy Andrade Moraes.

**Sala das Sessões, 08 de julho de 2021.**

**Gislana da Silva Carlos  
Relatora**

**Carlos Alberto Moreira Alves  
Presidente**

CS/D