

Acórdão: 24.195/22/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002349887-52  
Impugnação: 40.010154260-50  
Impugnante: Cantinho Meu Comércio de Móveis Ltda  
CNPJ: 30.981596/0001-19  
Origem: DF/Teófilo Otoni

**EMENTA**

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

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de destaque e recolhimento, destaque a menor sem recolhimento e destaque sem recolhimento do ICMS, no período de 01/01/18 a 30/06/21, 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 Autuada está submetida ao regime de recolhimento do ICMS na modalidade de débito e crédito, conforme informação às fls. 07.

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.

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

O Auto de Infração nº 01.002349887-52 (fls. 02/06) foi emitido em 29/04/22 e cientificado à Autuada em 16/05/22 (fls. 15).

Inconformada, a Autuada apresentou, tempestivamente e por responsável legal, sua Impugnação, às fls. 20/29, anexando documentos às fls. 30/39.

Em resposta aos argumentos da Defesa, a Fiscalização se manifesta às fls. 47/52.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Foram anexados à peça fiscal os seguintes documentos:

- Anexo 1: Relatório Fiscal (fls. 07/10);
- Anexo 2: Auto de Início de Ação Fiscal nº 10.000041971.16 (fls. 11), com cientificação à Autuada em 25/03/22, às fls. 12;
- Anexo 3: CD-R, às fls. 13, onde consta “Planilha com dados das notas fiscais objeto da autuação e apuração da BC do ICMS-DIFAL, do ICMS-DIFAL devido, da Multa de Revalidação, por item das notas fiscais, contendo abas ‘09.001.001’, ‘09.001.002’, ‘09.001.999’, ‘DCT POR MÊS’ e ‘RESUMO’”.

### **DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de destaque e recolhimento, destaque a menor sem recolhimento e destaque sem recolhimento do ICMS, no período de 01/01/18 a 30/06/21, 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 matéria tratada nos autos decorre do comando constitucional expresso no art. 155, § 2º, incisos VII e VIII, da Constituição Federal/88, a partir das inovações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 87/15.

O referido 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:

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;

a) (revogada);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b) (revogada);

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, para 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, a seguir transcrito:

Art. 5º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1º O imposto incide sobre:

(...)

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

(...)

Art. 13 A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 1º- C - Nas hipóteses dos itens 11 e 12 do § 1º do art. 5º, a base de cálculo do imposto é o valor da operação ou prestação, obtida por meio da inclusão do valor do imposto considerando a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria ou serviço.

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

Art. 1º O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incide sobre:

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

Quanto à responsabilidade pelo recolhimento do diferencial de alíquota na hipótese ora em análise, a Lei nº 6.763/75, no art. 14, § 3º, inciso II, regulamentada no RICMS/02 (art. 55, § 6º), assim dispõem:

LEI ESTADUAL 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

DECRETO ESTADUAL N° 43.080/02 (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.

(...)

§ 6° 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;

Consoante se depreende das normas acima, é 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, decidiu o legislador determinar também a repartição, entre os estados de origem e de destino, da receita tributária relativa às operações e prestações cujo destinatário/tomador que esteja enquadrado como não contribuinte do ICMS.

Apesar de a proposta que veio a resultar na Emenda Constitucional n° 87/15 ter ficado conhecida como “PEC do Comércio Eletrônico”, enquadram-se no campo de aplicação da novel 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.), assim como por pessoas físicas; ou por qualquer destinatário que não se caracterize como contribuinte do ICMS.

A Impugnante afirma que a exigência do ICMS/DIFAL incidente na venda das mercadorias mostra-se medida inconstitucional, devendo ser declarada a nulidade do Auto de Infração, cancelando-se o crédito tributário.

Baseia sua afirmação no fato de que em 24/02/21, ao julgar a ADI 5.469 e Recurso Extraordinário nº 1.287.019, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que o estado de destino de operações e prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do ICMS só poderá cobrar o DIFAL após a disciplina da matéria por lei complementar.

Aduz que a Lei Complementar nº 190 sobre a matéria só foi publicada em 04/01/22.

Por outro lado, assinala que o Auto de Infração em questão exige valores relativos a operações interestaduais supostamente realizadas pela Impugnante, no período de 01/01/18 a 30/06/21.

Transcreve trechos da ementa e do voto do relator do acórdão prolatado pelo STF nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469, destacando, na ementa, o seguinte trecho:

CONVÊNIO INTERESTADUAL NÃO PODE SUPRIR A AUSÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR DISPONDO SOBRE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, CONTRIBUINTES, BASES DE CÁLCULO/ALÍQUOTAS E CRÉDITOS DE ICMS NAS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES INTERESTADUAIS COM CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO, COMO FIZERAM AS CLÁUSULAS PRIMEIRA, SEGUNDA, TERCEIRA E SEXTA DO CONVÊNIO NO 93/2015.

Contudo, não cabe razão à Impugnante.

Como afirma a Fiscalização, 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. A mesma solução foi aplicada em relação às respectivas leis estaduais.

No presente caso, a decisão do STF produziria efeitos somente a partir de 2022, uma vez que apenas ficaram afastadas da modulação as ações judiciais em curso sobre a questão, o que não se aplica à Impugnante.

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.

Assim, considerando o período exigido no presente Auto de Infração foi de 01/01/18 a 30/06/21, a conduta do Fisco de exigir o ICMS/DIFAL está em consonância com a modulação em questão, bem como de acordo com legislação de regência do ICMS descrita acima.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Verifica-se que ao ICMS exigido, foi acrescida a Multa de Revalidação, conforme previsto no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, transcrita a seguir:

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.

A Impugnante alega que a multa aplicada não poderia ser exigida, pois desrespeita o princípio do não confisco, de acordo com o art. 150, inciso IV da Constituição Federal e, ainda, o princípio da razoabilidade e da proporcionalidade.

As questões de cunho constitucional levantadas pela Impugnante (*princípios da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, “*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*”.

Ressalte-se, no entanto, que a penalidade ora exigida atende ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente prevista na Lei nº 6.763/75.

Assim, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

Os demais argumentos apresentados pelos Impugnantes foram insuficientes para afastar as exigências fiscais.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Jesunias Leão Ribeiro (Revisor) e Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich.

**Sala das Sessões, 08 de setembro de 2022.**

**Alexandre Périssé de Abreu**  
**Relator**

**Geraldo da Silva Datas**  
**Presidente**

P