

Acórdão: 25.255/25/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.003873592-39  
Impugnação: 40.010158606-55  
Impugnante: Cerâmica Ramos Ltda  
IE: 001359105.00-32  
Proc. S. Passivo: Wellyngton Leonardo Barella  
Origem: DF/Sete Lagoas

**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. Corretas as exigências de ICMS, 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 recolhimento do ICMS, no período de 01/12/19 a 31/07/24, 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 de 1988 (CR/88), c/c art. 5º, § 1º, item 11 da Lei nº 6.763/75.

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

Instruem os presentes autos, os seguintes documentos, dentre outros:

- Auto de Infração, págs. 01/05;
- Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF nº 10.000051004-85, págs. 06;
- Relatório Fiscal Complementar, págs. 12/19;
- Anexo 1- Demonstrativo do Crédito Tributário, págs. 20;
- Anexo 2 - Planilha contendo relação de Notas Fiscais Eletrônicas (NF-es) de vendas de mercadorias destinadas a não contribuintes do imposto - CFOP: 6.107, págs. 21;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Anexo 3 – Planilha: relação de NF-e de vendas de mercadorias para entrega futura destinadas a não contribuintes do imposto - CFOP: 6.106, págs. 22;
- Anexo 4 – Planilha: relação de NF-e de devolução de vendas de mercadorias - CFOP: 2.201, págs. 23;
- Anexo 5 - Planilha contendo recolhimentos efetuados pelo Contribuinte do ICMS/DIFAL, págs. 24;
- Anexo 6 - DANFES de vendas de mercadorias destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, estabelecidos no estado de Minas Gerais, págs. 25/44;
- Anexo 7 - DANFES vendas de mercadorias para entrega futura, págs. 45/54;
- Anexo 8 – DANFES de devolução vendas, págs. 55/69;
- Anexo 9 – Apuração do Crédito Tributário, págs. 69.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 74/98, com os argumentos a seguir, em síntese:

- argui que a Lei Complementar (LC) nº 190/22, publicada em 05/01/22, alterou a LC nº 87/96 (Lei Kandir), para regulamentar o ICMS/DIFAL, tanto nas operações interestaduais de venda para consumidor final não contribuinte do imposto, quanto nas operações interestaduais de aquisição de mercadorias por consumidor final, contribuinte do imposto;
- acrescenta que a LC nº 190/22, incluiu o inciso XVI ao art. 12, o inciso X e o § 7º ao art. 13, ambos da LC nº 87/96;
- relata que o § 7º, art. 13, LC nº 87/96 (Lei Kandir), alterado pela LC nº 190/22, passou a estabelecer que o valor recolhido a título de ICMS/DIFAL, aos estados destinatários, será calculado pelo método “base dupla”, em todas as operações estaduais, ou seja, com a inclusão da alíquota do estado de destino, dentro do cálculo da operação inteira, como se ela também incidisse no estado de origem;
- aponta que a lei complementar estipulou a cobrança pela técnica mais onerosa, na medida que promove uma majoração indireta do diferencial de alíquotas (DIFAL) do imposto (ICMS), com o alargamento da base de cálculo (BC), exigindo a “base dupla”, uma vez que esta é apurada mediante a inclusão do imposto na própria base;
- observa que em relação ao estado de Minas Gerais, especificamente, as autoridades administrativas consideram que a Lei nº 21.781/15 c/c art. 43, § 8º, incisos I e II do RICMS/02 (art. 12, inciso VII do RICMS/23), embasaram a possibilidade de cobrança do DIFAL, nessa nova sistemática, o que culminou na lavratura do Auto de Infração em exame;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- entende que prever outra sistemática de cálculo, implicaria não apenas em majoração excessiva da tributação constitucionalmente autorizada, como extrapolaria os ditames estabelecidos no texto constitucional, pois, apurar a base de cálculo em quantia diversa e superior ao valor da operação afronta o princípio da capacidade contributiva insculpido no art. 145, inciso I, § 1º da Constituição da República de 1988 – CR/88;

- discorre, brevemente, sobre histórico legislativo da exigência do ICMS/DIFAL, nas operações interestaduais com bens e serviços destinados a consumidor final, pessoa física, contribuinte ou não do imposto, até o advento da LC nº 190/22;

- esclarece que no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 580.903/PR, o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu que a LC nº 87/96, não continha previsão de incidência de DIFAL e, por isso, declarou inconstitucional a lei do estado do Paraná, que previu a incidência desse imposto, deixando claro na ementa do acórdão que a “*instituição do diferencial de alíquotas depende de previsão em lei complementar*”;

- acrescenta que neste sentido o STF, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.469 e do RE nº 1.287.019 (Tema nº 1.093), reconheceu a inconstitucionalidade da exigência do DIFAL, nas operações interestaduais de venda de mercadorias para contribuinte final, não contribuinte do imposto, justamente em razão da imprescindibilidade da edição de lei complementar federal disciplinando o DIFAL;

- informa que a regulamentação, via lei complementar, exigida pela CR/88 e pelo STF, somente ocorreu a partir de 05/01/22, com a publicação da LC nº 190/22, que alterou a LC nº 87/96 (Lei Kandir), para disciplinar o DIFAL, tanto nas operações interestaduais de venda de mercadorias para consumidor final, não contribuinte do imposto, quanto nas operações interestaduais de aquisição de mercadorias por contribuintes do imposto;

- suscita que além de ilegítimo, o processo que se utiliza da “*base sobre base*”, para cálculo do imposto somente poderia ser considerado a partir de 05/01/22, e claramente não foi cumprido pela Fiscalização;

- reitera sobre a inconstitucionalidade da base dupla (cálculo por dentro) do ICMS/DIFAL, previsto na LC nº 190/22 e no Convênio ICMS nº 236/21;

- aduz que antes da publicação da LC nº 190/22, o método de cálculo utilizado pelos estados era denominado de “*base única*” (cálculo por fora);

- explica que neste método o diferencial de alíquotas resulta da aplicação, sobre o valor da operação, da diferença entre a alíquota estadual e a alíquota interna do estado de destino;

- apresenta método de cálculo, exemplificativo, em que compara o valor devido, pela apuração da base de cálculo anterior (base única) e a base de cálculo instituída pela LC nº 190/22 (base dupla);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- reitera que a partir de um cálculo “por dentro” a “*base dupla*”, faz com que o ICMS, devido ao estado de destino seja incluído no cálculo da operação toda, e o faz incidir como se toda a operação tivesse sido realizada dentro daquele Estado e conforme os termos da CR/88, compete apenas ao Estado de destino, a parcela correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual;

- cita doutrina acerca da matéria (apuração da base de cálculo) de Roque Antônio Carrazza;

- reitera que fica evidente que a “*base dupla*” implica na majoração da carga tributária, pois o ICMS/DIFAL, calculado “por dentro”, supera o valor do DIFAL, apurado em “*base dupla*”, supera o valor do DIFAL, apurado em “*base única*”, uma vez que eleva a base de cálculo do imposto, não refletindo o real valor da operação, que é signo presuntivo de riqueza previsto no texto constitucional para a materialidade do ICMS;

- enfatiza que a mera majoração, contudo, não é a causa de questionamento, mas a forma como foi realizada, por meio da chamada “*base dupla*”, isto é, em ofensa às normas constitucionais que regem o DIFAL e que não autorizam esse cálculo fictício e irreal;

- acrescenta que a causa da ilegitimidade do método de apuração da base de cálculo se deve ao fato de que o art. 155, § 2º, incisos VII e VIII da CR/88 dispõe que o ICMS/DIFAL, deve corresponder apenas à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual, ou seja, estipula a “*base única*”, como método de cálculo para o DIFAL;

- reitera que a norma constitucional é cristalina no sentido de que as 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 destinatário o imposto correspondente à diferença entre sua alíquota interna e a alíquota interestadual;

- pondera que a lei complementar ao dispor sobre a base de cálculo do ICMS, não pode interferir na regra-matriz predefinida na CR/88, sob pena de extrapolar os limites constitucionais ao agregar elementos estranhos à base de cálculo possível do imposto, a qual deve na realidade, corresponder apenas a uma parcela do valor da operação mercantil realizada ou do preço do serviço efetivamente prestado;

- reitera que ao estipular que o montante do imposto, cobrado no Estado de destino, integra a base de cálculo da operação inteira, como se também incidisse no Estado do remetente, o art. 13 da LC nº 87/96 (Lei Kandir), alterado pela LC nº 190/22, ofende não apenas ao art. 155, § 2º, incisos VII e VIII da CR/88, mas também o princípio federativo e a imunidade recíproca entre os entes federados, prevista no art. 150, inciso VI, alínea “a” do texto constitucional;

- argui que as mesmas razões levaram à conclusão de que as bases de cálculo da COFINS, contribuição ao PIS, não compreendem o ICMS, sob pena de sua ampliação indevida, valem também para afastar a inclusão do aludido imposto na própria quantificação, conforme se verifica no RE nº 574.706/PR, com tese de repercussão geral reconhecida;

- esclarece que o STF concluiu no julgamento do citado recurso, que o ICMS é uma receita destinada aos cofres públicos estaduais, de modo que esta rubrica (ICMS) apenas transitaria pela contabilidade da empresa, contudo sem aderir ao patrimônio do contribuinte, razão pela qual não poderiam nunca ser enquadrados como receita bruta própria, passíveis de tributação pelo PIS/COFINS;

- suscita que é vedado à lei complementar extrapolar a autorização de instituição do diferencial de alíquotas e respectiva materialidade prevista no texto constitucional, sob pena de ofensa ao princípio da estrita legalidade tributária;

- reitera que prever outra sistemática implica não apenas em majoração excessiva da tributação constitucionalmente autorizada, como extrapola os ditames estabelecidos no texto constitucional, pois atribuir como base de cálculo quantia diversa e superior ao valor da operação infringe o princípio da capacidade contributiva insculpido no art. 145, § 1º da CR/88, que veda a diferença tributária entre bens e serviços em razão da sua procedência ou destino;

- pede que seja reconhecido o seu direito de calculá-lo do ICMS considerando uma base de cálculo única, qual seja, o valor da operação, em respeito à norma-padrão do imposto, prevista no art. 155, inciso II e § 2º, incisos VII e VIII da CF/88, como também aos princípios da igualdade, capacidade contributiva, o princípio federativo, o respeito à imunidade recíproca, a vedação ao confisco e à discriminação em razão da procedência ou destino, anulando-se, por consequência o Auto de Infração;

- afirma que as alterações legislativas supostamente permitiriam o cálculo considerando a base dupla apenas após 05/01/22, o que reforça a nulidade do AI com relação às competências anteriores;

Pede a procedência da impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização manifesta-se às fls. 103/117, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

---

### ***DECISÃO***

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS, no período de 01/12/19 a 31/07/24, 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, conforme relação contida na planilha de págs. 21 (Anexo 2 do e-PTA).

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

Por meio da conferência entre os documentos fiscais emitidos e os recolhimentos do ICMS/DIFAL efetuados, verificou-se que a Impugnante não observou o art. 13, § 1º e 2º da Lei Complementar nº 87/96, c/c o art. 43, § 8º, inciso II do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02 (art. 12, inciso VIII do RICMS/23) apurando erroneamente a base de cálculo do imposto.

A matéria decorre do comando constitucional expresso nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da CR/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:

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;

(...)

Nesse sentido, o art. 146, inciso III, alínea “a” da Constituição da República de 1988, dispõe que cabe a lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre a base de cálculo possível dos tributos, inclusive do ICMS. Nesse sentido anote-se:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CR/88

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

(...)

Assim, a Lei Complementar (LC) nº 87/96, para fins da incidência do DIFAL, estabeleceu no seu art. 13, o seguinte:

Lei Complementar nº 87/96

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

(...)

IX - nas hipóteses dos incisos XIII e XV do caput do art. 12 desta Lei Complementar:

a) o valor da operação ou prestação no Estado de origem, para o cálculo do imposto devido a esse Estado;

b) o valor da operação ou prestação no Estado de destino, para o cálculo do imposto devido a esse Estado;

X - nas hipóteses dos incisos XIV e XVI do caput do art. 12 desta Lei Complementar, o valor da operação ou o preço do serviço, para o cálculo do imposto devido ao Estado de origem e ao de destino.

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive nas hipóteses dos incisos V, IX e X do caput deste artigo:

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

(...)

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:

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

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.

(...)

(Grifou-se)

É importante ressaltar a introdução do § 1º- C ao art. 13 da Lei nº 6.763/75, disciplinando expressamente a inclusão do montante do imposto em sua própria base de cálculo (o chamado “cálculo por dentro”) na hipótese dos autos. Examine-se:

Lei nº 6.763/75

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 (art. 3º, inciso V e art. 12, inciso VIII, alíneas “a”, “b”, “c” e “d”, RICMS/23), cuidaram de adensar tais comandos legais, fazendo-o nos seguintes termos:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### 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".

### RICMS/23

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

(...)

V - a operação interestadual que destine mercadoria ou bem a consumidor final não contribuinte do imposto, localizado neste Estado, relativamente à parcela do imposto correspondente

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

à diferença entre a alíquota interna estabelecida para a mercadoria neste Estado e a alíquota interestadual;

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

(...)

Quanto à responsabilidade pelo recolhimento do diferencial de alíquota na hipótese ora em análise, a Lei nº 6.763/75, em seu art. 14, § 3º, inciso II, bem como o RICMS/02 (art. 55, § 6º), RICMS/23 (art. 23 e art. 24, inciso XVII), 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.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### 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;

**Efeitos de 1º/01/2016 a 16/06/2016 - Acrescido pelo art. 3º, e vigência estabelecida pelo art. 13, ambos do Dec. nº 46.930, de 30/12/2015:**

*"I - em se tratando de operação ou prestação de serviço destinada a contribuinte do imposto situado neste Estado, o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, inclusive a pessoa enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte;*

*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, inclusive a pessoa enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte estabelecida em outra unidade da Federação."*

III - em se tratando de operação ou prestação de serviço destinada a não contribuinte do imposto, o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador do serviço, exceto a pessoa enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte estabelecida em outra unidade da Federação.

(...)

(Grifou-se)

### RICMS/23

Art. 23 - Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço descrita como fato gerador do imposto.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 24 - Incluem-se entre os contribuintes do imposto:

(...)

VIII - o remetente da mercadoria ou bem, exceto microempresa ou empresa de pequeno porte estabelecida em outra unidade da Federação, na operação interestadual que destine mercadoria ou bem a consumidor final não contribuinte do imposto, localizado neste Estado, relativamente à parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, na hipótese do inciso V do art. 3º deste regulamento;

(...)

Consoante se depreende das normas supratranscritas, resulta evidente o intuito de promover a repartição da arrecadação tributária incidente nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS.

Assim, tal como sempre ocorreu nas transações interestaduais envolvendo contribuintes do imposto, aprovou 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 caracterize-se como não contribuinte do ICMS.

A Impugnante argui que o texto constitucional é cristalino no sentido de que as operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final, não contribuinte do imposto, deverá ser adotada a alíquota interestadual e caberá ao estado destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do estado destinatário e alíquota interestadual.

Discorda da apuração da base de cálculo “por dentro” ou “*base dupla*”, ao argumento de que há evidente majoração da cobrança do imposto, uma vez que o ICMS devido ao estado de destino é incluído no cálculo da operação toda, fazendo-o incidir como se toda a operação tivesse sido realizada dentro daquele Estado, afrontando o disposto na Magna Carta.

Sustenta que as alterações legislativas permitiriam o cálculo considerando a “*base dupla*” apenas após 05/01/22, com a edição da LC nº 190/22, o que reforçaria a nulidade das exigências do Auto de Infração em relação às competências anteriores.

Pleiteia ainda que lhe seja reconhecido o direito de apurar a base de cálculo do imposto pela sistemática da “base única”, ou seja, o valor da operação, em total consonância ao texto e princípios constitucionais.

Entretanto, razão não lhe assiste.

De fato, segundo a Constituição da República de 1988, 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):

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CR/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.

(...)

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, (RICMS/23) 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 DESTA 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.

(...)

Como mencionado, 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, produz efeitos somente a partir de 2022.

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.

Portanto, ao decidir pela necessidade da edição de lei complementar para que os Estados possam exigir o DIFAL, nas operações interestaduais destinadas a consumidor final, não contribuinte, o STF, conforme supracitado, modulou os efeitos dessa decisão a fim de convalidar a cobrança do DIFAL, relativa aos fatos geradores ocorridos até dezembro de 2021, com base no cenário legislativo até então existente.

Com a publicação da Lei Complementar (LC) nº 190/22, em 05/01/22, o estado de Minas Gerais, respeitando a anterioridade nonagesimal, reiniciou a exigência do DIFAL, a partir de 05/04/22, consoante Comunicado da Superintendência de Tributação SUTRI nº 001/22, a saber:

Comunicado SUTRI nº 001/2022

O Superintendente de Tributação, no uso de suas atribuições, e considerando:

1. que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADI 5.469 e o RE nº 1.287.019 (Tema 1093 da Repercussão Geral), decidiu pela necessidade da edição de lei complementar para que os Estados e o Distrito Federal possam exigir, a partir de 2022, a diferença entre as alíquotas interna e interestadual -

DIFAL, nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS, nos termos previstos na Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015;

2. que o Supremo Tribunal Federal modulou os efeitos da decisão em referência, para o fim de convalidar a cobrança do ICMS-DIFAL relativa aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2021, com base no cenário legislativo até então existente (ainda sem a lei complementar federal veiculando normas gerais), exceto para as 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;

3. que, em 5 de janeiro de 2022, foi publicada a Lei Complementar Federal nº 190, de 4 de janeiro de 2022, alterando a Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, para regulamentar a cobrança da diferença entre as alíquotas interna e interestadual - DIFAL, nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS, com fundamento na Emenda Constitucional nº 87, de 2015;

(...)

5. que a Lei Complementar Federal nº 190, de 2022, em seu art. 3º estabeleceu a vacatio legis de noventa dias, para a produção dos efeitos de seus dispositivos; (...) COMUNICA que, no Estado de Minas Gerais, após a edição da Lei Complementar Federal nº 190, de 2022, o ICMS nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto - ICMS-DIFAL - será exigido a partir de 5 de abril de 2022.

(...)

Isso posto, nos termos do disposto no inciso II do § 3º do art. 14 da Lei nº 6.763/75 e no inciso III do § 6º do art. 55 do RICMS/02 (e no art. 23 e art. 24, inciso VIII do RICMS/23), anteriormente transcritos, incumbe à Impugnante o dever de recolher o ICMS/DIFAL devido a Minas Gerais.

Registre-se que o lançamento observou as regras contidas no art. 43, § 8º, inciso II, do RICMS/02 (art. 12, inciso VIII, alíneas “a”, “b”, “c”, “d” do RICMS/23), que determina a forma de cálculo do diferencial de alíquota.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 pretense efeito confiscatório da base de cálculo do imposto, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e do art. 110, inciso I Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146; (...)

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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen (Revisor) e Paola Juracy Cabral Soares.

**Sala das Sessões, 23 de abril de 2025.**

**Emmanuelle Christie Oliveira Nunes**  
**Relatora**

**Cindy Andrade Morais**  
**Presidente**

CS/P