

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 25.525/26/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.004415968-84  
Impugnação: 40.010160234-21  
Impugnante: Happy Hair Ltda  
CNPJ: 39.994856/0001-65  
Proc. S. Passivo: ROBSON RODRIGUES DIAS JÚNIOR  
Origem: DF/Belo Horizonte - 5

### **EMENTA**

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

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS, no período de 01/04/22 a 31/03/25, 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.

Exigências do ICMS/DIFAL e da 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. 68/81, contra a qual a Fiscalização se manifesta às págs. 111/123.

A Fiscalização, acatando parcialmente as alegações da Defesa, reformula o lançamento às págs. 93.

Aberta vista, a Impugnante se manifesta às págs. 101/110.

### **DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS, no período de 01/04/22 a 31/03/25, correspondente à diferença

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

Destaque-se, inicialmente, que a Impugnante argui a nulidade do lançamento sob a alegação de que a cobrança do ICMS/DIFAL relativa ao período de 01/04/22 a 31/12/22, é manifestamente nula, por afrontar de forma direta os princípios da legalidade tributária e da anterioridade anual consagrados no art. 150, incisos I e III, alínea “b” da Constituição da República de 1988 – CR/88.

Aduz que a Lei Complementar nº 190/22 não se limitou a regulamentar disposição preexistente e introduziu nova relação jurídico - tributária, ao disciplinar de forma inédita, o sujeito passivo, o momento da incidência do ICMS/DIFAL e a repartição de receitas entre os entes federativos.

Conclui que por essa razão, a LC nº 190/22 não poderia produzir efeitos dentro do mesmo exercício em que foi publicada, ainda que observado o prazo nonagesimal.

A Impugnante argumenta, ainda, que a LC nº 190/22, ao criar nova relação tributária entre remetente e Estado de destino, deve respeitar não apenas a noventena, mas também a anterioridade anual.

Afirma que, em diversos precedentes, o STF (Supremo Tribunal Federal) firmou que o princípio da anterioridade incide sobre toda norma que repercute na carga fiscal do contribuinte, independentemente da forma legislativa adotada ou do nível hierárquico do ato.

Dessa forma, tendo sido publicada em 5 de janeiro de 2022, a LC nº 190/22 somente poderia produzir efeitos a partir de 1º de janeiro de 2023, após o decurso simultâneo da noventena e da virada do exercício financeiro.

Diante do exposto, argui a nulidade da cobrança referente ao exercício de 2022.

Em que pesem os argumentos da Impugnante, não lhe assiste razão.

Todavia suas alegações se confundem com o mérito e assim serão tratadas.

Quanto à irregularidade propriamente dita, esclareça-se, de início, que 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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CF/88

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

(...)

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

(...)

Diante disso, os Estados e o Distrito Federal editaram o Convênio ICMS nº 93/15, posteriormente alterado pelo Convênio ICMS nº 152/15, no sentido de uniformizar os procedimentos a serem observados nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS.

No âmbito da legislação tributária do estado de Minas Gerais, a referida Emenda Constitucional implicou alterações na Lei nº 6.763/75, consoante o disposto no art. 5º, § 1º, item 11 e no art. 13, § 1º - C da citada lei, a seguir 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

**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:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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".

No mesmo sentido, dispõe o Regulamento do ICMS (RICMS/23), em seus art. 3º, inciso V e art. 12, inciso VIII, alíneas "a", "b", "c" e "d", nos seguintes termos:

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 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 definição adveio de preceito Constitucional, conforme anteriormente transcrito, e consta também da Lei nº 6.763/75, em seu art. 14, § 3º, inciso II, bem como do RICMS/02, art. 55, § 6º (RICMS/23, art. 23 e art. 24, inciso XVII). Confira-se a redação infralegal:

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)

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.

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 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É importante mencionar que a cobrança do ICMS/DIFAL incidente em operações interestaduais com mercadorias destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto foi levada à apreciação do judiciário, em especial pela defesa da tese de inexistência de norma complementar infraconstitucional capaz de delinear os balizadores para a exigência do tributo.

A controvérsia verificada ensejou ampla discussão jurisdicional, a qual passa-se, em seguida, a contextualizar.

O Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento finalizado em 24/02/21 do Tema 1.093 de Repercussão Geral, declarou inconstitucionais as Cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/15, reafirmando que a exigência do ICMS/DIFAL somente seria possível com a edição de uma lei complementar.

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 INTRODUZIDO 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

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

(RELATOR), QUE NÃO MODULAVA OS EFEITOS DA DECISÃO. REDIGIRÁ O ACÓRDÃO O MINISTRO DIAS TOFFOLI. PLENÁRIO, 24.02.2021.

(...)

(GRIFOU-SE).

Contudo, o Supremo Tribunal Federal modulou os efeitos da decisão para os fatos geradores ocorridos a partir de 2022, permitindo a exigência do tributo em relação aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2021, salvo para os casos em que havia ações judiciais ajuizadas até 24 de fevereiro de 2021.

Desta feita, em decisão proferida no Recurso Extraordinário 1.426.271 (Tema 1.266 de Repercussão Geral), o Supremo Tribunal Federal (STF) deliberou por afirmar a validade da cobrança do Diferencial de Alíquotas do ICMS nas operações interestaduais de bens e serviços destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, a partir de 4 de abril de 2022, nos termos do art. 3º da Lei Complementar nº 190/2022:

(...)

EMB. DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.426.271  
CEARÁ

“EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TEMA 1266 DA REPERCUSSÃO GERAL. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA - DIFAL NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS QUE DESTINEM BENS E SERVIÇOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015. LEI COMPLEMENTAR 190/2022. INEXISTÊNCIA DE MODIFICAÇÃO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA OU DA BASE DE CÁLCULO. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE. LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR CIRCUNSCRITA ÀS HIPÓTESES DE INSITUIÇÃO OU MAJORAÇÃO DE TRIBUTOS. PRECEDENTES DESTES SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ART. 3º DA LC 190/2022. REMISSÃO DIRETA AO PRECEITO INSCRITO NO ART. 150, III, B, CF. VACATIO LEGIS ESTABELECIDO PELO LEGISLADOR. CONSTITUCIONALIDADE. VALIDADE DAS LEIS ESTADUAIS E DISTRITAIS POSTERIORES À EC 87/2015. PRODUÇÃO DE EFEITOS A PARTIR DA LC 190/2022.

(...)

Reconheceu-se, ainda, a constitucionalidade das leis estaduais e distritais que disciplinaram a exigência do DIFAL após a Emenda Constitucional nº 87/2015 e antes da edição da referida lei complementar, atribuindo-lhes eficácia a partir da vigência desta, naquilo que se mostrar compatível.

Destaque-se que ao contrário do postulado pela Impugnante, segundo o entendimento do STF, a EC nº 87/15 e a LC nº 190/22 não alteraram a hipótese de incidência nem a base de cálculo do imposto, mas apenas redistribuíram a arrecadação

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

entre os Estados de origem e destino. Por esse motivo, a corte concluiu que não se trata da criação ou majoração de tributo, afastando a necessidade de observar a anterioridade anual (art. 150, III, b, da CF), mas mantendo a exigência da anterioridade nonagesimal (art. 150, III, c, da CF), conforme previsto no art. 3º da LC nº 190/22, publicada no dia 04 de janeiro de 2022.

Eis que, portanto, como se vê, a matéria está pacificada nos tribunais pátrios, sendo incontestável a legalidade da cobrança do ICMS/DIFAL a partir de 04 de abril de 2022, estando corretas as exigências fiscais referentes ao período restante de 2022.

Quanto à inclusão do valor do imposto em sua própria base de cálculo, cumpre lembrar que a matéria objeto da autuação - ICMS/DIFAL Não Contribuinte - decorre do comando constitucional expresso nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal/88, com as inovações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 87/15.

No âmbito da legislação tributária do estado de Minas Gerais, a referida Emenda Constitucional implicou alterações na Lei nº 6.763/75, introduzidas pela Lei 21.781/15, consoante o disposto no art. 5º, § 1º, item 11 (incidência) e no art. 13, § 1º C (base de cálculo).

Sendo assim, o § 1º - C do art. 13 da Lei nº 6.763/75, previu expressamente a inclusão do montante do imposto em sua própria base de cálculo (o chamado “cálculo por dentro”). Esta matéria encontra-se disciplinada no art. 49 do RICMS/02 e no art. 18 do RICMS/23:

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.

(...)

(Grifou-se)

Ressalte-se que o inciso XVI do art. 12 da LC nº 87/96, com a redação dada pela LC nº 190/22, considera ocorrido o fato gerador na saída, de estabelecimento de contribuinte, de bem ou mercadoria destinados a consumidor final não contribuinte do imposto domiciliado ou estabelecido em outro Estado.

Por sua vez, o inciso X do art. 13 da referida Lei Complementar dispõe que a base de cálculo é, nas hipóteses dos incisos XIV e XVI do caput do art. 12, o valor da operação ou o preço do serviço, para o cálculo do imposto devido ao Estado de origem e ao de destino.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

E finalmente, o inciso I do § 1º deste mesmo art. 13 determina que integra a base de cálculo do imposto o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. Cite-se:

Lei Complementar nº 87/96

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

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive nas hipóteses dos incisos V, IX e X do caput deste artigo: (Redação dada pela Lei Complementar nº 190, de 2022)

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

(...)

(Grifou-se)

Sendo assim, apresentados os fundamentos jurídicos da autuação, pode-se afirmar que é totalmente improcedente a alegação da Impugnante com relação à ilegalidade da base de cálculo dupla (cálculo por dentro), tendo em vista que o lançamento observou rigorosamente as regras contidas no art. 43, § 8º, inciso II, alíneas “a”, “b”, “c”, “d” do RICMS/02 e no art. 12, inciso VIII, alíneas “a”, “b”, “c”, “d” do RICMS/23, citados mais acima, que determinam a forma de cálculo do diferencial de alíquota.

Lembre-se que a Impugnante alega que o Fisco autuou operações de venda destinadas contribuintes do estado de Minas Gerais, contudo não apresenta as respectivas notas fiscais.

Não obstante, o Fisco acatou os seus argumentos excluindo do crédito tributário as notas fiscais destinadas a pessoas físicas com CNPJ.

Sem fundamento, portanto, realizar diligência para que o Fisco realize nova conferência sobre aquelas operações.

Isso posto, nos termos do 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 (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.

Lei nº 6.763/75

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

Não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos da Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da mencionada lei (e do 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;

(...)

A Impugnante defende os juros de mora não incidem sobre a multa de revalidação. Requer, caso o argumento não prevaleça, que o marco temporal para início do cômputo seja o início da ação fiscal, e não a data do fato gerador da obrigação principal.

Entretanto, razão não lhe assiste. A exigência da multa de revalidação, embora ocorra somente com o lançamento de ofício, nasce com a exigência do imposto e deve ter a mesma data de vencimento deste, de forma que sobre ela devem incidir também os juros de mora, conforme determina o art. 226 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

(...)

Por sua vez, a Resolução nº 2.880, de 13/10/97, que disciplina a cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários do Estado, em seu art. 2º é clara quanto à incidência dos juros de mora sobre as multas e quanto à data a partir da qual as multas deverão ser cobradas:

Resolução nº 2.880/97

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

(...)

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

(...)

(Grifou-se)

Assim, é de se concluir que não houve afronta às disposições legais, mas ao contrário, o procedimento foi pautado exatamente conforme os parâmetros da legislação de regência.

Note-se que, de acordo com o art. 2º da citada Resolução, o débito é corrigido desde o primeiro dia do mês subsequente ao seu vencimento até a data do efetivo pagamento.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 93. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Emmanuelle Christie Oliveira Nunes (Revisora) e Marilene Costa de Oliveira Lima.

**Sala das Sessões, 07 de abril de 2026.**

**Dimitri Ricas Pettersen**  
**Relator**

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

P