

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	25.596/26/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.004794518-24	
Impugnação:	40.010161181-46	
Impugnante:	SC Medical Indústria Comércio e Serviços Ltda	
	CNPJ: 12.246862/0001-88	
Proc. S. Passivo:	Rayani Holtz Macedo	
Origem:	DF/Uberlândia	

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, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02 e art. 178, inciso VI, alínea “f” do RICMS/23.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS, no período de 01/06/22 a 31/05/25, 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.

A presente cobrança é devida em decorrência do que dispõe o art. 155, § 2º, incisos VII e VIII, da Constituição Federal de 1988 (CF/88), c/c art. 5º, § 1º, item 11, da Lei nº 6.763/75.

Exige-se o ICMS/DIFAL, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e a Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02 e art. 178, inciso VI, alínea “f” do RICMS/23.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 316/322, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às págs. 331/340.

DECISÃO

Da Preliminar

25.596/26/3^a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante sustenta que o Auto de Infração é nulo em razão de inconsistências nos cálculos apresentados no Auto de Infração e por ausência de prova do não recolhimento do imposto.

Essas alegações, porém, estão relacionadas ao aspecto material do Auto de Infração e assim serão analisadas na parte relacionada ao mérito.

No presente Auto de Infração, todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

Quanto à alegada inexibibilidade do lançamento fiscal relativamente ao ano de 2022 em razão de sua inconstitucionalidade por ferimento ao princípio da anterioridade nonagesimal e ao princípio da anterioridade anual, cabe ressaltar que por força do disposto no art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (art. 110 do RPTA), não se incluem na competência deste Órgão julgador “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo”. *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

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

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS, no período de 01/06/22 a 31/05/25, 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.

A presente cobrança é devida em decorrência do que dispõe o art. 155, § 2º, incisos VII e VIII, da Constituição Federal de 1988 (CF/88), c/c art. 5º, § 1º, item 11, da Lei nº 6.763/75.

Exige-se o ICMS/DIFAL, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e a Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02 e art. 178, inciso VI, alínea “f” do RICMS/23.

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com efeito, esse dispositivo constitucional prevê que caberá ao estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, inclusive nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, não contribuinte do imposto.

Confira-se:

CF/88

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

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. 13ª 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:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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".

(...)

De modo análogo, o Regulamento do ICMS (RICMS/23), em seus art. 3º, inciso V e art. 12, inciso VIII, alíneas "a", "b", "c" e "d", cuidou de adensar tais comandos legais, fazendo-o 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 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.

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;

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pessoas físicas; enfim, por qualquer destinatário que não se caracterize como contribuinte do ICMS.

No caso em apreço, resulta incontroverso que os adquirentes das mercadorias constantes das notas fiscais emitidas pela Autuada são pessoas físicas e jurídicas não contribuintes do ICMS, domiciliadas e residentes em Minas Gerais, as quais estão corretamente identificadas nas notas fiscais autuadas.

De acordo com a Constituição Federal, 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):

CF/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 e no 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 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 DESTES 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 DESTES JULGAMENTO (2022), EXCETO O QUE DIZ RESPEITO ÀS NORMAS LEGAIS QUE VERSAREM SOBRE A CLÁUSULA NONA DO CONVÊNIO ICMS Nº 93/2015, CUJOS EFEITOS RETROAGEM À DATA DA CONCESSÃO DA MEDIDA CAUTELAR NOS AUTOS DA ADI Nº 5.464/DF. FICAM RESSALVADAS DA PROPOSTA DE MODULAÇÃO AS AÇÕES JUDICIAIS EM CURSO. VENCIDOS, NESTE PONTO, O MINISTRO EDSON FACHIN, QUE ADERIA À PROPOSTA ORIGINAL DE MODULAÇÃO DOS EFEITOS, E O MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR), QUE NÃO MODULAVA OS EFEITOS DA DECISÃO. REDIGIRÁ O ACÓRDÃO O MINISTRO DIAS TOFFOLI. PLENÁRIO, 24.02.2021. (...) (GRIFOU-SE)

Como mencionado acima, o STF modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em relação a diversas cláusulas do convênio ICMS nº 93/15 para que a decisão produza efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento, ou seja, ano de 2022. A mesma solução foi aplicada em relação às respectivas leis dos estados.

Portanto, a decisão do STF referente à exigência de Lei Complementar, 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.

Após a referida decisão do STF, o Congresso Nacional aprovou a Lei Complementar nº 190/22, sancionada em 04/01/22 e publicada em 05/01/22, que alterou a Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), para regulamentar a cobrança do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) nas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto.

Em consonância à citada lei complementar, a Secretaria de Estado da Fazenda passou a cobrar o ICMS/DIFAL somente a partir de 05/04/22, conforme o Comunicado SUTRI (Superintendência de Tributação) nº 001 de 08/02/22. Veja-se:

Comunicado SUTRI nº 001/22

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;

4. que o portal a que se refere o art. 24-A da Lei Complementar Federal nº 87, de 1996, com a redação dada pela Lei Complementar nº 190, de 2022, foi disponibilizado operacionalmente em 30 de dezembro de 2021, no endereço eletrônico "difal.svrs.rs.gov.br", antecipando-se à data prevista na cláusula sétima do Convênio ICMS 235, de 27 de dezembro de 2021;

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

6. que a cobrança do ICMS-DIFAL no Estado de Minas Gerais já havia sido instituída por meio da Lei Estadual nº 21.781, de 1º de outubro de 2015, publicada em 2 de outubro de 2015 e com eficácia a partir de 1º de janeiro de 2016,

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.

(...) (Grifou-se)

Nesse sentido, conforme exposto, não assiste razão à Impugnante quanto às suas alegações de ferimento ao princípio da anterioridade nonagesimal e ao princípio da anterioridade anual (alíneas “b” e “c” do inciso III do art. 150 da CF/88), de decorrente inexigibilidade da cobrança do ICMS/DIFAL para o ano de 2022.

Ressalte-se que por força do disposto no art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (art. 110 do RPTA), anteriormente transcrito, não se incluem na competência deste Órgão julgador “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo”.

Quanto às alegações de inconsistência nos cálculos apresentados no Auto de Infração, estas não procedem.

A Impugnante alega que uma nota fiscal registrada em março de 2024, cuja base de cálculo do imposto apurada pela Fiscalização era de R\$ 310,00, teria originado ICMS/DIFAL no montante de R\$ 1.122,84.

Tal alegação não condiz com as informações contidas na planilha “Conclusão Fiscal”, elaborada pela Fiscalização, em anexo ao Auto de Infração.

A divergência entre o que o alega a Impugnante no seu levantamento/cálculo e o que está levantado/calculado na mencionada planilha é clara, conforme bem destaca a Fiscalização ao expor na sua manifestação fiscal uma comparação entre o recorte de imagem de planilha de cálculo do Contribuinte, contida na impugnação, e o recorte de imagem de cálculos da sua planilha. Segue abaixo a comparação extraída da manifestação fiscal.

04/03/2024	001	1/11422	610.8A	003844	BELESSIMA CIRURGIA P	6.540,66	6.540,66	Confirmado
05/03/2024	001	1/11443	610.2A	000395	TELE DRU	6.712,70	6.712,70	Confirmado
14/03/2024	001	1/11477	692.2A	001707	CEMED	10.000,00	10.000,00	Confirmado
22/03/2024	001	1/11533	610.8A	001265	GERALDO CORREA	310,00	310,00	Confirmado

Print da impugnação

4876755000105	INSTITUTO HOSPITALAR J F H LTDA	MG	2024	04/03/2024	MONITOR BLT M12 PRE CONFIG BASICO S/ TOUCH ADULTO
20140064000102	FUNDACAO GERALDO CORREA	MG	2024	22/03/2024	MARCADOR DE EVENTOS P/ MONITOR PETAL EDAN
			mar-24 Total		

Print do Anexo1 (Mês de Mar/24)

Conforme se observa acima, a relação de notas fiscais do levantamento da Impugnante não corresponde à relação de notas fiscais inseridas na planilha elaborada

pela Fiscalização para o cálculo dos valores autuados. Ou seja, a Impugnante erroneamente não se referiu às mesmas notas fiscais relacionadas pela Fiscalização, para o mesmo período de apuração.

Como bem destaca a Fiscalização *“As NF-e alegadas pelo contribuinte nem são as mesmas, em sua totalidade, do trabalho fiscal, logo o montante de ICMS/DIFAL, por óbvio, não será condizente uma vez que a alegação da impugnante está incompleta.”*

Igualmente não se justificam as divergências apontadas pela Impugnante quanto ao mês de abril de 2024, pois novamente o seu levantamento em recorte de imagem apostado na impugnação não condiz com as informações levantadas pela Fiscalização em sua planilha “Conclusão Fiscal”, anexa ao Auto de Infração.

A Impugnante afirma, com relação a abril de 2024, que *“Mesmo que se considerasse a soma do valor das notas emitidas a PJ, o ICMS devido seria de aproximadamente R\$ 4.600 e não os R\$ 12.802,42 constantes do relatório”*. Contudo não demonstra o cálculo do valor *“aproximadamente R\$ 4.600”* que aponta ser o correto.

Vê-se que a Impugnante aponta inconsistências aos valores apurados no Auto de Infração, mas a sua refutação não é consistente com a relação de notas fiscais apontadas pela Fiscalização e nem indica o cálculo de como chegou a um valor diferente do apurado pela Fiscalização.

Equivoca-se a Impugnante ao considerar que os destinatários de suas remessas, classificados como pessoas jurídicas, com CNPJ, não se enquadrariam como não contribuinte do ICMS/DIFAL, e que apenas os destinatários classificados como pessoas físicas seriam não contribuintes, aos quais, apenas, incidiria o ICMS/DIFAL.

Pessoas jurídicas podem, e muitas vezes são, não contribuintes do ICMS, tendo em vista a não realização de operação de circulação de mercadoria que seja fato gerador do imposto.

Por exemplo, se uma pessoa jurídica adquire mercadoria para consumo final, isto é, sem intuito de revendê-la, sem intuito de aplicá-la em nova operação de circulação de mercadoria, mas sim para consumi-la em atividade não ligada a fato gerador do ICMS, esta pessoa jurídica é considerada como não contribuinte do imposto quanto à operação.

Nesse sentido, não é a classificação como pessoa física ou pessoa jurídica que determina ser contribuinte ou não do imposto, mas sim a realização ou não da operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço, descrita como fato gerador do imposto.

A Lei nº 6763/75 é clara ao determinar que é indiferente a classificação como pessoa física ou pessoa jurídica para se determinar quem é contribuinte do imposto. Veja-se:

Lei nº 6.763/75

Art. 14. Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de circulação de mercadoria ou prestação de serviço, descrita como fato gerador do imposto.

Não cabe, assim, prosperar a alegação da Impugnante de que vendas a pessoas jurídicas não têm incidência do ICMS/DIFAL, que estas seriam não contribuintes do imposto, pois ser contribuinte ou não ser contribuinte depende de realizar ou não realizar, respectivamente, operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço, descrita como fato gerador do imposto.

No caso, não houve operação de circulação de mercadoria, mas houve sim o consumo final por não contribuinte do imposto.

Frise-se que a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/DIFAL, quando o destinatário em operação interestadual não for contribuinte do imposto, é do remetente - como é a situação da Impugnante no Auto de Infração - conforme estabelece o inciso II do § 3º do art. 14 da Lei nº 6.763/75, já reproduzido anteriormente.

Quanto à alegação de que o trabalho fiscal não teria apresentado memória de cálculo das divergências, esta não procede. Os cálculos dos valores autuados estão demonstrados na planilha “Conclusão Fiscal”, com colunas e fórmulas inseridas nas células, demonstrando a sequência, concatenação dos cálculos feitos.

Quanto à alegação de que o trabalho fiscal não teria indicado as GIAs (Guia de Informação e Apuração do ICMS) ou GNREs (Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais) que demonstrariam o efetivo não recolhimento, esta alegação carece de lógica, de fundamento, soa como um contrasenso, pois não há como explicitar os documentos que não foram pagos porquanto os mesmos nem gerados foram para as operações em questão, tendo em vista que o contencioso fiscal ocorre justamente por falta de destaque do imposto e recolhimento para essas operações.

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:

(...)

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.

No lançamento, consta também a exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI da mesma Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02 (correspondente ao art. 178, inciso VI, alínea “f” do RICMS/23):

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 6.763/75

Art. 54. As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VI - por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos VII e XXXVII do art. 55, bem como por imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - de 1 (uma) a 100 (cem) Ufemgs por documento, limitada a 5% (cinco por cento) do valor da operação ou prestação;

(...)

RICMS/02

Art. 215. As multas calculadas com base na UFEMG, ou no valor do imposto não declarado, são:

(...)

VI - por emitir documento com falta de requisito ou indicação exigida neste Regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente) por documento:

(...)

f) natureza da operação ou da prestação e condições do pagamento; alíquota do ICMS e destaque do imposto devido; nome da empresa de transporte e seu endereço, ou o número da placa do veículo, Município e Estado de emplacamento, quando se tratar de transportador autônomo: 42 (quarenta e duas) UFEMG;

RICMS/23

Art. 178 - As multas calculadas com base na Ufemg, ou no valor do imposto não declarado, são:

(...)

VI - por emitir documento com falta de requisito ou indicação exigida neste regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - por documento:

(...)

f) natureza da operação ou da prestação e condições do pagamento; alíquota do ICMS e destaque do imposto devido; nome da empresa de transporte e seu endereço, ou o número da placa do veículo, município e Estado de emplacamento,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

quando se tratar de transportador autônomo: 42
(quarenta e duas) Ufemgs;

Constata-se que é devida a Multa Isolada por descumprimento de obrigação acessória, tendo em vista que o art. 16 do Anexo V, do RICMS/23 dispõe que: “A NF-e deverá ser emitida em conformidade com o disposto no Manual de Orientação do Contribuinte – MOC – NF-e e NFC-e, publicado em Ato COTEPE/ICMS, observadas as disposições do Ajuste SINIEF 07/05, de 30 de setembro de 2005.”

Mencione-se que O Manual de Orientação do Contribuinte – MOC – NF-e e NFC-e, Versão 7.00, reservou seção específica (9) para dispor sobre a sistemática de cálculo e preenchimento da NF-e, nos casos de operações interestaduais, para consumidores finais não contribuintes. Mais precisamente, traz orientações sobre como calcular e preencher o grupo “ICMSUFDest”, ou seja, ICMS/DIFAL. O campo “vICMSUFDest” deve ser preenchido, durante o procedimento de emissão do documento fiscal, consignando o valor do ICMS/DIFAL que compete à unidade federada de destino das mercadorias.

Ademais, tem-se as disposições constantes da Norma Técnica nº 2015.003 – versão 1.40/15, no âmbito da qual se exige que sejam indicados no documento fiscal os valores devidos a título de DIFAL.

Dessa forma, considerando que o lançamento observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena validade, e que os argumentos trazidos pelos Impugnantes não se revelam capazes de elidir a acusação fiscal, verifica-se que se apresentam legítimas as exigências constantes do Auto de Infração.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Cássia Adriana de Lima Rodrigues (Revisora) e Emmanuelle Christie Oliveira Nunes.

Sala das Sessões, 23 de junho de 2026.

Tarcísio Andrade Furtado
Relator

Dimitri Ricas Pettersen
Presidente

D