

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	24.114/25/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.004164204-17	
Impugnação:	40.010159317-81	
Impugnante:	LS Berger Distribuidora de Tintas Ouro Color Ltda	
	CNPJ: 32.189770/0001-10	
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 e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da mencionada lei.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL - FALTA DE INDICAÇÃO/REQUISITO. Constatada a emissão de documentos fiscais sem o devido destaque do ICMS/DIFAL. Infração caracterizada. Reformulação do lançamento efetuada pela Fiscalização para complementação da base legal. Correta a exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c art. 178, inciso VI, alínea “f” do RICMS/23.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

- falta de recolhimento do ICMS, no período de 01/04/20 a 30/11/24, 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.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- emissão de documentos fiscais, no período de 01/04/20 a 30/11/24, com falta de destaque/destaque incorreto do ICMS DIFAL, em desacordo com o previsto na legislação.

Exige-se a Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI c/c art. 178, inciso VI, alínea “f” do RICMS/23.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às págs. 37/42, com os seguintes argumentos, em síntese:

- aponta que foi exigido ICMS/DIFAL de operações cujos destinatários possuem inscrição estadual em Minas Gerais, portanto, trata-se de contribuintes do ICMS;

- ressalta que por diversas vezes realizou o pagamento do DIFAL inclusive nas operações que não lhe seria obrigação recolher, ou seja, nestas operações com o contribuinte do ICMS;

- aduz que deverá ser desconsiderado a título de imposto exigido a importância de R\$ 159.119,00 (cento e cinquenta e nove mil, cento e dezenove reais) bem como multa de revalidação, juros e demais multas incidentes na operação;

- relata que foi exigido imposto referente às operações do ano de 2020, entretanto tal período foi objeto de uma denúncia espontânea com o respectivo recolhimento e, portanto, existem valores que não eram para ser considerados e exigidos e que indevidamente os são;

- registra que o Fisco utilizou para o cálculo do imposto base de cálculo dupla, sendo que o valor do diferencial da alíquota deverá ser calculado com base na diferença do valor das alíquotas entre o estado de domicílio do remetente o do Estado de domicílio do destinatário da mercadoria, não devendo haver a inclusão de base de cálculo dupla;

- requer a conversão do julgamento em diligência para a exatidão dos cálculos e apuração do crédito a título de DIFAL e demais obrigações acessórias;

Pede a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização manifesta-se às págs. 108/121, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

Da Instrução Processual

Em sessão realizada em 20/08/25 (págs. 122), acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em converter o julgamento em diligência para que a Fiscalização, considerando a exigência da Multa Isolada do art. 54, inciso VI da lei nº 6.763/75, aponte, no campo “BASE LEGAL / INFRINGÊNCIA” do Auto de Infração, o dispositivo normativo que respalda a exigência do destaque do

ICMS/DIFAL na nota fiscal. Na eventualidade de reformulação do crédito tributário, observar o disposto no art. 120 do RPTA. Em seguida, vista à Impugnante.

Da Reformulação do Lançamento

Em atendimento à diligência, a Fiscalização emite o Termo de Reformulação de págs. 123/125, nos seguintes termos:

(...)

1 – Complementação da Base Legal e consequente explicação mais detalhada da procedência da cobrança da Multa Isolada com o devido apontamento da Base Legal.

Conforme disposto no Relatório Fiscal Complementar do Auto de Infração citado, a exigência de multa isolada, pela falta de destaque/destaque incorreto do ICMS DIFAL, tem respaldo no art. 54, VI, da Lei Estadual 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea f do RICMS/02 (art. 178, inciso VI, alínea f, do RICMS/23). A Legislação Tributária de Minas Gerais é clara ao estabelecer multa isolada de 42 UFEMGS, por documento fiscal, no caso de emissão de documento com falta de requisito ou indicação exigida no Regulamento, ou emití-lo com indicações insuficientes/incorretas.

No mesmo sentido, 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.”

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 “ICMSUFDest” deve ser preenchido, durante procedimento de emissão do documento fiscal, consignando o valor do ICMS DIFAL que compete à unidade federada de destino das mercadorias.

Diante do exposto, conclui-se que o contribuinte emitiu os seus documentos fiscais, objeto do Auto de Infração, em desacordo com o art. 16 do anexo V, do RICMS/23 c/c o disposto no Manual de Orientação do Contribuinte – MOC – NF-e e NFC-e, publicado em Ato

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

COTEPE/ICMS, observadas as disposições do Ajuste SINIEF 07/05, de 30 de setembro de 2005.

(...)

Aberta vista, a Impugnante não se manifesta.

Por fim, a Fiscalização se manifesta às págs. 130/133, pugnando pela procedência do lançamento, nos termos da reformulação efetuada.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

- falta de recolhimento do ICMS, no período de 01/04/20 a 30/11/24, 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.

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

- emissão de documentos fiscais, no período de 01/04/20 a 30/11/24, com falta de destaque/destaque incorreto do ICMS DIFAL, em desacordo com o previsto na legislação.

Exige-se a Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI c/c 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 Constituição da República de 1988 – 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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

§ 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 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

para a mercadoria neste Estado e a alíquota interestadual;

(...)

Art. 13 A base de cálculo do imposto é:

(...)

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

(...)

Como não poderia deixar de ser, o Regulamento do ICMS (RICMS/02), em seus arts. 1º, inciso XII e 43, § 8º, inciso II e o RICMS/23 em seus art. 3º, inciso V e art. 12, inciso VIII, alíneas “a”, “b”, “c” e “d” cuidaram 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:

(...)

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 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) e RICMS/23 (art. 23 e art. 24, inciso XVII), assim dispõem:

Lei nº 6.763/75

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

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.

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, aprouve 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.

A Impugnante contesta o lançamento alegando que foi exigido ICMS DIFAL de operações cujos destinatários possuem inscrição estadual em Minas Gerais,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

e, portanto, trata-se de contribuintes do ICMS, ressaltando que por diversas vezes realizou o pagamento do DIFAL inclusive nas operações que não lhe seria obrigação recolher, ou seja, nestas operações com o contribuinte do ICMS.

Relaciona destinatários das operações de venda objeto deste Auto de Infração, alegando que todos seriam contribuintes do ICMS em Minas Gerais por possuírem inscrição estadual ativa.

Ante ao exposto, aduz que deverá ser desconsiderado a título de imposto exigido a importância de R\$ 159.119,00, bem como multa de revalidação, juros e demais multas incidentes na operação.

Nesse caso, importante colacionar os seguintes excertos da Manifestação Fiscal (págs. 114/119 do e-PTA):

(...)

Na impugnação apresentada, a contribuinte relaciona destinatários das operações de venda objeto deste auto de infração, alegando que todos seriam contribuintes do ICMS em Minas Gerais por possuírem inscrição estadual ativa.

Contudo, é importante esclarecer que a mera existência de inscrição estadual não é, por si só, suficiente para caracterizar alguém como contribuinte do ICMS. O que de fato determina essa condição é a realização de operações que se enquadrem como fato gerador do imposto, nos termos do que dispõe o artigo 14 da Lei Estadual nº 6.763/75, conforme transcrição a seguir.

“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.

§ 1º A condição de contribuinte independe de estar a pessoa constituída ou registrada, bastando que pratique com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial a operação ou a prestação definidas como fato gerador do imposto.”

A seguir, apresenta-se a relação dos destinatários indicados pela autuada como contribuintes do ICMS em Minas Gerais, com as respectivas inscrições estaduais (I.E.):

- 1) CAC ENGENHARIA SA, I.E.002005424.00-50;
- 2) INTER SPE UBERLANDIA 6 INCORPORACAO LTDA, I.E.003308781.00-10
- 3) JARDIM DAS MANTIQUEIRAS INCORPORACOES SPE LTDA, I.E.003213155.00-22
- 4) METZ CONSTRUCOES LTDA, I.E.003441022.00-80

5) MRV ENGENHARIA E PARTICIPACOES SA,
I.E.001035989.01-05

6) MRV ENGENHARIA E PARTICIPACOES SA,
I.E.001035989.07-76

7) PONTE NOVA CAC SPE INCORPORADORA LTDA,
I.E. 003530211.00-91

8) QRTZ 22 INCORPORACOES DE IMOVEIS SPE
LTDA, I.E.003532732.00-22

9) QRTZ12 INCORPORACOES DE IMOVEIS SPE LTDA,
I.E. 003056863.00-17

10) RESIDENCIAL PACIFICO RIBEIRAO DAS NEVES
SPE LTDA, I.E. 002738192.00-26

11) SAO JOAO DEL REY CAC SPE INCORPORADORA
LTDA, I.E. 003753967.00-61

Todos os destinatários mencionados atuam no ramo da construção civil. Abaixo, consta a relação dos respectivos CNAE's (Classificação Nacional de Atividades Econômicas) das pessoas jurídicas indicadas.

1) CNAE's principal:

41.10-7-00 - Incorporação de empreendimentos imobiliários

41.20-4-00 - Construção de edifícios

71.12-0-00 - Serviços de engenharia

2) CNAE's secundários:

41.10-7-00 - Incorporação de empreendimentos imobiliários

41.20-4-00 - Construção de edifícios

42.13-8-00 - Obras de urbanização -ruas, praças e calçadas

42.92-8-02 - Obras de montagem industrial

42.99-5-99 - Outras obras de engenharia civil não especificadas anteriormente

43.13-4-00 - Obras de terraplenagem

43.29-1-99 - Outras obras de instalações em construções não especificadas anteriormente

43.30-4-99 - Outras obras de acabamento da construção

43.99-1-99 - Serviços especializados para construção não especificados anteriormente

64.62-0-00 - Holdings de instituições não-financeiras

68.10-2-01 - Compra e venda de imóveis próprios

68.22-6-00 - Gestão e administração da propriedade imobiliária

71.12-0-00 - Serviços de engenharia

73.19-0-02 - Promoção de vendas

82.11-3-00 - Serviços combinados de escritório e apoio administrativo

Ressalta-se que a autuada foi devidamente intimada acerca das consultas públicas realizadas junto ao CNPJ de cada uma das referidas empresas conforme fls. 91/104. Tais consultas permitem a verificação dos CNAE's principais e secundários, fornecendo elementos objetivos para análise da efetiva atividade econômica exercida por cada destinatário.

Verifica-se que nenhum dos CNAE's relacionados corresponde a atividades típicas de contribuinte do ICMS, ou seja, não se referem à prática habitual de operações relativas à circulação de mercadorias ou à prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, que configuram fato gerador do imposto.

Nesse contexto, é oportuno destacar trechos relevantes da Consulta de Contribuinte nº 033/2023, formulada pela empresa Alea S.A., cuja origem é Belo Horizonte/MG (grifo nosso):

“ICMS – CONSTRUÇÃO CIVIL – CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE – A empresa que executa obra de construção civil será considerada contribuinte quando, concomitantemente com sua atividade-fim, realizar, com habitualidade, operações relativas à circulação de mercadorias sujeitas ao ICMS, nos termos dos incisos I e II do art. 176 c/c inciso I do art. 178 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/2002.

(...)

Vale destacar que a inscrição no Cadastro de contribuintes, embora se constitua numa obrigação exigida de todos aqueles que se encontram na condição de contribuinte do imposto, não constitui, per si, elemento suficiente para se determinar tal condição.

Existem situações em que, por razões associadas ao controle fiscal de determinadas operações, embora caracterizadas como não contribuintes do imposto, a legislação prevê que determinadas pessoas se inscrevam no Cadastro de contribuintes, inscrição esta

que, por si só, não é suficiente para caracterizá-las como contribuintes do ICMS. (...)”

Ainda nessa linha, mesmo nos casos das empresas de construção com inscrição estadual no cadastro de contribuintes, em que pese o fato da atividade de CONSTRUÇÃO CIVIL estar arrolada dentre aquelas tributadas por via do ISSQN - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (item 7 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31/07/2003), haja vista a necessidade de acobertarem as remessas de materiais para as suas obras, fato este que não as qualifica como contribuinte do imposto estadual. Isso porque, embora caracterizadas como não contribuintes do imposto, a legislação prevê que determinadas pessoas se inscrevam no Cadastro de Contribuintes (v.g., para possibilitar a obtenção de autorização para emissão de documentos fiscais), inscrição esta que, por si só, não é suficiente para caracterizá-las como “contribuintes” do ICMS.

Esclareça-se que, à luz da legislação tributária, qualquer pessoa, física ou jurídica, será considerada contribuinte do ICMS, estando obrigada a se inscrever no Cadastro de Contribuintes, quando realizar, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações relativas à circulação de mercadorias ou prestações de serviço sujeitas ao imposto, conforme regra prevista no art. 4º da Lei Complementar nº 87/1996, reproduzida no art. 55 do RICMS/2002.

Cumpra esclarecer, todavia, que a condição de contribuinte independe de estar a pessoa constituída ou registrada, bastando que pratique com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial a operação ou a prestação acima referida (conforme § 1º do citado art. 55 do RICMS/2002). Em outras palavras, a inscrição no Cadastro de Contribuintes, embora se constitua numa obrigação exigida de todos aqueles que se encontram na condição de contribuinte do imposto, não constitui, de per si, elemento suficiente para se determinar tal condição.

Com efeito, há casos em que contribuintes do ICMS, não obstante realizem o fato gerador deste imposto, descumprem a obrigação acessória de se inscreverem no respectivo Cadastro e nem por isso deixam de ser caracterizados, à luz da legislação, como “contribuintes”.

A par disso, existem também situações em que, por razões associadas ao controle fiscal de determinadas

operações, embora caracterizadas como não contribuintes do imposto, a legislação prevê que determinadas pessoas se inscrevam no Cadastro de Contribuintes (v.g., para possibilitar a obtenção de autorização para emissão de documentos fiscais), inscrição esta que, por si só, não é suficiente para caracterizá-las como “contribuintes” do ICMS.

Isto posto, temos que as empresas de construção CIVIL se enquadram, geralmente, neste último caso. Vale dizer, em que pese o fato da atividade de CONSTRUÇÃO CIVIL estar arrolada dentre aquelas tributadas por via do ISSQN - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (item 7 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31/07/2003), tais empresas dispõem de inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS, haja vista a necessidade de acobertarem as remessas de materiais para as suas obras, fato este que, como visto acima, não as qualifica como contribuinte do imposto estadual.

Relativamente às empresas da CONSTRUÇÃO CIVIL localizadas neste Estado, o imposto (ICMS) incidirá quando estas promoverem alguma das operações descritas no art. 176 da Parte I do Anexo IX do RICMS/2002.

Por outro lado, não há na legislação deste Estado previsão de um documento específico com a finalidade de comprovação junto ao Fisco, de forma inequívoca, que a empresa de construção CIVIL realiza, com habitualidade, operações relativas à circulação de mercadorias sujeitas ao ICMS.

Cabe também destacar que o Estado de Minas Gerais não é signatário do Convênio ICMS nº 137/2002.

Até 31/12/2015, nas operações que destinassem bens ou mercadorias à empresa de CONSTRUÇÃO CIVIL localizada em outra unidade da Federação, ainda que inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS, deveria ser aplicada a alíquota prevista para a operação interna, salvo se comprovado, pelo remetente e de forma inequívoca, que a destinatária realizasse, com habitualidade, operações relativas à circulação de mercadorias sujeitas ao ICMS, conforme § 12 do art. 42 do RICMS/2002, então vigente.

No entanto, tal dispositivo foi revogado pelo inciso I do art. 12 do Decreto nº 46.930/2015, em razão da implementação na legislação mineira das alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 87/2015.

A citada emenda constitucional outorgou nova competência tributária aos Estados relacionada ao

Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), qual seja, o diferencial de alíquotas nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias e serviços a consumidor final, não contribuinte do imposto.

Isto porque, as redações anteriores dos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal/1988 previam a incidência do imposto relativo à diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem mercadorias e serviços a consumidor final, contribuinte do ICMS, localizado em outro Estado e, após as alterações promovidas pela EC nº 87/2015, o imposto referente a esta diferença também será devido nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte.

Os Estados e o Distrito Federal editaram o Convênio ICMS nº 93/2015, 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.

O Estado de Minas Gerais implementou tais normas por meio da Lei nº 21.781, de 1º/10/2015, bem como da publicação do Decreto nº 46.930/2015.

Dessa forma, não havendo elementos que comprovem a efetiva realização de operações relativas à circulação de mercadorias sujeitas à incidência do ICMS por parte dos destinatários listados, não é possível qualificá-los como contribuintes do imposto apenas com base na existência de inscrição estadual ativa.

Ademais, observa-se uma incongruência na conduta da própria autuada: embora sustente que o recolhimento do ICMSDIFAL seria indevido nas operações em questão, admite, em sua impugnação, que efetuou o pagamento do referido imposto em algumas dessas operações, o que enfraquece a coerência de sua argumentação.

(...)

A Impugnante defende que foi exigido imposto referente a operações do ano de 2020, sendo que foi feito no período uma denúncia espontânea com o recolhimento dos valores e que, portanto, existem valores que não eram para ser considerados e exigidos e que indevidamente os foram.

Mais uma vez, constata-se que os argumentos apresentados pela Autuada não procedem.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A denúncia espontânea por ela mencionada foi devidamente considerada no lançamento fiscal, tendo seus valores sido utilizados para abatimento do montante de ICMS/DIFAL apurado.

Conforme demonstrado na Planilha 8 do Anexo IV do Auto de Infração, os valores referentes à denúncia espontânea encontram-se registrados na coluna "D" e foram efetivamente deduzidos do valor total do ICMS/DIFAL apurado ao se calcular o imposto a recolher.

A Autuada aduz que a Fiscalização utilizou para o cálculo do imposto base de cálculo dupla, sendo que o valor do diferencial da alíquota deverá ser calculado com base na diferença do valor das alíquotas entre o estado de domicílio do remetente o do estado de domicílio do destinatário da mercadoria, não devendo haver a inclusão de base de cálculo dupla.

Novamente, a alegação da Autuada não deve prosperar, uma vez que não houve a utilização de base de cálculo dupla. A base de cálculo foi apurada em estrita conformidade com a legislação vigente, conforme detalhado no Relatório Fiscal do Auto de Infração (págs. 13/15).

Cada item com ICMS/DIFAL devido teve sua base de cálculo individualmente apurada, conforme demonstrado na coluna "AQ" da Planilha 1 do Anexo IV. Além disso, o Relatório Fiscal apresenta o cálculo consolidado de todo o período, com o objetivo de tornar ainda mais claro ao autuado a metodologia utilizada pela Fiscalização.

Foi utilizada apenas uma base de cálculo, conforme demonstrado no cálculo do ICMS DIFAL constante da coluna "AR" da Planilha 1 do Anexo IV e no cálculo consolidado demonstrado no Relatório Fiscal (págs. 15/16).

Presume-se que a Autuada tenha incorrido em equívoco ao alegar que a Fiscalização teria utilizado base de cálculo dupla devido ao fato de que a base de cálculo apurada pela Fiscalização é superior àquela destacada nas notas fiscais emitidas pela própria contribuinte.

Tal diferença decorre do fato de que a Autuada não destacou o ICMS DIFAL nas referidas operações, descumprindo, assim, a legislação vigente.

Em consequência, deixou de incluir na base de cálculo a alíquota interna correspondente ao estado de destino, o que resultou em valor inferior ao previsto na legislação.

No cálculo da base de cálculo do ICMS/DIFAL realizado pela Fiscalização, buscou-se corrigir a inconsistência praticada pela Autuada. Para isso, procedeu-se à exclusão dos valores de imposto destacados, com o objetivo de apurar o valor dos produtos sem a inclusão do tributo. Na sequência, foi incluída corretamente a alíquota interna do estado de destino, conforme estabelece a legislação, uma vez que o ICMS é um imposto apurado por dentro.

Essa metodologia encontra-se detalhada na coluna "AQ" da Planilha 1 do Anexo IV do Auto de Infração, bem como no cálculo consolidado apresentado no

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Relatório do Auto de Infração (págs. 15), evidenciando a correção da base de cálculo e a legitimidade do valor apurado.

Isso posto, nos termos do disposto no inciso II do § 3º do art. 14 da Lei nº 6.763/75 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. 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.

Por fim, verifica-se que a Autuada deixou de informar o destaque ICMS/DIFAL devido na operação, em desacordo com o previsto na legislação de regência.

Dessa forma, correta a exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c art. 178, inciso VI, alínea “f” do RICM/23. Veja-se a legislação mencionada.

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/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 emitilo 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) Ufemgs;

(...)

A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais – CCMG converte o julgamento em diligência para que a Fiscalização aponte no campo “BASE LEGAL/INFRINGÊNCIA” do Auto de Infração, o dispositivo normativo que respalda a exigência do destaque do ICMS/DIFAL na nota fiscal.

Em cumprimento à diligência, a Fiscalização reformula o lançamento.

Entretanto, o valor do crédito tributário não foi alterado, apenas a base legal, conforme Termo de Reformulação do Lançamento de págs. 123/125.

A legislação tributária mineira é explícita ao prever a aplicação de multa isolada de 42 (quarenta e duas) UFEMGs por documento fiscal que apresente omissão de requisitos ou que contenha indicações insuficientes ou incorretas.

Nesse mesmo sentido, o art. 16 do Anexo V do RICMS/23 estabelece que a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) deve ser emitida em estrita conformidade com o Manual de Orientação do Contribuinte (MOC), observadas as normativas do Ajuste SINIEF nº 07/05. Veja-se a legislação mencionada.

Anexo V - RICMS/23

Art. 16 - A NF-e deverá ser emitida em conformidade com o disposto no Manual de Orientação do Contribuinte - MOC - NF-e e NFce, publicado em Ato COTEPE/ICMS, observadas as disposições do Ajuste SINIEF 07/05, de 30 de setembro de 2005, e o seguinte:

(...)

Diante disso, verifica-se que a Contribuinte emitiu os documentos fiscais, objeto do presente Auto de Infração, em desconformidade com as normas vigentes

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, 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 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento reformulado às pág. 123/125. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Wertson Brasil de Souza (Revisor), Ivana Maria de Almeida e Danielle Iranir Cristino da Silva.

Sala das Sessões, 18 de dezembro de 2025.

Juliana de Mesquita Penha
Presidente / Relatora