

Acórdão: 25.224/25/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.004090642-10  
Impugnação: 40.010158801-25  
Impugnante: Ultra Flex Comércio e Serviços Ltda.  
CNPJ: 38.349988/0001-71  
Proc. S. Passivo: Antônio Sestito Neto  
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.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS, no período de 05/04/22 a 30/06/24, 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 Federal de 1988 (CF/88), c/c art. 5º, § 1º, item 11, da Lei nº 6.763/75.

Exige-se o ICMS/DIFAL e a 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. 249/260, alegando, em sede preliminar, a nulidade do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) em razão da modalidade adotada para a intimação, que se deu por meio de edital, sem o esgotamento das diligências necessárias à localização do endereço da empresa. Sustenta seu argumento com base no registro do Aviso de Recebimento (AR), que indica que o destinatário “não foi procurado”, o que, em sua visão, caracteriza afronta aos princípios do contraditório e da ampla defesa, por não ter sido oportunizada a juntada de documentos prévios.

Aduz, ainda, a não incidência do ICMS/DIFAL, sob o fundamento de que a operação se refere à saída de produtos derivados de petróleo, hipótese em que o recolhimento do imposto competiria ao destinatário. Argumenta, também, a existência de vício formal no AIAF, ao indicar o produto como “genérico” e ao não observar a correta identificação do código OCR-15 constante da nota fiscal eletrônica que deu origem à autuação.

Defende, por outro lado, a inaplicabilidade do ICMS/DIFAL ao caso concreto, sob a alegação de que o estado de Minas Gerais não seria o destinatário final da mercadoria, mas sim adquirente de insumo utilizado em sua atividade industrial. Afirma que a Autuada atua unicamente como revendedora de resíduo oleoso, reforçando sua argumentação ao mencionar que a venda foi realizada a uma empresa mineira atuante no ramo de construção de rodovias e pavimentação asfáltica.

Por fim, ainda em sede preliminar, sustenta a ausência de fundamentação legal para a cobrança de juros.

No mérito, requer o acolhimento das preliminares acima referidas, com o conseqüente reconhecimento da nulidade do lançamento fiscal em sua integralidade.

A Fiscalização manifesta-se às págs. 269/281, defendendo a manutenção do lançamento fiscal, com base nos seguintes argumentos:

- a intimação por edital é válida, conforme interpretação legal, uma vez que não há impedimento quanto à modalidade adotada, especialmente diante da devolução do Aviso de Recebimento (AR) pelos Correios. Ademais, a apresentação tempestiva da impugnação comprova que foram assegurados o contraditório e a ampla defesa;

- em relação à alegação de não apresentação de documentos, o Fisco argumenta que não houve qualquer requisição nesse sentido. Afirma que os dados cadastrais já informados, juntamente com os pagamentos constantes na base de dados da Receita Federal, foram suficientes para a constituição do crédito tributário, sendo esse procedimento considerado legal;

- os produtos comercializados pela empresa autuada não se enquadram na exceção legal relativa a produtos derivados de petróleo, por serem distintos de lubrificantes e combustíveis.

---

## **DECISÃO**

### **Da Preliminar**

A Impugnante argui a nulidade do Auto de Infração por ter sido intimada por meio de edital.

Entretanto, não lhe assiste razão.

Com relação às formas de intimação do interessado dos atos do PTA, a legislação prevê o seguinte:

Lei nº 6.763/75

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 144. As intimações do interessado dos atos do PTA serão realizadas por um dos seguintes meios, nos termos do regulamento:

I - pessoalmente;

II - por via postal com aviso de recebimento;

III - pelo Domicílio Tributário Eletrônico, previsto no artigo 144-A;

IV - por publicação no órgão oficial dos Poderes do Estado;

V - por publicação no Diário Eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda.

§ 1º A intimação por via postal com aviso de recebimento será considerada efetivada dez dias após a postagem da documentação, caso no recibo não conste a assinatura ou a data de seu recebimento.

§ 2º Quando o destinatário se encontrar em local ignorado, incerto ou inacessível ou ausente do território do Estado e não tiver sido intimado em seu domicílio eletrônico, ou quando não for possível a intimação por via postal, inclusive na hipótese de devolução pelo correio, a intimação será realizada mediante publicação no meio oficial de divulgação do ato.

(Grifou-se)

A intimação por edital encontra respaldo, também, no art. 10, §1º, do Decreto nº 44.747/08, que regulamenta o Processo e os Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA). Conforme previsto, é suficiente a devolução do Aviso de Recebimento (AR) para a adoção dessa modalidade de intimação.

### RPTA

Art. 10. As intimações do interessado dos atos do PTA devem informar a sua finalidade e serão realizadas, a critério da Fazenda Pública Estadual, pessoalmente, por via postal com aviso de recebimento, pelo Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e - ou por meio de publicação no órgão oficial dos Poderes do Estado ou no Diário Eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda.

§ 1º Quando o destinatário se encontrar em local ignorado, incerto ou inacessível ou ausente do território do Estado e não tiver sido intimado em seu domicílio eletrônico, ou quando não for possível a intimação por via postal, inclusive na hipótese de devolução pelo correio, a intimação será realizada mediante publicação no órgão oficial dos Poderes do Estado ou no Diário Eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda.

(Grifou-se)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Destaca-se que a Fiscalização não requisitou nenhum documento no Auto de Início de Ação Fiscal. Assim, não subsiste a alegação de que a Autuada foi impossibilitada de apresentar documentos nessa etapa.

Dessa forma, observa-se que o Fisco cumpriu exatamente os preceitos retro transcritos, com a devida observância do disposto na legislação, sendo cabível e legalmente permitida a intimação do Contribuinte, por meio de edital.

Ademais, o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. 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), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

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

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e assim serão analisadas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS, no período de 05/04/22 a 30/06/24, 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, conforme relação contida na planilha de fls. 04

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:

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 comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1º O imposto incide sobre:

(...)

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

(...)

Art. 13 A base de cálculo do imposto é:

(...)

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

(...)

Como não poderia deixar de ser, o 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”, 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:

(...)

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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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";

(...)

A Autuada afirma que não incidiria o ICMS/DIFAL em suas operações uma vez que se trataria de saída interestadual de produto derivado o petróleo que será industrializado em Minas Gerais.

Entretanto, não se aplica ao caso a exceção referente a produtos derivados do petróleo. A não incidência do ICMS em operações interestaduais com tais produtos ocorre apenas quando se trata de lubrificantes e combustíveis, conforme estabelece o art. 7º, inciso III, da Lei nº 6.763/75, o que não se verifica na presente situação.

### Lei nº 6.763/75

Art. 7º O imposto não incide sobre:

(...)

III - a operação que destine a outra unidade da Federação petróleo, lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados e energia elétrica quando destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto;

(grifou-se).

Por fim, não se aplica ao caso a exceção referente a produtos derivados do petróleo. A não incidência do ICMS em operações interestaduais com tais produtos ocorre apenas quando se trata de lubrificantes e combustíveis, conforme estabelece o art. 7º, inciso III, da Lei nº 6.763/75, o que não se verifica na presente situação.

A própria Autuada apontou, conforme pág. 6 da impugnação, que o produto por ela comercializado trata-se de “resíduo oleoso”.

Na mesma linha, o NCM apontado em documento fiscal destacado na pág. 4 da impugnação, também atesta que o produto vendido se trata de resíduo oleoso.

Portanto, conforme apontado na impugnação, o produto vendido não se enquadra lubrificante ou combustível derivado do petróleo, de forma que não atende os requisitos legais para ser alcançado pelo art. 7º, inciso III da Lei nº 6.763/75.

Além disso, a Autuada alega que o destinatário promoverá a industrialização do produto, portanto não seria possível a caracterização do fato gerador do ICMS/DIFAL já que o produto não é destinado a uso e consumo.

Tal alegação não subsiste já que as empresas destinatárias são não contribuintes do ICMS, sendo o processo produtivo por ela efetuado mera etapa necessária a sua prestação de serviço, com destaque para o fato de que tais empresas não realizam saídas alcançadas pela incidência do ICMS.

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 e o 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,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Isso posto, nos termos do disposto no inciso II do § 3º do art. 14 da Lei nº 6.763/75 e no inciso III do § 6º do art. 55 do RICMS/02, 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, 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.

Com relação à alegação de que inexistem fundamentos para cobrança de juros, logo esta cobrança seria ilegal já que todo ato administrativo carece de fundamentação legal, não encontra amparo na legislação tributária vigente, pois conforme prevê o art. 1º, § 1º e art. 2º da Resolução Estadual nº 2.880/97, fica autorizada a aplicação de juros de mora na cobrança do crédito tributário após o seu vencimento.

### 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.

§ 1º Em nenhuma hipótese a taxa de juros de mora prevista no caput poderá ser inferior a 1% (um por cento) ao mês.

(...)

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).

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 das signatárias, os Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen e Emmanuelle Christie Oliveira Nunes.

**Sala das Sessões, 01 de abril de 2025.**

**Paola Juracy Cabral Soares**  
**Relatora**

**Cindy Andrade Morais**  
**Presidente / Revisora**

D