

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 25.409/25/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.004183189-11  
Impugnação: 40.010159499-40  
Impugnante: Neve Indústria e Comércio de Produtos Cirúrgicos Ltda.  
CNPJ: 33.839828/0001-97  
Proc. S. Passivo: Marcelo Augusto Gomes da Rocha  
Origem: DF/Extrema

### **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 DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS.** Constatou-se que a Autuada deixou de consignar em documento fiscal, a base de cálculo do ICMS devido a título de DIFAL, incidente em operações destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto estabelecidos no estado de Minas Gerais. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização para ajustar a multa isolada ao limite de 50% do imposto incidente na operação, conforme nova redação dada ao inciso I do § 2º do citado art. 55, pela Lei Estadual nº 25.378/25, com fulcro no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS, no período de setembro de 2020 a agosto de 2021, 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.

Exige-se o ICMS/DIFAL, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII do mesmo diploma legal.

Inconformada, a Autuada apresenta Impugnação, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, contra a qual a Fiscalização se manifesta.

A Fiscalização reformula o lançamento às págs. 127/129.

A Autuada é cientificada, porém não se manifesta.

A Fiscalização se manifesta novamente.

## ***DECISÃO***

### **Das Preliminares**

A Impugnante afirma que o Fisco não observou o princípio da ampla defesa e o direito ao contraditório na lavratura do Auto de Infração, limitando sua fundamentação a justificativas “genéricas”; que no corpo do Auto de Infração não consta a capitulação da infração que ensejou o lançamento e, ainda, que a planilha que acompanha o Auto de Infração, simplesmente relaciona as notas fiscais emitidas, sem juntar cópias dessas.

Acrescenta que, ao conferir os cálculos contidos no Demonstrativo do Crédito Tributário, não foi capaz de chegar ao valor apontado pelo item “falta de destaque da BC na NF-e”, prejudicando sua defesa.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois 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.

Induvidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela Impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, qualquer prejuízo ao exercício da ampla defesa.

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.

Conforme se observa dos autos e esclarece a Fiscalização, a Impugnante, de forma alguma, teve impedido seu direito de acessar e verificar integralmente os documentos fiscais, objeto da autuação, pois a planilha do **Anexo 1 - “Relação das NF- e(s)”**, além de apresentar a numeração das notas fiscais eletrônicas, traz a chave de acesso de todas elas.

Afirma, ainda, a Fiscalização, que a partir do quadro - **DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – (DCT)**, no item “a” do campo *observações*, há citação expressa de que “*Os valores constantes dessa tabela foram extraídos do Anexo 1 – Relação das NF-e(s), cálculo da BC/DIFAL e do ICMS/DIFAL*”, onde constam os valores da base de cálculo de cada item, para cada NF-e e que a sistemática (fórmula) para cálculo, está descrita no subitem “d” do campo *observações*, do item 2 – **TRABALHO REALIZADO**.

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

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 acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS, no período de setembro de 2020 a agosto de 2021, 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, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII do mesmo diploma legal.

A matéria decorre do comando constitucional expresso nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal/88, com as inovações veiculadas pela Emenda Constitucional 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:

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

a) (revogada);

b) (revogada);

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, 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, 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;

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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), 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;

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.

A Impugnante alega, em sua Defesa, que o Fisco deixou de avaliar as mercadorias discriminadas nas respectivas notas fiscais, bem como as informações prestadas pelo Contribuinte, no campo “informações complementares”, não verificando se as mercadorias estavam alcançadas pela isenção.

Ressalta que está apresentando uma documentação (*Documento 05*), na qual junta notas fiscais, por amostragem, que, a seu ver, são capazes de identificar que as mercadorias nelas constantes, de acordo com seu respectivo NCM, são tratadas como isentas, por força do Decreto nº 48.029/20, uma vez que são destinadas a medidas de prevenção e enfrentamento à pandemia causada pelo SARS-CoV-2, incluindo a diferença entre as alíquotas interna e interestadual (DIFAL), se couber.

Enfatiza que as notas fiscais que embasaram a autuação contêm a anotação expressa: *"Decreto nº 48.029, de 28 de agosto de 2020 (mg de 29/08/2020) Operação isenta do ICMS nos termos do item 226 da Parte 1 do Anexo I do RICMS"*, demonstrando claramente a boa-fé do Contribuinte na aplicação da legislação vigente à época.

Conclui que a autuação fiscal pode ter se fundamentado em uma interpretação restritiva da expressão *"adquirida por pessoa jurídica pública, prestadora de serviço de saúde"*, contida na norma isencional, desconsiderando o contexto excepcional da pandemia e o papel crucial desempenhado pelos destinatários das mercadorias, ainda que formalmente privados.

Sobre essa questão, a Fiscalização assim se manifesta:

(...)

- que em 29/08/2020, o Estado de Minas Gerais publicou o Decreto 48.029, alterando o Regulamento do ICMS (RICMS/02), regulamentando o Convênio ICMS 63/2020, que concede isenção do imposto nas operações de importação e de aquisição de mercadorias que especifica, para utilização no âmbito das medidas de prevenção ao contágio e de enfrentamento à pandemia causada pelo novo agente do Coronavírus, revogado em 23/03/2023, pelo decreto nº 48.590/2023:

- que o item 226, da Parte 1, do anexo I, do RICMS/02, alterado pelo artigo 1º do Decreto nº 48.029/2020, não deixa dúvidas ao afirmar que a isenção abrange as mercadorias adquirida por pessoa jurídica pública, prestadora de serviço de saúde, sendo que **a única possibilidade** de pessoas físicas ou jurídicas **usufruírem dessa isenção** é que **a mercadoria seja doada a pessoa jurídica pública, prestadora do serviço de saúde (item 226.1).**

- que nas notas fiscais, objeto da autuação, não constam registros de vendas destinadas a entidades públicas prestadoras de serviços de saúde, tratando - se, na verdade, de vendas para pessoas físicas e jurídicas privadas, portanto, o contribuinte autuado não comprovou, de forma inequívoca, que atendeu as condições estabelecidas pelo decreto 48.029/2020, dando-lhe condições para usufruir da isenção do imposto.

Note-se, portanto, haver razão ao Fisco, já que, de fato, a Autuada não atendeu as condições estabelecidas pelo decreto referido, não podendo usufruir da isenção do imposto. Por conseguinte, sendo a operação interestadual tributada, correta a exigência do ICMS/DIFAL devido, conforme legislação acima descrita.

Assim, é devida, também, a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e a Multa Isolda (MI) prevista no art. 55, inciso XXXVII, do mesmo dispositivo legal, por constar, nos documentos fiscais, a base de cálculo do ICMS/DIFAL igual a zero (corretamente adequada ao limitador previsto no § 2º, inciso do mesmo dispositivo legal).

Destaca-se que a referida multa isolada foi adequada pelo Fisco ao § 2º, inciso I do art. 55, da Lei nº 6.763/75, conforme redação vigente no período de emissão do AI, equivalente a duas vezes o valor total do ICMS incidente na operação:

Lei nº 6.763/75

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;

(...)

Contudo, a redação do inciso I do § 2º supra, foi alterado pelo art. 5º da Lei nº 25.378/25, nos seguintes termos:

Lei nº 6.763/75

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

(...)

**Efeitos a partir de 1º/08/2025** - Redação dada pelo art. 5º e vigência estabelecida pelo art. 18, II, ambos da Lei nº 25.378, de 23/07/2025.

**I - ficam limitadas a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação ou prestação;**

(...) (Destacou-se)



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, a própria Fiscalização promoveu a retificação do crédito tributário, conforme Termo de Reformulação do Lançamento às págs. 127/129, para adequar o valor da multa isolada exigida ao novo limite estabelecido pela Lei nº 25.378/25, por força do disposto no art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional (CTN).

### CTN

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da penalidade, 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 art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

### Lei nº 6.763/75

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

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

(...)

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a prefacial arguida. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 127/129. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Cássia Adriana de Lima Rodrigues (Revisora), Dimitri Ricas Pettersen e Emmanuelle Christie Oliveira Nunes.

**Sala das Sessões, 05 de novembro de 2025.**

**Cindy Andrade Moraes**  
**Presidente / Relatora**

D

25.409/25/3ª