

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 25.191/26/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.004382123-96
Impugnação: 40.010160090-88
Impugnante: Fibras Biguaçu Fabricação e Comércio de Embarcações Ltda
CNPJ: 14.162300/0001-81
Proc. S. Passivo: Fernanda Kosmos Lisboa Guimarães
Origem: DF/Uberaba

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. Correta a exigência 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.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

- falta de recolhimento do ICMS, no período de setembro de 2020, março, abril, novembro e dezembro 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 da República de 1988 (CR/88), c/c art. 5º, § 1º, item 11 da Lei nº 6.763/75.

Trata-se de empresa que exerce a atividade econômica de “Construção de embarcações para esporte e lazer” (CNAE 30.12-1/00).

A Emenda Constitucional (E.C.) nº 87/15, de 16/04/15, alterou a Constituição da República de 1988 (CR/88) e outorgou nova competência tributária aos Estados relacionada à incidência do fato gerador do Diferencial de Alíquotas (DIFAL)

nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto.

Assim, a partir de 01/01/16, as operações interestaduais, presenciais ou não, que destinarem bens e mercadorias a consumidor final não contribuinte do imposto localizado em Minas Gerais passam a constituir fato gerador do ICMS, devendo a parcela do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (DIFAL) ser dividida entre o Estado de origem e o de destino de acordo com as quotas estabelecidas na própria C.F (art. 99 nos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT).

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

- emissão de documentos fiscais, no período de setembro de 2020, março, abril, novembro e dezembro de 2021, sem o devido destaque do ICMS, em desacordo com o previsto na legislação.

Exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, Impugnação às págs. 25/38, com os argumentos a seguir, em síntese:

- relata que suas vendas são de operações internas e não interestaduais, portanto, não sujeitas ao ICMS/Difal, estabelecido pela Emenda Constitucional (EC) nº 87/2015, simplesmente pelo fato de realizarem as vendas e entregas das embarcações aos compradores em Biguaçu, estado de Santa Catarina (SC), local onde se encontra estabelecida a fábrica;

- informa que utiliza nas notas fiscais o Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) 5101;

- apresenta 5 (cinco) registros de embarcações, as quais comprova a propriedade, realizados nas capitânicas dos portos de Santa Catarina e Espírito Santo, ou seja, que os registros/inscrições ocorreram nesses Estados e não em Minas Gerais;

- exemplifica por meio de algumas notas fiscais que as mesmas possuem consignado em seu corpo que o local de entrega das embarcações ocorreu na sede da empresa em Biguaçu/SC, e que no Anexo 1 do Auto de Infração, coluna “R”, a Fiscalização apresenta uma planilha constando as operações como sendo presenciais, portanto, não sujeitas ao tributo em questão, ora cobrado;

- destaca que cumpre a legislação vigente em Santa Catarina cumprindo os tratamentos fiscais determinados pelo ente federado sob pena de afronta e consequentes multas, citando as legislações pertinentes de outros Estados brasileiros;

- menciona que a tradição, ou seja, a transferência da propriedade das embarcações consignadas nas notas fiscais consideradas no feito fiscal ocorreu, como

determinam as normas, após os registros, por seus proprietários, nas capitâneas dos portos de Santa Catarina;

- aduz que as notas fiscais eletrônicas devem ser emitidas pelos sistemas eletrônicos sem incorreções ou ilegalidades e que sequer conseguiriam emitir tais documentos fiscais de “vendas internas” sem preencherem os campos próprios com o CFOP 5.101 que caracteriza a venda interna;

- reitera que estão ausentes os termos que compõem a obrigatoriedade da exigência do tributo pela legislação mineira e pela E.C. nº 87/2015 que são a “remessa de mercadorias” em “operação interestadual”, portanto, não seria devido o imposto cobrado pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais – SEF/MG;

- salienta entendimento do Tribunal de Justiça de Minas Gerais - TJMG no sentido de que a venda presencial de mercadoria realizada diretamente no estabelecimento do fornecedor não configura operação interestadual apta a ensejar a exigência do ICMS/DIFAL, pois, afirma, que o fato gerador do imposto se concretiza no momento da tradição da mercadoria, no estado da empresa vendedora, sendo irrelevante o deslocamento do bem para outra unidade da Federação;

- requer o cancelamento do crédito tributário exigido, uma vez que as operações praticadas pela empresa em questão não são interestaduais, portanto, não estão sujeitas ao ICMS/DIFAL estabelecido pela E.C. nº 87/15 e pede a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização se manifesta às págs. 117/130, refutando as alegações da Defesa e pugnando pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Conforme relatado, autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

- falta de recolhimento do ICMS, no período de setembro de 2020, março, abril, novembro e dezembro 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 da República de 1988 (CR/88), c/c art. 5º, § 1º, item 11 da Lei nº 6.763/75.

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

- emissão de documentos fiscais, no período de setembro de 2020, março, abril, novembro e dezembro de 2021, sem o devido destaque do ICMS, em desacordo com o previsto na legislação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02.

Ressalta-se inicialmente, que a Autuada argui a nulidade do lançamento, sendo que sua fundamentação para tal alegação se confunde com o próprio mérito, sendo, portanto, assim tratada.

Esclareça-se, de início, que a Autuada, estabelecida no estado de Santa Catarina, construtora de embarcações para esporte e lazer, classificadas na NCM 8903, deixou de destacar e recolher o ICMS/DIFAL, incidente nas operações interestaduais de vendas realizadas a consumidores finais, não contribuintes do imposto, localizados no estado de Minas Gerais.

A matéria decorre do comando constitucional expresso nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da 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;

(...)

§ 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:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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".

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

microempresa ou empresa de pequeno porte estabelecida em outra unidade da Federação.

(...)

(Grifou-se)

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 a falta de recolhimento do ICMS/DIFAL se deve ao fato de que as operações em questão ocorreram de forma presencial, o que, no seu entendimento, importa no descabimento da exigência do diferencial de alíquotas.

Nesse sentido, pondera que não teria havido, *in casu*, a subsunção das operações autuadas à hipótese de incidência do DIFAL, uma vez que as mercadorias em questão foram retiradas, pelos próprios adquirentes, em seu estabelecimento situado no estado de Santa Catarina, fato este que, a seu ver, denota a caracterização de uma operação interna e não interestadual, conforme entende a Fiscalização.

No entanto, há que se ressaltar o fato de que a norma constitucional absolutamente não distingue se a operação em questão ocorreu de forma presencial ou não presencial, uma vez que, em ambos os casos, restou constitucionalmente determinada a repartição da arrecadação entre o Estado de origem e o Estado de destino.

Cabe lembrar, a propósito, que essa é exatamente a mesma regra que sempre prevaleceu nas operações e prestações realizadas entre contribuintes do imposto. Com efeito, tendo sido emitido documento fiscal em que figure como destinatário um contribuinte do ICMS estabelecido em outra unidade da Federação, a aplicação da alíquota interestadual há de ser observada independentemente de se tratar de operação presencial ou não presencial.

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

A toda evidência, o simples fato de a mercadoria haver sido retirada, pelo comprador, no próprio estabelecimento da Impugnante em outro Estado não é suficiente para descaracterizar a operação interestadual destinada a não contribuinte do ICMS, hipótese esta ensejadora da exigência do diferencial de alíquotas devido a Minas Gerais, a qual foi efetivamente constatada no caso em apreço.

Com efeito, tendo sido emitido documento fiscal em que figure como destinatário um contribuinte do ICMS estabelecido em outra unidade da Federação, a aplicação da alíquota interestadual há de ser observada independentemente de se tratar de operação presencial ou não presencial, ou de se tratar de operação de venda com transporte por conta do destinatário, ainda que o registro da embarcação tenha ocorrido no estado de Santa Catarina.

Não é demais lembrar que a nova regra constitucional inaugurada com a Emenda Constitucional nº 87/15, também quanto a esse aspecto, em nada difere do que já prevalecia nas operações interestaduais realizadas (no caso, sob cláusula FOB – *free on board*; em português, “livre a bordo”) entre contribuintes do imposto.

Nesse sentido, a diferença entre a disciplina anterior (aplicável entre contribuintes) e as novas regras (válidas quando o destinatário, situado em outra unidade da Federação, não é contribuinte do imposto) cinge-se, basicamente, à responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/DIFAL, a qual é atribuída, neste último caso, ao próprio remetente da mercadoria.

O simples fato de o comprador ter recebido o bem/mercadoria em outro Estado, ou ter sido responsabilizado pelo transporte do bem/mercadoria, não é suficiente para descaracterizar a operação interestadual destinada a não contribuinte do ICMS, cuja hipótese enseja a exigência do diferencial de alíquotas devido a Minas Gerais, e que foi efetivamente constatada nestes autos.

Também não procede o argumento da Defesa de que “não se poderia sequer emitir nota fiscal com CFOP 5.101 (venda interna) para destinatário estabelecido em outra unidade da federação”, com a justificativa de que “o sistema nacional de emissão não autoriza a emissão de nota fiscal, informando “erro””.

De fato, várias são as regras de validação na emissão de uma nota fiscal eletrônica, a fim de prevenir erros, mas essas regras não abarcam todas as possibilidades de incorreções, tanto que existem diversas autuações fiscais relativas a irregularidades na emissão de nota fiscal eletrônica.

Vale mencionar que a Autuada, ao emitir as notas fiscais objeto de autuação com a indicação de destinatários localizados no estado de Minas Gerais, cujo dado representa “operação interna”.

Considerando essa informação, o CFOP 5101 não seria mesmo rejeitado pelo sistema, embora tais dados tenham sido erroneamente informados, pois, na verdade, trata-se de operações interestaduais destinadas a consumidores finais mineiros não contribuintes de ICMS.

Ainda, pode-se afirmar que a Impugnante equivocou-se quanto à este processo, no intuito de comprovar a propriedade, anexando em sua defesa diversos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DANFEs incluindo dentre eles vários que não foram objeto da exigência fiscal, e ainda, anexando Registros/Inscrições de embarcações, descontextualizados, pois não estão relacionados nas notas fiscais do presente trabalho, tampouco, as datas constantes desses documentos que estão fora do período de cobrança compreendido entre setembro de 2020 a dezembro de 2021.

Pertinente registrar que no tocante a sujeição ativa, cabe ao Estado membro legislador de forma plena sobre a matéria reservada à norma geral, enquanto a União não exercer sua competência (CF/88: 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, 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 DESTE JULGAMENTO (2022), APLICANDO-SE A MESMA SOLUÇÃO EM RELAÇÃO ÀS RESPECTIVAS LEIS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL, PARA AS QUAIS A DECISÃO PRODUZIRÁ EFEITOS A PARTIR DO EXERCÍCIO FINANCEIRO SEGUINTE À CONCLUSÃO DESTE JULGAMENTO (2022), EXCETO O QUE DIZ RESPEITO ÀS NORMAS LEGAIS QUE VERSAREM SOBRE A CLÁUSULA NONA DO CONVÊNIO ICMS Nº 93/2015, CUJOS EFEITOS RÉTROAGEM 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.

(...)

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.

Vale ainda registrar que essa matéria já foi objeto de análise e julgamento no Conselho de Contribuinte de Minas Gerais – CCMG. Destaca-se, a título de exemplo, as decisões consubstanciadas nos acórdãos com ementas infratranscritas, em que a matéria envolve especificamente exigência do ICMS/DIFAL em que as mercadorias, (embarcações), são destinadas a consumidor final não contribuinte. Confira-se:

ACÓRDÃO 23.566/20/1ª

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 PELO VOTO DE QUALIDADE.

ACÓRDÃO 24.290/22/3ª

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS. CONSTATADA A FALTA DE RETENÇÃO E 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.

(...)

A legislação tributária mineira, para fins de caracterização da natureza da operação (se é interna ou se é interestadual), de venda destinada a consumidor final não contribuinte do imposto, deverá ser observado se o destinatário consignado no campo próprio da nota fiscal emitida que acobertar a operação está situado em outra unidade da federação, independentemente do local de entrega da mercadoria.

Ainda, o remetente da mercadoria, responsável pelo recolhimento do ICMS/DIFAL na operação destinada a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em outra unidade da Federação, deve observar a legislação da unidade Federada de destino da mercadoria, nos termos da Cláusula sexta do Convênio ICMS nº 93/15. Examine-se:

CONVÊNIO ICMS 93, DE 17 DE SETEMBRO DE 2015.

Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, na sua 247ª reunião extraordinária, realizada em Brasília, DF, no dia 17 de setembro de 2015, tendo em vista o disposto nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e no art. 99 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT da Constituição Federal, bem como nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), resolve celebrar o seguinte:

C O N V Ê N I O

Cláusula primeira. Nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, devem ser observadas as disposições previstas neste convênio.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cláusula segunda. Nas operações e prestações de serviço de que trata este convênio, o contribuinte que as realizar deve:

I - se remetente do bem:

a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na operação;

b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a operação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;

c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea "a" e o calculado na forma da alínea "b";

(...)

Cláusula sexta O contribuinte do imposto de que trata a alínea "c" dos incisos I e II da cláusula segunda, situado na unidade federada de origem, deve observar a legislação da unidade federada de destino do bem ou serviço.

(...)

(Grifou-se)

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.

Diante disso, conforme supra citado, a única legislação tributária estadual a ser aplicada às operações praticadas pela Impugnante é a prevista no estado de Minas Gerais, onde se encontram estabelecidos e identificados todos os destinatários não contribuintes das notas fiscais emitidas.

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, conforme 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. 215, inciso VI, alínea "f" do RICMS/02. Veja-se a legislação mencionada.

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;

(...)

(Grifou-se)

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;

(...)

(Grifou-se)

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive 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*:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Frederico Augusto Lins Peixoto e Mellissa Freitas Ribeiro.

Sala das Sessões, 05 de fevereiro de 2026.

**Gislana da Silva Carlos
Relatora**

**Geraldo da Silva Datas
Presidente / Revisor**

CSP