

Acórdão: 23.328/19/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001194160-59  
Impugnação: 40.010147799-27  
Impugnante: Clélio José Leão Santos Ltda  
IE: 001913893.00-30  
Proc. S. Passivo: Eduardo Arrieiro Elias/Outro(s)  
Origem: DFT/Belo Horizonte

**EMENTA**

**ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - FALTA DE RECOLHIMENTO - SIMPLES NACIONAL. Imputação fiscal de falta de recolhimento de ICMS devido a título de antecipação de imposto, correspondente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual, relativo à aquisição de mercadorias por microempresa/empresa de pequeno porte situada em Minas Gerais, proveniente de outra unidade da Federação, conforme previsto no art. 42, § 14 do RICMS/02. Entretanto restou configurado nos autos que a empresa exerce a atividade de prestação de serviços de próteses, não é contribuinte do ICMS, e portanto não se enquadra na hipótese da antecipação do recolhimento do diferencial de alíquota (DIFAL). Infração não caracterizada. Canceladas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75.**

**Lançamento improcedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre falta de recolhimento do ICMS devido a título de antecipação do imposto e relativo à diferença entre as alíquotas interna e interestadual (ICMS/DIFAL), em razão da aquisição de mercadorias de outra unidade da Federação para comercialização e industrialização, por contribuinte mineiro optante pelo regime de tributação do Simples Nacional, em desacordo com o art. 42, § 14 do RICMS/02, no período de 01/01/14 a 31/12/17.

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

Inconformado, o Impugnante apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 20/27, acompanhada dos documentos de fls. 29/51, com os argumentos infra elencados:

- entende que o lançamento fiscal é desprovido de fundamento legal, haja vista que é prestadora de serviços de confecção de próteses odontológicas, sujeito ao ISSQN, nos termos do item 4.14 da lista anexa à Lei Complementar nº (LC) nº 116/03;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- informa que não comercializa “ouro”, “prata” ou “parafusos”, mas que tais materiais são utilizados na confecção de próteses odontológicas mediante encomenda dos dentistas, observadas as exatas condições do paciente;

- destaca que em casos de destinatário final não contribuinte do imposto, como é o seu caso, e até a vigência da Emenda Constitucional (EC) nº 87/15, a alíquota a ser aplicada, em operações interestaduais, seria àquela vigente no estado do remetente, cabendo o imposto integralmente ao estado de origem.

- relata que após a EC nº 87/15, o diferencial de alíquotas do ICMS, será exigido nas vendas a consumidores finais não contribuintes, entretanto a responsabilidade pelo seu recolhimento é do remetente, nos termos art. 155, inciso VII, § 2º, alínea “b” da Constituição da República de 1988, (CR/88);

- requer o cancelamento do Auto de Infração.

Pede a procedência da impugnação.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 57/61, com as alegações a seguir transcritas:

- informa que a Autuada está enquadrada no regime de tributação do Simples Nacional e que realizou aquisições de mercadorias interestaduais, que foram tributadas pela alíquota de 4% (quatro por cento) no caso de mercadorias importadas, ou 12% (doze por cento) nas demais mercadorias;

- sustenta que caso os produtos sejam adquiridas dentro do estado de Minas Gerais, a alíquota (interna) de tais mercadorias seria de 18%, (dezoito por cento);

- aduz que a entrada destas mercadorias em operação interestadual, caso sejam aplicadas as respectivas alíquotas interestaduais, traria um custo menor para o adquirente em comparação com a mesma compra em operação realizada dentro do estado de Minas Gerais, conforme constatado pelo Fisco, sendo mais vantajoso para o sujeito passivo tal procedimento;

- ressalta que mesmo aquele que possui inscrição estadual, como é o caso da Autuada, não necessariamente pode ser considerado contribuinte do ICMS e tal fato jamais foi ignorado pela Fiscalização;

- destaca que o cerne da questão do Auto de Infração em exame, consiste no fato de que a Autuada, realizou aquisições de mercadorias de fora do estado de Minas Gerais valendo-se da alíquota interestadual, quando o correto seria a alíquota interna do estado de origem, pois ele estaria na condição consumidor final;

- entende que houve vantagem obtida pela Autuada, ao usufruir da condição de contribuinte do ICMS, uma vez que beneficiou-se da alíquota interestadual, conseguindo dessa um preço mais baixo na compra destas mercadorias.

Pede a procedência do lançamento.

---

### **DECISÃO**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme relatado a autuação versa sobre falta de recolhimento do ICMS devido a título de antecipação do imposto e relativo à diferença entre as alíquotas interna e interestadual (ICMS/DIFAL), em razão da aquisição de mercadorias em outra unidade da Federação para comercialização e industrialização, por contribuinte mineiro optante pelo regime de tributação do Simples Nacional, em desacordo com o art. 42, § 14 do RICMS/02, no período de 01/01/14 a 31/12/17.

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

Inicialmente, para deslinde da questão tratada nos autos é de suma importância, apurar se a Autuada adquiriu as mercadorias/produtos na condição de consumidora final, contribuinte ou não do ICMS, com o objetivo de realizar a industrialização ou a sua comercialização.

Importante registrar que conforme comprovante de inscrição e de situação cadastral da Autuada, colacionado às fls. 33 é possível verificar que há somente a indicação de uma atividade cadastrada, qual seja, “serviços de prótese dentária”.

No mesmo sentido, o contrato social da empresa, acostado às fls. 35/40, consta como objetivo social a “exploração de serviços de prótese dentária.

Ressalta-se, por oportuno, que restou configurado nos autos que a Autuada presta serviços de prótese, conforme notas fiscais anexadas às fls. 42/47.

Por fim, a Fiscalização assevera que não ignora o fato de que a Impugnante ter inscrição estadual não lhe atribui a condição de contribuinte, nos termos da Manifestação Fiscal de fls. 60.

Diante de todos os documentos carreados nos autos é possível concluir que a Autuada exerce somente a atividade de exploração de serviços de próteses, com o que, não é contribuinte do ICMS.

Dessa forma, para o caso em exame não se enquadra na hipótese da antecipação do recolhimento do DIFAL.

Outro ponto que restou incontroverso, trata da destinação das mercadorias/produtos que foram adquiridos pela Impugnante, a qual em sua impugnação, destaca que todas seriam utilizadas na exploração de serviços de próteses, hipótese não combatida pela Fiscalização, ou seja, adquiriu as mercadorias como consumidora.

A Fiscalização destaca que a aquisição das mercadorias em operação interestadual, seria um procedimento mais vantajoso para a Autuada.

Enfatiza que houve uma vantagem obtida pelo sujeito passivo, uma vez que conseguiu um preço mais baixo na compra das mercadorias.

Todavia razão não assiste à Fiscalização.

Salienta-se por oportuno, que não há como sustentar o lançamento no fato de que a aquisição das mercadorias em operações interestaduais seja mais favorável ao

adquirente, haja vista que tal situação é plenamente permitida pelo ordenamento jurídico brasileiro.

No caso dos autos restou comprovado que a Autuada realizou a aquisição das mercadorias oriundas de outros estados e não era contribuinte do ICMS, e reitera-se, por oportuno que fatos narrados não se enquadram na hipótese de antecipação do recolhimento do ICMS a título de diferencial de alíquotas (DIFAL).

Imprescindível registrar que as ocorrências objeto do presente lançamento, são regulamentados por duas normas, face as modificações provenientes da EC nº 87/15, que demanda a análise em 2 (dois) momentos distintos.

O primeiro momento refere-se à data anterior ao início da vigência da Emenda Constitucional nº 87/15 que nos termos de seu art.3º, iniciou-se em 2016.

Neste período a legislação de regência previa que nas vendas/operações destinadas para não contribuinte do ICMS, mesmo que em operações interestaduais, o imposto seria devido somente ao estado de origem, nos termos do art. 155, inciso-II § 2º, inciso VII da CR/88, confira-se:

CR/88

Art. 155 (...)

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele; (grifou-se).

Após o início da vigência da EC nº 87/15, passou a ser devido a repartição do DIFAL entre o estado de origem e o de destino, e definiu-se que nos casos em que a operação fosse destinada a consumidor não contribuinte do imposto, a responsabilidade do recolhimento foi atribuída ao remetente, nos termos do art. 155, inciso II, § 2º, inciso VII c/c inciso VIII, alínea “ b” da CR/88, devendo ser observado o período de transição previsto no art. 2º da citada emenda constitucional, que inclui o art. 99 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, examine-se:

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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015) (Produção de efeito);

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: (grifou-se).

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto. (Grifou-se).

### ADCT

Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção:

I - para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem;

II - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem;

III - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem;

IV - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem;

V - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino.

Dessa forma, nos termos da legislação vigente, é possível concluir que em relação ao período compreendido entre 01/01/14 a 31/12/15, aplicando-se ao caso em exame, uma vez que o destinatário das mercadorias era consumidor final e não

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contribuinte do imposto, este somente seria ao estado de origem, e portanto o estado de Minas Gerais, destinatário dos produtos, não tinha legitimidade ativa à nenhuma parte deste tributo.

Relativamente aos fatos geradores que ocorreram entre 01/01/16 a 31/12/17, seria devido a partilha do DIFAL entre os estados de origem e destino, mas a responsabilidade pelo recolhimento seria somente do remetente, ou seja, ainda que fosse devido algum valor ao estado de Minas Gerais, a responsabilidade de recolher o imposto seria apenas do remetente.

Denota-se que os fundamentos utilizados pela Fiscalização para lançar o crédito tributário não possuem amparo na legislação, uma vez que não se enquadra na hipótese de antecipação do recolhimento do DIFAL.

Reitera-se que mesmo ao teor da legislação de regência, o lançamento também carece de amparo jurídico, haja vista que somente o remetente poderia ser responsabilizado pelo recolhimento da cota parte que caberia ao estado de Minas Gerais (destinatário das mercadorias), referente aos fatos geradores do período compreendido entre janeiro de 2016 a dezembro de 2017.

Assim, verifica-se que o Auto de Infração em exame, carece de amparo jurídico, devendo ser canceladas as exigências fiscais.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Eduardo Arrieiro Elias e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marco Túlio da Silva (Revisor) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

**Sala das Sessões, 09 de julho de 2019.**

**Marcelo Nogueira de Moraes**  
**Relator**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior**  
**Presidente**

CS/T