

Acórdão: 24.422/22/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002474484-84  
Impugnação: 40.010154923-89  
Impugnante: Bodysshopping Suplementação Esportiva Eireli  
CNPJ: 24.427376/0001-45  
Origem: DF/Teófilo Otoni

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA (FEM).** Constatado que a Autuada não recolheu o ICMS/ST relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria - FEM (adicional de dois pontos percentuais na alíquota do imposto), nos termos do art. 12-A, § 5º da Lei nº 6.763/75. Corretas as exigências do ICMS/ST relativo ao FEM e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**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 Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação da falta de destaque/recolhimento; destaque a menor sem recolhimento e destaque sem recolhimento do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (ICMS/DIFAL) devido, nos termos do art. 5º, § 1º, item 11 da Lei nº 6.763/75, em decorrência das operações interestaduais de vendas de produtos para consumidor final não contribuinte do imposto, estabelecidos neste estado, no período de 01/09/19 a 30/06/21.

Versa, também, sobre a cobrança do adicional relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), previsto para as operações interestaduais que tenham como destinatário consumidor final, contribuinte ou não do imposto, conforme art. 12-A, § 5º da Lei nº 6.763/75.

Está sendo exigido o ICMS/DIFAL e o ICMS/FEM, acrescido da respectiva Multa de Revalidação, por descumprimento da obrigação principal de recolher o imposto, prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, Impugnação às fls. 25/33, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 49/63.

### **DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação da falta de destaque/recolhimento; destaque a menor sem recolhimento e destaque sem recolhimento do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (ICMS/DIFAL) devido, nos termos do art. 5º, § 1º, item 11 da Lei nº 6.763/75, em decorrência das operações interestaduais de vendas de produtos para consumidor final não contribuinte do imposto, estabelecidos neste estado, no período de 01/09/19 a 30/06/21.

Versa, também, sobre a cobrança do adicional relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), previsto para as operações interestaduais que tenham como destinatário consumidor final, contribuinte ou não do imposto, conforme art. 12-A, § 5º da Lei nº 6.763/75.

Está sendo exigido o ICMS/DIFAL e o ICMS/FEM, acrescido da respectiva Multa de Revalidação, por descumprimento da obrigação principal de recolher o imposto, prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

No que se refere ao ICMS/DIFAL, 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,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

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:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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:

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, assim dispõe:

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.

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.

Exige, ainda, a Fiscalização, o adicional de dois pontos percentuais na alíquota prevista para a operação interna em Minas Gerais, conforme prevê o Decreto nº 46.927/15 e o art. 12-A, § 5º da Lei nº 6.763/75, que assim dispõe:

Lei nº 6.763/75

Art. 12-A. Fica estabelecido, para os fins do disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República, com vigência até 31 de dezembro de 2019, o adicional de dois pontos percentuais na alíquota prevista para a operação interna que tenha como destinatário consumidor final, contribuinte ou não do imposto, com as mercadorias abaixo relacionadas, inclusive quando a alíquota for fixada no regulamento do imposto:

(...)

§ 5º O disposto neste artigo aplica-se também às operações interestaduais que destinem mercadorias ou bens 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.

A Impugnante alega, em sua Defesa, em síntese:

- que a exigência do ICMS/DIFAL é inconstitucional quando o destinatário for o consumidor final não contribuinte do ICMS em razão da inexistência da norma complementar, fundamentando no art. 146, III, alínea "a", da CF/88 que exige que as normas gerais em matéria tributária sejam veiculadas por meio de lei complementar de competência do Congresso Nacional e em trechos do Parecer no 1226/2015, da Assessoria Jurídica do CONFAZ;

- que a EC nº 87/15 criou nova hipótese de incidência não contemplada pela Lei Complementar nº 87/96.

- que há erro na apuração do DIFAL/ICMS e do FEM, na medida que a alíquota interna está sendo aplicada sobre o valor da mercadoria sem a exclusão do ICMS da operação interestadual

- que a cobrança do adicional de alíquota referente ao FEM é indevida, pois a autuada não comercializa produtos elencados no art. 12-A da Lei no 6763/1975 e do art. 20 do Decreto no 46.927/2015, uma vez que os complementos alimentares comercializados pela Impugnante (NCM 2106.90.30) não se enquadrariam na definição de "alimentos para atletas" como disposto no art. 12-A, inciso VII, da Lei Estadual no 6763/1975, regulamentado pelo art. 20, inciso VII, do Decreto 46.927/2015, uma vez que:

a) os produtos comercializados recebem a denominação de "complementos alimentares" pela Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM);

b) nem mesmo na Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA tais produtos são classificados como "alimentos para atletas", mas sim como suplementos alimentares, conforme Resolução da Diretoria Colegiada - RDC NO 243, de 26 de julho de 2018, a qual inclusive revogou expressamente a Resolução da Diretoria Colegiada - RDC - no 18, de 27 de abril de 2010, da Agência Nacional de Vigilância Sanitária —ANVISA

- que entre 26 de julho de 2018, data de revogação da Resolução da Diretoria Colegiada - RDC - no 18/2010, e 10 de setembro de 2020, quando houve a alteração da redação do inciso VII, do art. 20, do Decreto no 46.927/2015, pelo art. 10 do Decreto no 48.033, de 10 de setembro de 2020 não havia definição sobre o conceito de "alimentos para atletas", de modo que não pode ser exigido o adicional de alíquota FEM sobre os

citados produtos, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade, visto que o tipo tributário, descrição material da exação, há de ser um conceito fechado, seguro, exato, rígido, preciso e reforçador da segurança jurídica;

- que é necessário a revisão da autuação, para excluir o adicional de alíquota FEM sobre a comercialização de bonés, camisetas, copos, coqueteleiras, uma vez que tais produtos e mercadorias não se encontram contempladas no rol previsto no art. 12-A da Lei Estadual no 6763/1975 e nem no art. 20, do Decreto 46.927/2015;

- pede pela procedência da sua impugnação.

A Fiscalização se manifesta, sob os seguintes argumentos:

- que os incisos VII e VIII do § 2º do art. 55 da Constituição da República de 1988 (CF/88), com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 87/2015, dispõem que, 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 a diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual, bem como definem o responsável pelo recolhimento do ICMS;

- que, de fato, segundo a Constituição da República, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária. No entanto, cabe ao estado membro legislar de forma plena sobre a matéria reservada à norma geral, enquanto a União não exercer sua competência (art. 24, inciso I, § 3º):

- que, 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.

- que, dessa forma, o estado de Minas Gerais, exercendo sua competência legislativa, introduziu a matéria tanto na Lei nº 6.763/75, art. 5º, § 1º, item 11 e art. 12, § 1º e o Regulamento do ICMS/MG trata de forma minudente a matéria, no art. 1º, inciso XII e art. 43, § 8º, II e art. 55, § 6º, inciso III);

- que, diante do exposto, nos termos do disposto no inciso III do § 6º do art. 55 do RICMS/02, anteriormente transcrito, incumbe à Impugnante o dever de recolher o ICMS/DIFAL devido a Minas Gerais, observada, para fins de definição da base de

cálculo, as disposições contidas no art. 43, § 8º, inciso II, do citado Regulamento.

- que, conforme demonstrado na Planilha do Anexo 2 do Auto de Infração, os cálculos foram feitos em conformidade com o art. 43, §§ 8º e 9º do Decreto nº 43.080/02 e seguiram a Orientação Tributária DOLT/SUTRI nº 002/2016.

- que a fórmula descrita no Relatório Fiscal atende às regras estabelecidas na legislação e que as fórmulas utilizadas podem ser visualizadas na planilha do Anexo 2.

- que o adicional de alíquota previsto no § 1º do art. 82 do ADCT e instituído em Minas Gerais por meio do art. 12-A da Lei nº 6.763/75, com a finalidade de financiar o Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), também se aplica às operações interestaduais que destinem bens e mercadorias (listados no referido dispositivo legal) a consumidor final, contribuinte ou não do ICMS, localizado neste estado, relativamente ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, conforme o § 5º do art. 12-A ;

- que, dessa forma, correta a utilização da alíquota interna acrescida de dois pontos percentuais (2%) para calcular o imposto relativo ao diferencial de alíquota incidente sobre as operações interestaduais que destinaram alimentos para atletas a consumidor final situado em Minas Gerais.

- que não foi cobrado o adicional de 2% sobre bonés, coqueteleiras, apenas sobre os “produtos alimentares para atletas” como pode ser verificado na planilha constante do Anexo 2 na aba 08.001.001.

- que o Decreto nº 48.033/20 considerou a relação de alimentos para atletas contida na RDC nº 18/2010 e assegurou legalmente a exigência do FEM no período entre 27/07/18 e 01/09/20;

- traz o conceito de alimentos para atletas existente e definido pela ANVISA por meio da Resolução de Diretoria Colegiada n.º 18/2010 e acrescenta que a resolução posterior formulada pela ANVISA, a RDC nº 243/2018, deu uma roupagem ampla expandindo os procedimentos visando um maior controle como a extensa gama de rotulagem, a melhor definição da composição detalhada dos ingredientes, a melhor definição dos critérios com limites máximos para ingestão, o indicativo dos malefícios pelo uso excessivo, as adequações de registro, etc;



- que ao final da publicação, a Resolução atual revogou a anterior de nº 18/2010 amparadora do conceito de “alimentos para atletas”, mas em nenhum momento desconsiderou tais conceitos já consolidados, apenas expandiu e inovou novos procedimentos com tais produtos.
- que na planilha do Anexo 2, aba 08.001.001, verifica-se que os itens comercializados pela Autuada, para os quais foi exigido o adicional de 2% (FEM), encaixam-se perfeitamente na definição de alimentos para atletas trazida pelo Decreto nº 48.033/20.
- pede pela procedência do lançamento.

Note-se, conforme provas constantes dos autos e manifestação do Fisco, que, de fato, não foi cobrado o adicional de 2% (dois por cento) sobre bonés, camisetas, copos, coqueteleiras, mas apenas sobre os “*produtos alimentares para atletas*”, como pode ser verificado na planilha constante do Anexo 2 do AI, na aba 08.001.001.

Importante ressaltar, ainda, que na referida planilha do Anexo 2, aba 08.001.001, verifica-se que os itens comercializados pela Autuada, para os quais foi exigido o adicional de 2% (dois por cento), relativamente ao FEM, encaixam-se perfeitamente na definição de alimentos para atletas, trazida pelo Decreto nº 48.033/20.

Assim, corretas as exigências referentes ao ICMS/DIFAL e o ICMS/FEM, bem como Multa de Revalidação, por descumprimento da obrigação principal de recolher o imposto, prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Thiago Álvares Feital (Revisor), Gislana da Silva Carlos e Dimitri Ricas Pettersen.

**Sala das Sessões, 07 de dezembro de 2022.**

**Cindy Andrade Morais**  
**Presidente / Relatora**

IS/D