

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.393/23/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002558797-23  
Impugnação: 40.010155058-21  
Impugnante: Gilber Materiais Para Construção Ltda  
CNPJ: 04.421295/0001-20  
Proc. S. Passivo: André Delduca Cilino/Outro(s)  
Origem: DF/Uberaba

### **EMENTA**

**ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS.** Constatada a falta 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. Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.**

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL - FALTA DE INDICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/DIFAL.** Imputação fiscal de ausência da inserção do valor correspondente à base de cálculo do ICMS/DIFAL nas respectivas notas fiscais emitidas pela Autuada. **Exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75. Entretanto, tal penalidade deve ser excluída do crédito tributário, por inexistir o descumprimento da obrigação acessória prevista no dispositivo legal. Infração não caracterizada.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS, no período de 01/11/17 a 30/11/21, 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.

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

Versa ainda, o presente lançamento, sobre a falta de indicação da base de cálculo do ICMS/DIFAL.

Exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO 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, c/c art. 5º, § 1º, item 11 da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 20/41, acompanhada dos documentos de fls. 42/79. Requer ao final a procedência da impugnação.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 81/97, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

---

### ***DECISÃO***

#### **Da Preliminar**

##### **Da Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

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.

Induidoso 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, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos ao Autuado todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

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 01/11/17 a 30/11/21, 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Versa ainda, o presente lançamento, sobre a falta de indicação da base de cálculo do ICMS/DIFAL.

Exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75.

A presente cobrança é devida em decorrência do que dispõe o art. 155, § 2º, incisos VII e VIII da Constituição da República, c/c art. 5º, § 1º, item 11 da Lei nº 6.763/75.

Inicialmente cabe uma análise das operações comerciais realizadas pela Autuada e objeto da impugnação apresentada.

A Impugnante, estabelecida na cidade de Mococa, estado de São Paulo, efetivou a venda de diversas mercadorias (materiais de construção) para adquirentes não contribuintes do imposto, neste caso representados por pessoas físicas e igrejas evangélicas.

Estas operações foram devidamente formalizadas por meio da emissão, pela Impugnante, das respectivas Notas Fiscais Eletrônicas (NF-es) que consumaram estas vendas.

Observa-se que em todas as notas fiscais eletrônicas emitidas pela Impugnante, de forma correta, consignou-se no campo próprio destinado a informações do destinatário da mercadoria, além de sua identificação (CPF para as pessoas físicas e CNPJ para as igrejas) a identificação exata do endereço destes adquirentes destinatários.

Ao mesmo tempo informou, nestas mesmas notas fiscais emitidas, que o local de entrega da mercadoria seria o endereço da própria empresa vendedora (a própria Impugnante).

Aduz a Impugnante, portanto, tratar-se de operações presenciais, pois os compradores retiraram a mercadoria dentro do seu estabelecimento comercial e entende que as operações de venda por ela praticadas foram de natureza interna (dentro do estado de São Paulo) e não interestaduais (apesar dos destinatários identificados serem estabelecidos no estado de Minas Gerais).

Ora, a interpretação da Impugnante não tem qualquer respaldo nos ditames e normas do que estabelece a legislação tributária de Minas Gerais.

Segundo 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.

Ademais, o fato de o destinatário, não contribuinte do ICMS, domiciliado neste estado, estabelecer que a entrega da mercadoria ocorra em estado diferente do mineiro, onde é estabelecido, não descaracteriza a operação como interestadual.

Tais operações restarão caracterizadas como interestaduais bastando se na nota fiscal eletrônica emitida estiver consignado como destinatário não contribuinte localizado em outra unidade da Federação, devendo ser utilizado para estas operações o Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) adequado: 6.108 (venda destinada a não contribuinte).

Este entendimento, supra descrito, que define a natureza da operação como sendo interestadual de acordo com o endereço do destinatário consignado na nota fiscal emitida e não de acordo com o local de entrega da mercadoria, encontra-se exaustivamente elucidado em diversas consultas realizadas por contribuintes a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais - SEF/MG.

Nas respostas técnicas a estas consultas, os órgãos competentes (DOT/DOLT/SUTRI) esclarecem este assunto de forma completa e definitiva, não restando qualquer dúvida quanto a sua interpretação e aplicação.

Poder-se-ia, neste sentido, citar a Consulta de Contribuinte nº 051/18, a Consulta de Contribuinte nº 196/18 e a Consulta de Contribuinte nº 132/20, todas bastante representativas quanto ao entendimento aqui defendido.

Veja-se, por exemplo, parte da resposta proferida na Consulta de Contribuinte nº 132/20, que realizou sobre este tema abordagem bastante detalhada:

(...) O fato do destinatário, não contribuinte do ICMS, domiciliado em outro estado, estabelecer que a entrega da mercadoria ocorra neste Estado não descaracteriza a operação como interestadual. Tais operações restarão caracterizadas se na nota fiscal eletrônica emitida estiver consignado destinatário localizado em outra unidade da Federação. Neste sentido, vide a Consulta de Contribuinte nº 051/2018.

(Grifou-se)

Cumpré ainda registrar, que a SEF/MG, após a publicação da Emenda Constitucional (EC) nº 87/15, que inovou ao criar novo fato gerador do ICMS (“operações interestaduais que destinem mercadorias a consumidor final não contribuinte do imposto”), elaborou a Orientação Tributária DOLT/SUTRI nº 002, de 13/01/16, justamente com o intuito de esclarecer e orientar os contribuintes, pois tratava-se de norma tributária nova e que poderia gerar muitas incertezas e dúvidas quando fosse realizada sua efetiva aplicação nas operações vindouras.

Já naquele momento (janeiro de 2016), a Orientação Tributária nº DOL/SUTRI nº 002/16 procurou antecipar a questão que é objeto da impugnação ao Auto de Infração em exame, a fim de que os contribuintes (externos ou internos) que viessem a efetuar tais operações a utilizassem como diretriz e arcabouço jurídico tributário.

Transcreve-se a seguir a resposta dada pela Orientação Tributária à pergunta nº 7:

7 - Na hipótese de venda realizada presencialmente em Minas Gerais por estabelecimento varejista a pessoa física domiciliada em outro Estado, será devido o diferencial de alíquota?

(...)

Tais operações interestaduais restarão caracterizadas se na nota fiscal eletrônica emitida estiver consignado destinatário localizado em outra unidade da Federação, caso em que o diferencial de alíquota deverá ser recolhido ao Estado descrito no documento fiscal.

(Grifou-se)

Percebe-se, portanto, que a legislação tributária do estado de Minas Gerais há muito tempo (janeiro de 2016) já formou seu entendimento a respeito das operações praticadas pela Impugnante: não importa se a venda é presencial ou não presencial. A operação será considerada interestadual se na nota fiscal emitida o destinatário estiver localizado em outra unidade da Federação.

Aliás, é fundamental salientar que, como relata a impugnante, a EC nº 87/15 é oriunda do Projeto de Emenda Constitucional (PEC) nº 197/12 (PEC do Comércio Eletrônico) e que esta trazia a expressão “...realizadas de forma não presencial...”, quando se referia às operações que deveriam ser contempladas pela norma legislativa.

Entretanto, verifica-se que a EC nº 87/15 atingiu um universo de contribuintes muito maior do que o do segmento original (comércio eletrônico), alcançando toda e qualquer operação e prestação destinada a não contribuinte do ICMS.

Oportuno esclarecer, que a expressão supra descrita na PEC nº 197/12, (“realizadas de forma não presencial), não foi incorporada pela EC nº 87/15 e nem pelo próprio Convênio ICMS nº 93/15, o que deixou claro que o legislador ao elaborar a norma constitucional não tinha a intenção de distinguir ou fazer a separação entre estas operações (presenciais ou não), mas sim atingir todas as operações interestaduais destinadas a não contribuintes do imposto.

Argui também a Impugnante que a EC nº 87/15 estabeleceu um fato gerador distinto para as operações tributadas pelo ICMS/DIFAL: “a *destinação das mercadorias*”, diferente do fato gerador previsto para as operações próprias que é “o momento da saída da mercadoria”.

Mais uma vez a Impugnante se confunde.

Nos termos do art. 11, inciso I, alínea “a” da Lei Complementar (LC) nº 87/96 (Lei Kandir), responsável por dispor sobre a aplicação do ICMS nos Estados e no Distrito Federal (DF), o local da operação, para fins de cobrança e definição do estabelecimento responsável é o do estabelecimento onde se encontre a mercadoria, no momento da ocorrência do fato gerador. Confira-se:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

LC n° 87/96

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;

(Grifou-se)

A mesma Lei Kandir também estabelece o momento da ocorrência do fato gerador do ICMS, conforme inciso I do art. 12, infrareproduzido:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

(...)

(Grifou-se)

Esses dispositivos legais supracitados são normas gerais de tributação do ICMS que uniformizam diretrizes para a instituição deste imposto estadual para todos os estados membros e o Distrito Federal.

Servem para evitar a guerra fiscal, dirimir contradições quanto a sua aplicação nos diversos entes federativos impedindo o conflito de competência e a bitributação no âmbito deste imposto.

Sob a proteção de tal arcabouço jurídico, ainda que o advento da EC n° 87/15 tenha alterado a sistemática das operações interestaduais do ICMS destinadas a consumidor final, as normas gerais de tributação do ICMS anteriores e que já se aplicavam as operações interestaduais permanecem em plena validade jurídica, uma vez que são consubstanciadas em lei complementar, em consonância, portanto, ao que estabelece o art. 146, incisos I a III, alínea “a” e art. 155, § 2º, inciso XII, ambos da Constituição da República de 1988 – CR/88.

Oportuno registrar que o fato gerador do ICMS/DIFAL pela legislação tributária mineira, está definido no item 11, § 1º do art. 5º da Lei n° 6.763/75. Confira-se:

Lei n° 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:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;"

(Grifou-se)

Ressalta-se que a legislação tributária mineira não alterou em nada a definição do fato gerador do ICMS/DIFAL, já previsto na EC nº 87/15 e incorporado ao inciso VII do § 2º do art. 155 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 - CRFB/88, a saber:

CRFB/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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

§ 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)

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:

(...)

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

(...)

Assim, a partir de todo o embasamento legal retro apresentado, verifica-se que o fato gerador ocorre no momento da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte e que, em se tratando de operação interestadual destinada a não contribuinte do imposto localizado neste estado (caso da Impugnante), o fato gerador é consumado quando há uma definição por parte do remetente pela operação

interestadual, já que as operações de natureza interna não são alcançadas pelo ICMS/DIFAL.

Ora, como já anteriormente explicado, a natureza da operação interestadual é definida pela respectiva emissão da nota fiscal eletrônica, que deverá obrigatoriamente acobertar a operação.

Salienta-se que a nota fiscal é o documento que espelha o negócio jurídico realizado entre o vendedor e o comprador e define o tipo de operação (interna ou interestadual) de circulação da mercadoria. No caso em apreço é incontroverso que os adquirentes das mercadorias transacionadas são todos não contribuintes do imposto (pessoas físicas e igrejas) e, portanto, cabe a Impugnante, como remetente, a responsabilidade pelo pagamento do ICMS/DIFAL devido nestas operações, conforme estabelece o inciso II, § 3º do art. 14 da Lei nº 6.763/75.

Neste sentido não tem qualquer fundamento a interpretação que a Impugnante realiza sobre o fato gerador do ICMS/DIFAL.

A Defesa entende que não pode ser considerada responsável pelo pagamento do tributo, pois não praticou o fato gerador previsto: “a destinação da mercadoria para outros estados”.

Reconhece que efetuou a venda da mercadoria para destinatário não contribuinte do imposto localizado no estado de Minas Gerais, entretanto apresenta os seguintes argumentos, infrareproduzidos:

- entende que o fato gerador ocorre no momento da destinação da mercadoria;
- sustenta que não participou do fato gerador, pois até o momento da saída da mercadoria de seu estabelecimento não tinha conhecimento de sua destinação não tendo ciência do transporte das mercadorias para outro estado, que ocorreu por conta e ordem do adquirente;
- conclui que desse modo não pode ser enquadrada como sujeito passivo da obrigação de pagar o tributo.

Entretanto razão não lhe assiste.

A definição legal do fato gerador do ICMS/DIFAL previsto pela EC nº 87/15 não tem qualquer relação com o entendimento apresentado pela Impugnante.

A Autuada, ao tentar se eximir de sua obrigação principal de recolher o tributo, distorce totalmente a definição do fato gerador do ICMS DIFAL.

A Impugnante realizou diversas vendas para destinatários não contribuintes do ICMS localizados no estado de Minas Gerais;

Os endereços destes destinatários estão perfeitamente identificados nas respectivas notas fiscais emitidas, o que resulta incontroverso que os adquirentes são não contribuintes do ICMS, domiciliados, residentes e estabelecidos em Minas Gerais;

Observando-se os fatos supra apresentados, todos praticados pela Impugnante, não há qualquer dúvida quanto a sua participação na sujeição passiva e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

obrigação de pagar o imposto, pois as operações por ela realizadas se adequam perfeitamente aos ditames legais que definem o fato gerador do ICMS/DIFAL.

Por fim, cabe aqui ressaltar que, como já explicado pela Consulta de Contribuinte nº 132/20, o fato de a mercadoria ser retirada pelo comprador e ocorrer sua entrega no próprio estabelecimento da Impugnante não é suficiente para descaracterizar a operação como interestadual, pois foi claramente constatado no caso em apreço que todos os destinatários informados nas correspondentes notas fiscais emitidas são residentes, domiciliados e estabelecidos no estado de Minas Gerais.

A Autuada traz consultas respondidas pelas Secretarias de Estado de Fazenda dos estados de São Paulo e Santa Catarina (SEFAZ/SP e SEF/SC) além de outras jurisprudências que, segundo avalia, analisam operações idênticas ao caso em questão e possuem entendimento diverso, pois consideram tais operações como de natureza interna e não interestadual, e requer que o mesmo entendimento exposto nestas respostas seja aplicado ao seu caso.

Não cabe acolhimento ao pedido da Impugnante.

Reitera-se, por oportuno, que o critério que define se a operação é interna ou interestadual é o da circulação jurídico/econômica da mercadoria descrita no documento fiscal emitido para o acobertamento da respectiva operação, ou seja: o aspecto espacial relacionado ao efetivo fluxo seguido pela mercadoria, da entrega pelo vendedor até o comprador, levando-se em conta o local onde se situar o estabelecimento do vendedor e o endereço de domicílio ou residência do comprador, considerando-se sempre, para isto, as informações expressamente contidas no documento fiscal.

Portanto, verifica-se, facilmente, que as operações realizadas pela Impugnante preenchem todos os requisitos trazidos pela legislação tributária para serem classificadas como interestaduais.

A partir desta óbvia constatação não há como a Impugnante se eximir de sua responsabilidade tributária, como remetente, de recolher o ICMS/DIFAL devido nestas operações.

Ademais, conforme disposto na Cláusula sexta do Convênio ICMS nº 93/2015, o remetente da mercadoria, responsável pelo recolhimento do ICMS DIFAL na operação destinada a consumidor final não contribuinte do imposto localizado em outra unidade da Federação, deve observar a legislação da unidade federada de destino da mercadoria. Confira-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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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)

Diante disso, 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.

Por fim, a Defesa argumenta que o estado de Minas Gerais, ao considerar operações internas como interestaduais pelo simples fato de o destinatário estar localizado em outro estado, teria que instalar inúmeros postos de fiscalização nas suas entradas a fim de identificar todas as compras realizadas em outros estados e cobrar o ICMS/DIFAL das empresas remetentes.

Entretanto, tal argumento não merece prosperar.

Percebe-se nesta argumentação da Impugnante um objetivo único: tentar descaracterizar, a todo custo, as operações por ela praticadas como sendo interestaduais, já que no caso em exame, tem consciência que a luz da norma tributária, não há outra interpretação a ser realizada, e que assim sendo consideradas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(interestaduais), será corretamente atribuída à impugnante a responsabilidade que lhe é devida: recolher o ICMS/DIFAL.

Quanto à necessidade de instalação de postos de fiscalização, ressalta-se que se trata de assunto pertinente a administração pública do estado de Minas Gerais, de competência única e exclusiva do estado.

Isso posto, a Contribuinte Autuada é responsável pelo recolhimento do ICMS/DIFAL devido a Minas Gerais, conforme previsão do art. 14, § 3º, inciso II da Lei nº 6.763/75 e art. 55, § 6º, inciso III do Decreto 43.080/02 (RICMS/02). Examine-se:

### 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:

(...)

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.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE 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.

### RICMS/02

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".

(...)

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.

Reitera-se, por oportuno, que a Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto foi exigida nos exatos termos estabelecidos pela legislação tributária deste Estado – art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Sua aplicação está rigorosamente restrita aos dizeres da previsão legal, não cabendo qualquer outra interpretação senão a literal.

Nesse sentido é indispensável ater-se ao Código Tributário Nacional (CTN) que, no seu art. 111, estabelece os casos em que a interpretação da legislação tributária deverá ser interpretada literalmente. Veja-se:

### CTN

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias."

(Grifou-se)

A redução do valor da multa de revalidação para um patamar inferior ao previsto pelo dispositivo legal importa em exclusão de parte do crédito tributário devido pela Impugnante, e não há qualquer previsão legal descrita na legislação tributária mineira que autorize a redução destes valores.

Portanto, correta a multa de revalidação exigida nos autos.

Não obstante, em relação à multa isolada, apresenta-se conclusão diversa.

Como é pacífico na doutrina e jurisprudência, as relações tributárias regem-se pelo princípio da estrita legalidade, especialmente em se tratando de normas cominativas de penalidade, hipótese em que a conduta passível de punição deve se enquadrar perfeitamente ao "tipo penal".

No presente caso, o Fisco capitulou a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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:

(...)

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

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

(...)

(Grifou-se)

Conforme o destaque supra, observa-se que se trata de multa aplicável em face da obrigatoriedade de consignar base de cálculo relativa à operação própria ou à substituição tributária.

Ou seja, não é aplicável à situação dos autos, em que a Contribuinte deixa de consignar valor correspondente à base de cálculo do ICMS/DIFAL nas respectivas notas fiscais emitidas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, exclui-se a Multa Isolada exigida pela Fiscalização, capitulada no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75.

Por fim, quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, 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*:

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;

(...)

Assim, observada a exclusão da Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75 verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências remanescentes do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir a Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Wertson Brasil de Souza (Revisor) e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 16 de março de 2023.**

**Antônio César Ribeiro**  
**Relator**

**André Barros de Moura**  
**Presidente**

CSP