

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.505/23/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002658322-82  
Impugnação: 40.010155523-57  
Impugnante: Paulo Henrique de Oliveira Lima Ltda  
CNPJ: 17.385570/0001-40  
Proc. S. Passivo: OMAR AUGUSTO LEITE MELO/Outro(s)  
Origem: DF/Teófilo Otoni

### **EMENTA**

**ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS.** Constatado destaque e não recolhimento, destaque a menor e falta de destaque e recolhimento do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (ICMS/DIFAL), incidente em operações destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto estabelecidos no estado de Minas Gerais. Infração caracterizada nos termos do art. 99, incisos IV e V do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT da CF/88 e 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 Lei nº 6.763/75.

**ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA.** Constatado destaque e não recolhimento, destaque a menor e falta de destaque e recolhimento do ICMS referente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM). Infração caracterizada nos termos do art. 82, § 1º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT da CF/88 e art. 2º do Decreto nº 46.927/15. Exigências do ICMS relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM) e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o destaque e não recolhimento, o destaque a menor e a falta de destaque e recolhimento, dos valores referentes à partilha do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna estabelecida para a mercadoria neste Estado e a alíquota interestadual - ICMS/DIFAL e do ICMS relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), nos termos do art. 99, incisos IV e V e art. 82, § 1º, ambos do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CF/88, devido ao estado de Minas Gerais, em decorrências das operações interestaduais de vendas de mercadorias para consumidor final não contribuinte do imposto estabelecidos neste estado, no período 01/01/18 a 30/06/21.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigências do ICMS/DIFAL e do FEM devidos a Minas Gerais, destacado e não recolhido (ocorrências 09.001.999), destacado a menor (ocorrências 09.001.002) e não destacado (ocorrências 09.001.001 e 08.001.001) pelo Sujeito Passivo no prazo previsto pela legislação tributária mineira, acrescido da respectiva Multa de Revalidação, por descumprimento da obrigação principal de recolher o imposto, previsto no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 58/66, contra a qual a Fiscalização se manifesta às págs. 69/73.

### **DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação versa sobre o destaque e não recolhimento, o destaque a menor e a falta de destaque e recolhimento, dos valores referentes à partilha do ICMS/DIFAL e do ICMS-FEM, devido ao estado de Minas Gerais, em decorrências das operações interestaduais de vendas de mercadorias para consumidor final não contribuinte do imposto estabelecidos neste estado, no período 01/01/18 a 30/06/21.

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

A Contribuinte se insurge contra o lançamento sob a alegação de que a modulação dos efeitos da decisão do Recurso Extraordinário nº 1.287.019 do Supremo Tribunal Federal – STF e da Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI nº 5.469 do STF referem-se apenas ao ICMS/DIFAL, não estendendo ao adicional do ICMS destinado ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), de modo que a cobrança do FEM é inconstitucional até o advento da Lei Complementar nº 190/22.

Ressalta que a multa de revalidação, ainda que decorrente de ação fiscal, possui natureza “moratória”, devendo, portanto, ser limitada a 20% (vinte por cento), como já decidiu o STF e o Tribunal de Justiça de Minas Gerais – TJMG, ainda mais levando-se em conta que a autuação em testilha se refere ao DIFAL “destacado” pela Impugnante e não recolhido, o que reforça a inexistência de sonegação fiscal.

Cita que, no presente caso, uma vez que a multa de revalidação foi fixada em 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do ICMS/DIFAL e FEM, não há dúvidas quanto ao seu caráter confiscatório pelo simples fato de que essa multa também é uma multa moratória, devendo, portanto, ser limitada a 20%, como descrito anteriormente.

No entanto, razão não lhe assiste.

Inicialmente, cumpre esclarecer, que em relação ao ICMS/DIFAL, a matéria em questão 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:

CF/88

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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; (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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87 de 2015)

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

(Grifou-se)

CF/88 - 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: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

(...)

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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

V - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

(...)

No âmbito da legislação tributária do estado de Minas Gerais, a referida Emenda Constitucional implicou alterações na Lei nº 6.763/75, consoante o disposto no art. 5º, § 1º, item 11, a seguir transcrito:

### Lei nº 6.763/75

Art. 5º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1º O imposto incide sobre:

(...)

11) a operação interestadual que destine mercadoria ou bem a consumidor final não contribuinte do imposto, localizado neste Estado, relativamente à parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna estabelecida para a mercadoria neste Estado e a alíquota interestadual;

(...)

Art. 13 A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 1º - C - Nas hipóteses dos itens 11 e 12 do § 1º do art. 5º, a base de cálculo do imposto é o valor da operação ou prestação, obtida por meio da inclusão do valor do imposto considerando a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria ou serviço.

(...)

Como não poderia deixar de ser, o Regulamento do ICMS (RICMS/02), em seus arts. 1º, inciso XII, e 43, § 8º, inciso II, cuidou de adensar tais comandos legais, fazendo-o nos seguintes termos:

### RICMS/02

Art. 1º O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incide sobre:

(...)

XII - a operação interestadual que destine mercadoria ou bem a consumidor final não

contribuinte do imposto, localizado neste Estado, relativamente à parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna estabelecida para a mercadoria neste Estado e a alíquota interestadual;

(...)

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 8º Para cálculo da parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, devida a este Estado, será observado o seguinte:

(...)

II - nas hipóteses dos incisos XII e XIII do caput do art. 1º deste Regulamento:

a) para fins do disposto no art. 49 deste Regulamento, ao valor da operação ou prestação será incluído o valor do imposto considerando a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria ou serviço;

b) sobre o valor obtido na forma da alínea "a", será aplicada a alíquota interestadual;

c) sobre o valor obtido na forma da alínea "a", será aplicada a alíquota interna estabelecida para a operação ou prestação a consumidor final neste Estado;

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

Quanto à responsabilidade pelo recolhimento do diferencial de alíquota na hipótese ora em análise, a Lei nº 6.763/75, em seu art. 14, § 3º, inciso II, bem como o RICMS/02 (art. 55, § 6º), assim dispõem:

Lei nº 6.763/75

Art. 14. Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço, descrita como fato gerador do imposto.

(...)

§ 3º Nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens ou serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado neste Estado, relativamente ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, são contribuintes do imposto:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

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.

(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, aprovou ao legislador determinar também a repartição, entre os estados de origem e de destino, da receita tributária relativa às operações e prestações cujo destinatário/tomador caracterize-se como não contribuinte do ICMS.

A outra irregularidade constante deste Auto de Infração, relativa ao 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 supramencionado:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### CF/88 - ADCT

Art. 82. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, com os recursos de que trata este artigo e outros que vierem a destinar, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 31, de 2000)

§ 1º Para o financiamento dos Fundos Estaduais e Distrital, poderá ser criado adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, sobre os produtos e serviços supérfluos e nas condições definidas na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, da Constituição, não se aplicando, sobre este percentual, o disposto no art. 158, IV, da Constituição. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

### Lei nº 6.763/75

Art. 12-A. Fica estabelecido, para financiamento das ações do Fundo de Erradicação da Miséria - FEM -, criado pela Lei nº 19.990, de 29 de dezembro de 2011, em especial para o pagamento integral do Piso Mineiro de Assistência Social, e de acordo com o disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República, com vigência até 31 de dezembro de 2022, 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.

**O Decreto estadual nº 46.927/15, em seu art. 2º estabelece:**

### Decreto nº 46.927/15

Art. 2º A alíquota do ICMS prevista no inciso I do art. 42 do Regulamento do ICMS - RICMS -, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, será adicionada de dois pontos percentuais na operação interna que tenha como destinatário consumidor final, realizada até 31 de dezembro de 2022, com as seguintes mercadorias:

(...)

XI - equipamentos de som ou de vídeo para uso automotivo, inclusive alto-falantes, amplificadores e transformadores.

Art. 3º O disposto no art. 2º:

I - aplica-se, também:

(...)

b) à operação interestadual que destine mercadoria ou bem a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado neste Estado, relativamente à parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna estabelecida para a mercadoria em Minas Gerais e a alíquota interestadual.

Saliente-se que o adicional de alíquota do FEM trata-se de adicional de dois pontos percentuais na alíquota do ICMS prevista no inciso I do art. 42 do RICMS/02, para financiamento do Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), em atendimento ao disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República e no art. 12-A da Lei nº 6.763/75, na redação dada pela Lei nº 21.781/15, retrotranscritos.

O art. 3º do Decreto em referência ressalta que o adicional de alíquota deve ser aplicado também nas operações interestaduais que tenham como destinatário consumidor final, contribuinte ou não do ICMS.

Destaca-se que a modulação dos efeitos do Tema nº 1.093 não faz ressalva ao adicional de alíquota do FEM, porque esta cobrança não estava em questão e tão somente a cobrança do ICMS/DIFAL.

Portanto, não há que se falar em inconstitucionalidade da cobrança do FEM antes da Lei Complementar nº 190/22.

Em relação a razoabilidade e a proporcionalidade do percentual da multa de revalidação, tal aplicação se deu de acordo com a legislação vigente, ou seja, art. 56, inciso II (50% do imposto) da Lei nº 6.763/75.

A multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada. Ela decorre unicamente da ausência de recolhimento tempestivo do tributo, constituindo instrumento que a lei coloca à disposição do Fisco, quando o contribuinte é compelido a pagar o tributo, porque não o fizera voluntariamente, a tempo e modo.

Os arts. 53 e 56 da Lei nº 6.763/75 dispõem sobre as sanções tributárias da seguinte forma:

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência - UFIR - prevista no artigo 224 desta Lei, vigente na data em que tenha ocorrido a infração e,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

quando for o caso, o valor do imposto não declarado;

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

III - o valor do imposto não recolhido **tempestivamente no todo ou em parte;**

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência;

V - o valor do imposto a ser informado em documento fiscal por exigência da legislação.

§ 1º - As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

(...)

**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 10º do art. 53.

(Destacou-se)

(....)

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Autuada apresentado prova capaz de elidir o trabalho fiscal, corretas as exigências.

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

**Sala das Sessões, 15 de março de 2023.**

**Gislana da Silva Carlos  
Relatora**

**Cindy Andrade Morais  
Presidente**

I/P