

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	24.203/26/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.004575366-14	
Impugnação:	40.010160423-10	
Impugnante:	Rionáutica Comércio de Equipamentos Náuticos Ltda	
	CNPJ: 07.582651/0001-86	
Proc. S. Passivo:	Alexandre Ferreira Abrão	
Origem:	DF/Uberlândia	

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. Crédito tributário reformulado pelo Fisco para fins de informação da base legal da multa isolada, sem modificação de conteúdo material e valores. Corretas as exigências de ICMS, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e da Multa Isolada do art. 54, inciso VI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS e recolhimento a menor, no período de 01/05/21 a 31/12/24, 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.

O recolhimento a menor do ICMS/DIFAL ocorreu por não observância do art. 13, § 1º e 2º da Lei Complementar nº 87/96 c/c art. 43, § 8º, item II do RICMS/02 e art. 12, inciso VII do RICMS/23, conforme período de vigência, com utilização de alíquota interna errada, quando da inclusão do imposto na sua própria base de cálculo.

Exige-se o ICMS/DIFAL, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada nos termos do art. 54, inciso VI, todos da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02 e art. 178, inciso VI, alínea “f” do RICMS/23, conforme período de vigência.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação contra a qual a Fiscalização manifesta-se, requerendo a procedência do lançamento.

A 2ª Câmara de Julgamento determina a realização de diligência, que resulta na lavratura do Termo de Reformulação do Lançamento de págs. 100/102 do e-PTA.

Aberta vista para a Impugnante, que se manifesta, trazendo novos argumentos para defender a nulidade do lançamento.

A Fiscalização, novamente, manifesta-se nos autos, pedindo “*seja julgado parcialmente procedente o lançamento, conforme reformulação efetuada às fls. 100/102.*”

DECISÃO

Da Preliminar de Nulidade do lançamento

A Impugnante inicialmente requer que seja declarado nulo o Auto de Infração:

- *para declarar a inexigibilidade e cancelar todos os créditos tributários referentes aos fatos geradores ocorridos nos exercícios de 2021 e 2022, em obediência ao Tema 1093 do STF e aos Princípios da Anterioridade Anual e Nonagesimal aplicáveis à Lei Complementar nº 190/2022;*

- *por cerceamento de defesa, dada a ausência de presencialidade fiscal e a confusão processual gerada pela duplicidade de autuações sem a devida conciliação de pagamentos.*

Alega que, durante o exercício de 2021, existiu um vácuo legislativo de competência. O Convênio nº 93/15 fora declarado inconstitucional (por vício formal) e a Lei Complementar nº 190/22 ainda não existia no mundo jurídico. Portanto, defende que qualquer lançamento tributário que vise exigir o ICMS/DIFAL sobre fatos geradores ocorridos entre 01/01/21 a 31/12/21 seria nulo, por ausência absoluta de fundamento legal válido.

Acrescenta que, como a Lei Complementar nº 190/22 foi publicada em 05/01/22, há violação aos princípios da anterioridade anual e nonagesimal no exercício de 2022, por ser o crédito tributário inexigível neste período.

Com a reformulação do lançamento, a Impugnante novamente traz pedido de nulidade, defendendo:

- *a nulidade parcial da reformulação por violação ao Art. 146 do CTN;*

- *que deve ser “reconhecida a inaplicabilidade do art. 54, VI, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, VI, “f”, do RICMS/02 (art. 178, VI, “f”, do RICMS/23) às operações ocorridas nos exercícios de 2021 e 2022, por inexistência de obrigação acessória válida nesses períodos, dada a inconstitucionalidade do DIFAL reconhecida pelo STF (Tema 1093) e a não produção de efeitos da LC 190/2022 em razão das anterioridades constitucionais;*

- *que deve ser “declarada a nulidade parcial da reformulação do lançamento no ponto em que inova a tipificação infracional da Multa Isolada de forma*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a ensejar nova imputação ao contribuinte, por violação ao devido processo legal administrativo, ao contraditório e à ampla defesa (art. 5º, LIV e LV, CF/88).

Não obstante, sem razão a Defesa, conforme bem analisa a Fiscalização, a seguir.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADI nº 5.469 e o RE nº 1.287.019 (Tema nº 1093 da Repercussão Geral), decidiu pela necessidade da edição de lei complementar para que os Estados e o Distrito Federal possam exigir, a partir de 2022, a diferença entre as alíquotas interna e interestadual – DIFAL, nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS, nos termos previstos na Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015.

Assim, foram modulados os efeitos da decisão em referência, para o fim de convalidar a cobrança do ICMS/DIFAL relativa aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2021, com base no cenário legislativo até então existente (ainda sem a lei complementar federal veiculando normas gerais), exceto para as ações judiciais em curso até 24 de fevereiro de 2021, conforme esclarecido pelo referido Tribunal quando do julgamento de Embargos de Declaração opostos no RE nº 1.287.019.

A Secretaria de Estado de Fazenda expediu o Comunicado Sutri nº 001, em 09/02/22, orientando os contribuintes a respeito da cobrança do ICMS/DIFAL a partir de 05/04/22, antevendo a decisão do STF nas ADI nºs 7066, 7070 e 7078. Ou seja, com relação à Impugnante, o único período que o Estado não poderia cobrar o ICMS/DIFAL seria de 01/01/22 a 04/04/22, já que ela não tinha ação judicial em curso até 24/02/21 questionando a cobrança do ICMS/DIFAL.

A partir de 2022, conforme já pacificado, com a Lei complementar nº 190/22, e de acordo com comunicado SUTRI nº 001 de 08/02/22, a cobrança do ICMS DIFAL no Estado de Minas Gerais ocorreu a partir do dia 05/04/22, após 90 (noventa) dias da publicação da Lei Complementar nº 190/22. A cobrança do ICMS/DIFAL foi instituída por meio da Lei nº 21.781 de 01/10/15, com eficácia a partir de 2016.

Destaca-se que a LC nº 190/22 não criou, nem aumentou imposto, apenas traçou normas gerais sobre legislação tributária, não ferindo o princípio da anterioridade.

Em recente decisão, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Tema nº 1.266, definiu que a cobrança do ICMS/DIFAL é constitucional a partir de 05 de abril de 2022, seguindo a anterioridade nonagesimal (90 dias após a publicação da LC nº 190/22).

Portanto, a cobrança do ICMS/DIFAL no período de 05/04/22 a 31/12/22 não fere os princípios da anterioridade e da anterioridade nonagesimal.

As planilhas “APURAÇÃO ICMS DIFAL” e “ICMS DIFAL A RECOLHER” estão detalhadas minuciosamente no Relatório Fiscal anexo ao Auto de Infração, item 11.

Com relação ao acatamento das GNREs pagas pela Autuada, também dúvidas não restam. Consta a observação no Relatório Fiscal, item 10, terceiro parágrafo, a seguinte explicação:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A relação das notas fiscais da Autuada que foram destinadas a não contribuinte do imposto (MG), com os cálculos do ICMS/DIFAL a recolher constam na planilha “APURAÇÃO ICMS DIFAL”. Foram excluídas da planilha as notas fiscais com pagamentos do ICMS DIFAL e as notas fiscais com devoluções posteriores.

Saliente-se que a planilha de apuração da multa isolada (MI) consta o número de todas as notas fiscais autuadas.

Mencione-se que a diligência determinada pela Câmara de Julgamento e a correspondente reformulação fiscal trouxe aos autos todos os elementos pertinentes ao lançamento. Houve novamente concessão de prazo de impugnação e a correspondente defesa por parte da Autuada.

A inclusão da base legal da MI não representa mudança de critério jurídico, como defendido. A multa é exatamente a mesma. Havia apenas uma omissão da norma que exige a informação na nota fiscal do valor do ICMS/DIFAL, fato que nem foi objeto de impugnação. Ou seja, para a Autuada não havia nem a dúvida quanto a obrigação acessória de informar o valor do imposto na nota fiscal.

Reitera-se, com a reformulação de ofício do lançamento tributário não houve inserção de norma sancionatória mais gravosa e nem mesmo inovação indevida de tipificação, tendo o procedimento fiscal respaldo nos art. 145 e art. 149 do CTN.

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.

Também não há que se falar em cerceamento de defesa já que é totalmente desnecessária a presencialidade fiscal para a apuração e definição da infração em comento.

Outrossim, como bem explicado no Relatório Fiscal, houve a necessidade de formalizar o crédito tributário em dois Autos de Infrações, considerando que havia ocorrências fiscais contenciosas e não contenciosas.

Resta inquestionável 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, inclusive pela compreensão das planilhas “Apuração do ICMS DIFAL” e “ICMS DIFAL A RECOLHER”, não se vislumbrando, assim, qualquer prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Foram concedidos à Autuada 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.

Do Pedido de Perícia

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo.

Para tanto, formula os quesitos de págs. 47/48, buscando respostas aos seus questionamentos constantes da peça de defesa, tais como: valor do crédito tributário, alíquota das motos aquáticas e existência de cobrança em duplicidade.

A perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Não obstante, todas as respostas aos quesitos apresentados encontram-se nos autos e foram, a partir deles, respondidos pela própria Fiscalização.

Mencione-se, em especial, o quesito relativo à existência de dois Autos de Infração, com cobrança em duplicidade:

Notas fiscais com ocorrência fiscal – recolhimento/destaque a menor – constam nos dois autos de infrações, pois a parte do valor destacado e não pago (apesar de destacar menor que o devido) está sendo exigido no Auto de Infração não contencioso. A parte do valor não destacado, mas devido, por ter ocorrido destaque a menor, está sendo exigido no Auto de Infração Contencioso.

Assim, é verificado que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Segundo a doutrina “em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJMG) abordando a questão:

AGRAVO DE INSTRUMENTO-CV 1.0024.14.076459-8/001

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em decisão mais recente, o TJMG reitera esse entendimento.

AGRAVO DE INSTRUMENTO-CV 1.0000.25.262478-8/001

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO CÍVEL - EMBARGOS À EXECUÇÃO - CÉDULA DE CRÉDITO BANCÁRIO- ALEGAÇÃO DE JUROS E ENCARGOS ABUSIVOS - PRELIMINAR SUSCITADA PELO SEGUNDO VOGAL - NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO - REJEIÇÃO - APLICAÇÃO DA TAXATIVIDADE MITIGADA - TEMA 988, STJ - **PROVA PERICIAL CONTÁBIL – DESNECESSIDADE** - CERCEAMENTO DE DEFESA - INOCORRÊNCIA.

(...)

III. A PERÍCIA CONTÁBIL É DESNECESSÁRIA QUANDO A ANÁLISE DAS CLÁUSULAS CONTRATUAIS É SUFICIENTE PARA O JULGAMENTO DA CONTROVÉRSIA REFERENTE À EXISTÊNCIA OU NÃO DE JUROS ENCARGOS ABUSIVOS ALEGADAMENTE EXECUTADOS PELA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA, NÃO HAVENDO SE FALAR EM CERCEAMENTO DE DEFESA.

DATA DE JULGAMENTO: 18/12/25 - DATA DA PUBLICAÇÃO DA SÚMULA: 19/12/25

Quanto ao tema, assim prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08:

RPTA

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

(...)

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre falta de recolhimento do ICMS e recolhimento a menor, no período de 01/05/21 a 31/12/24, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (ICMS/DIFAL), incidente em

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

operações interestaduais com mercadorias destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, estabelecidos no estado de Minas Gerais.

O recolhimento a menor do ICMS/DIFAL ocorreu por não observância do art. 13, § 1º e 2º da Lei Complementar nº 87/96 c/c art. 43, § 8º, item II do RICMS/02 e art. 12, inciso VII do RICMS/23, conforme período de vigência, com utilização de alíquota interna errada, quando da inclusão do imposto na sua própria base de cálculo.

Exige-se o ICMS/DIFAL, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada nos termos do art. 54, inciso VI, todos da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “F”, do RICMS/02 e art. 178, inciso VI, alínea “F” do RICMS/23, conforme período de vigência.

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

CF/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

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 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.

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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".

Da mesma forma, tem-se a previsão no Regulamento do ICMS (RICMS/23), art. 3º, inciso V e art. 12, inciso VIII, alíneas "a", "b", "c" e "d":

RICMS/23

Art. 3º - A incidência do ICMS sobre as operações relativas à circulação de mercadorias alcança também:

(...)

V - 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

para a mercadoria neste Estado e a alíquota interestadual;

(...)

Art. 12 - Salvo disposição diversa prevista neste regulamento, a base de cálculo do ICMS é:

(...)

VIII - na operação interestadual que destine mercadoria ou bem a consumidor final não contribuinte do imposto, localizado neste Estado, a que se refere o inciso V do art. 3º deste regulamento, o valor da operação, observado o seguinte:

a) para fins do disposto no art. 18 deste regulamento, no valor da operação será incluído o valor do imposto considerando a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria;

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 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 definição adveio de preceito Constitucional, conforme anteriormente transcrito, e consta também da Lei nº 6.763/75, em seu art. 14, § 3º, inciso II, bem como do RICMS/02, art. 55, § 6º e RICMS/23, art. 23 e art. 24, inciso XVII. Confira-se a redação infralegal:

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

RICMS/23

Art. 23 - 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.

Art. 24 - Incluem-se entre os contribuintes do imposto:

(...)

VIII - o remetente da mercadoria ou bem, exceto microempresa ou empresa de pequeno porte estabelecida em outra unidade da Federação, na 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 e a alíquota interestadual, na hipótese do inciso V do art. 3º deste regulamento;

(...)

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 aduz que o Fisco não demonstra quais GNREs foram acatadas para efeito do cálculo do imposto exigido.

No entanto, como já discorrido na fase preliminar, a Fiscalização informa que foram excluídas da planilha as notas fiscais com pagamentos do ICMS/DIFAL e as notas fiscais com devoluções posteriores.

Assim, a Autuada sabe exatamente para quais notas fiscais a Fiscalização não considerou pagamentos do ICMS/DIFAL e poderia, se fosse o caso, apontar qualquer equívoco nesse sentido. Não obstante, nada trouxe aos autos, o que ratifica a correção do trabalho fiscal.

A Defesa se insurge contra o lançamento alegando que a Fiscalização presumiu que as vendas para CPFs em Minas Gerais eram para consumidor final não contribuinte, ignorando a possibilidade de vendas para produtores rurais ou vendas presenciais, para as quais seria o caso de vendas internas.

No que tange ao argumento de a possibilidade de aquisição por produtor rural, vale transcrever a informação do Fisco:

Nas notas fiscais eletrônicas da presente exação não constam inscrição estadual de produtor rural. Se algum produtor rural comprou da Rionáutica embarcações (Jet skis) ou peças, o fez em seu CPF como pessoa física. Além do mais, este tipo de mercadoria não é utilizado na atividade de produtor rural, ou seja, quem adquire estas mercadorias são pessoas físicas consumidores finais.

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.

A propósito, essa é exatamente a mesma regra que sempre prevaleceu nas operações e prestações realizadas entre contribuintes do imposto. 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.

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.

Com efeito, 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.

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 e no art. 23 e art. 24, inciso VIII do RICMS/23, anteriormente transcritos, incumbe à Impugnante o dever de recolher o ICMS/DIFAL devido a Minas Gerais.

A Impugnante também contesta a base de cálculo, defendendo que o Estado de Minas Gerais exigiu ICMS/DIFAL com base de cálculo diferente da base da operação original interestadual, aumentando a carga tributária.

Não obstante, verifica-se que o lançamento observou as regras contidas no art. 43, § 8º, inciso II, do RICMS/02 e art. 12, inciso VIII, alíneas “a”, “b”, “c”, “d” do RICMS/23, que determina a forma de cálculo do diferencial de alíquota.

Oportuno mencionar que a legislação de Minas Gerais prevê que o cálculo do ICMS/DIFAL deve ser efetuado ‘por dentro’ desde 2016.

Acresça-se nesse sentido, que a Lei Complementar Federal nº 190/22 apenas tratou de reproduzir os comandos normativos referentes à base de cálculo então existentes, de forma adaptativa ao novo desenho da sujeição ativa e passiva trazido pela Emenda Constitucional nº 87/15; vale repetir, sem qualquer alteração de conteúdo normativo, pois o ICMS continua sendo calculado “por dentro” e aplicando a técnica universal do “imposto-contra-imposto”.

Logo, a legislação mineira e as disposições da LC nº 190/22, que preveem a forma de cálculo do ICMS/DIFAL, não inovaram o ordenamento de maneira absoluta,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tendo apenas implementado o que sempre dispôs a CF/88 (o chamado cálculo “por dentro”) e a própria LC nº 87/96 em sua redação original.

Lado outro, advoga a Autuada que o Fisco teria aplicado alíquota efetiva incorreta de 25% (vinte e cinco por cento) para motos aquáticas/jet skis, NCM 8903.99.00. Isso porque essas mercadorias poderiam ter redução de base de cálculo por serem veículos de transportes, e não bens supérfluos.

Constata-se, no entanto, que a alíquota aplicada a motos aquáticas/jet skis, NCM 8903.99.00 é de 25%, conforme previsão legal abaixo transcrita do RICMS/02, correspondente ao item 9.6 do Anexo I do RICMS/23, e não foi apontada previsão legal para redução de base de cálculo deste produto.

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

a) 25% (vinte e cinco por cento), nas operações com as seguintes mercadorias:

(...)

a.6) embarcações de esporte e recreação, inclusive seus motores, ainda que objeto de operações distintas;

Observa-se que não foi apontada previsão legal para redução de base de cálculo deste produto.

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.

No lançamento, consta também a exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI da mesma Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02 (correspondente ao art. 178, inciso VI, alínea “f” do RICMS/23):

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

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 emitilo 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;

RICMS/23

Art. 178 - 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 emitilo 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) Ufemgs;

Constata-se que é devida a Multa Isolada por descumprimento de obrigação acessória, tendo em vista que o art. 16 do Anexo V, do RICMS/23 dispõe que: *“A NF-e deverá ser emitida em conformidade com o disposto no Manual de Orientação do Contribuinte – MOC – NF-e e NFC-e, publicado em Ato COTEPE/ICMS, observadas as disposições do Ajuste SINIEF 07/05, de 30 de setembro de 2005.”*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Mencione-se que O Manual de Orientação do Contribuinte – MOC – NF-e e NFC-e, Versão 7.00, reservou seção específica (9) para dispor sobre a sistemática de cálculo e preenchimento da NF-e, nos casos de operações interestaduais, para consumidores finais não contribuintes. Mais precisamente, traz orientações sobre como calcular e preencher o grupo “ICMSUFDest”, ou seja, ICMS/DIFAL. O campo “vICMSUFDest” deve ser preenchido, durante o procedimento de emissão do documento fiscal, consignando o valor do ICMS/DIFAL que compete à unidade federada de destino das mercadorias.

Ademais, tem-se as disposições constantes da Norma Técnica nº 2015.003 – versão 1.40/15, no âmbito da qual se exige que sejam indicados no documento fiscal os valores devidos a título de DIFAL.

No RICMS/02 existiu igual previsão (art. 11-A, § 1º, inciso I, do Anexo V), no sentido de que a nota fiscal deverá ser emitida com base em leiaute estabelecido no Manual de Orientação do Contribuinte – MOC e as disposições constantes da Norma Técnica nº 2015.003 – versão 1.40/15.

Assim, correta, também, a exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 54, inciso VI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS

SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...)

É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)(GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 54, inciso VI da mencionada lei.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

Não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos da Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da mencionada lei (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 efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...).

Com relação ao pedido de cancelamento ou redução das penalidades, nos termos do art. 53, § 3º da Lei nº 6.763/75, o benefício não pode ser aplicado ao caso presente, em razão da vedação constante no item 3 do § 5º:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

§ 3º- A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 5º - O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

(...)

3) em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo.

Por fim, mencione-se inexistir previsão legal para conversão da multa de revalidação em medida educativa, como pleiteado.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento reformulado de págs. 100/102. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Juliana de Mesquita Penha e Wertson Brasil de Souza.

Sala das Sessões, 27 de maio de 2026.

Ivana Maria de Almeida
Relatora

Antônio César Ribeiro
Presidente / Revisor

D