

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.238/26/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.004801454-13
Impugnação: 40.010161242-43
Impugnante: Centersport Artigos Esportivos Ltda
CNPJ: 30.685695/0001-53
Proc. S. Passivo: FELIPE MANO MONTEIRO DO PAÇO
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. Corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da mencionada lei.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS no período de janeiro de 2023 a outubro de 2024, 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, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI, do mesmo diploma c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02, hoje revogado, e art. 178, inciso VI, alínea “f” do RICMS/23.

A Fiscalização informa, ainda, a lavratura de outra autuação, formalizada no PTA nº 01.004801416-04, que se refere à exigência do crédito tributário de natureza não contenciosa relacionado à falta de recolhimento do ICMS/Difal destacado.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação e documentos às págs. 332/389, contra a qual a Fiscalização se manifesta às págs. 390/398.

DECISÃO

Das Preliminares

Da Competência do Conselho de Contribuintes

Os arts. 159-A, 160-A, inciso I, 163 e 184 da Lei nº 6.763/75 ditam o seguinte acerca da constituição do crédito tributário e da competência deste Conselho de Contribuintes para a sua revisão:

Lei nº 6.763/75

Art. 159-A. Instaura-se o contencioso administrativo fiscal:

I - pela reclamação contra decisão que negar seguimento à impugnação;

II - pela impugnação regular contra lançamento de crédito tributário ou contra indeferimento de pedido de restituição de indébito tributário.

(...)

Art. 160-A. Não será objeto de impugnação o crédito tributário resultante das situações a seguir indicadas, hipótese em que será denominado crédito tributário de natureza não contenciosa:

I - do ICMS incidente sobre operação ou prestação escriturada em livro oficial ou declarada ao Fisco em documento instituído em regulamento para esta finalidade;

(...)

Art. 163. A impugnação será dirigida ao Conselho de Contribuintes e entregue na repartição fazendária competente ou remetida por via postal ou outro meio, conforme dispuser o regulamento, no prazo de trinta dias.

(...)

Art. 184. O Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, integrante da estrutura administrativa da Secretaria de Estado de Fazenda, colegiado de composição paritária, formado por representantes da Fazenda Pública estadual e de entidades de classe de contribuintes, é o órgão ao qual compete dirimir as questões de natureza tributária suscitadas entre o sujeito passivo e a Fazenda Pública estadual.

(...)

Extraí-se da legislação suso transcrita que este Conselho de Contribuintes é o órgão competente para dirimir as questões de natureza tributária suscitadas entre o sujeito passivo e a Fazenda e que se instaura o contencioso administrativo fiscal pela regular impugnação contra o lançamento, a qual é dirigida a este órgão julgador, sendo certo, porém, que os valores de ICMS incidentes sobre operações declaradas ao Fisco em documento regular não são objeto de impugnação, sendo denominados de “crédito tributário de natureza não contenciosa”.

As referidas disposições estão repetidas nos arts. 102, 106, 117 e 187 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, instituído pelo Decreto nº 44.747/08.

Assim, tem-se que escapa à competência do Conselho de Contribuintes se pronunciar acerca do crédito tributário formalizado no PTA nº 01.004801416-04, uma vez que se trata de tributo regularmente declarado pela Contribuinte em seus documentos fiscais, mas não recolhido no tempo adequado, isto é, simples crédito omisso de recolhimento, cuja natureza, atribuída por lei, é de crédito tributário não contencioso e, portanto, não sujeito à impugnação e ao processo administrativo perante este Conselho.

Pontue-se que este órgão julgador não pode negar a aplicação da legislação mineira, nos termos do art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75 e do art. 110, inciso I do RPTA.

Superada essa questão, cabe tratar, de forma específica, do crédito ora em discussão neste e-PTA.

Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento pela utilização de notas fiscais para a constituição do crédito tributário.

Entrementes, não merece guarida o pleito do Sujeito Passivo.

A finalidade precípua dos documentos fiscais é o registro das operações realizadas pelo contribuinte, sendo que esse dever instrumental, como bem se sabe, não se confunde com o ato de constituição do crédito tributário, que pressupõe a apuração dos valores devidos, pela Administração, por meio do lançamento, ou pelo próprio contribuinte, mediante a declaração adequada nos tributos lançados por homologação.

In casu, o ato que constituiu o crédito tributário, neste e-PTA, é o próprio Auto de Infração ora impugnado, que se trata do lançamento de ofício previsto no art. 149 do Código Tributário Nacional, instituído pela Lei Federal nº 5.172/66, não tendo o crédito sido constituído, tão-somente, pelas notas fiscais emitidas pela Impugnante, mas sim mediante trabalho fiscal devidamente documentado.

Nesse sentido, não se mostra aplicável à situação dos autos o precedente do Superior Tribunal de Justiça – STJ mencionado na Impugnação (REsp 1.490.108/MG), uma vez que, naquele feito, restou decidido pela Corte Superior que não é possível a inscrição em dívida ativa sem o devido processo administrativo de lançamento do crédito tributário, situação que se afasta, em completo, do caso concreto ora em discussão.

Cabe pontuar que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações, tanto que foi possível a elaboração de Impugnação adequada, sendo certo que o Relatório Fiscal Complementar de págs. 8/23 e, com destaque, o Anexo 2, são claros em detalhar a forma de cálculo e os valores exigidos.

Anota-se que as infringências cometidas e as penalidades aplicadas se encontram legalmente embasadas e houve a observância dos requisitos formais e materiais previstos nos arts. 85 a 94 do RPTA, com ampla demonstração dos fundamentos que sustentam a acusação fiscal, tendo sido concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para manifestação, em total observância ao princípio do contraditório, não havendo que se falar em cerceamento ao direito de defesa.

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/Difal, no período de janeiro de 2023 a outubro de 2024, incidente em operações interestaduais com mercadorias destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, conforme relação contida no Anexo 2 do Auto de Infração, acostado à pág. 25.

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;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

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

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

(...)

Diante disso, os estados e o Distrito Federal editaram o Convênio ICMS nº 93/15, posteriormente alterado pelo Convênio ICMS nº 152/15, e o Convênio ICMS nº 236/21, 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 transcritos:

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.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O RICMS/02, hoje revogado, 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".

(...)

A matéria também foi tratada no atual RICMS/23, em seus 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 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 do RICMS/23, art. 23 e art. 24, inciso XVII. Confira-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.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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:

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.

Isso posto, nos termos do disposto no inciso II do § 3º do art. 14 da Lei nº 6.763/75, no inciso III do § 6º do art. 55 do RICMS/02, no art. 23 e no inciso VIII do art. 24 do RICMS/23, incumbe à Impugnante o dever de recolher o ICMS/Difal devido a Minas Gerais.

Assim, não merece acolhida o argumento da impossibilidade de constituição do crédito tributário à ausência de inscrição no Cadastro de Contribuintes de ICMS de Minas Gerais, uma vez que a Impugnante é qualificada, pela legislação tributária, como contribuinte dessa parcela, sendo que a ausência de inscrição no cadastro mineiro não impede a realização do lançamento, máxime ante a ocorrência do fato gerador.

Registre-se, outrossim, que o Auto de Infração observou as regras contidas no art. 43, § 8º, inciso II, do RICMS/02 e no art. 12, inciso VIII, alíneas “a”, “b”, “c”, “d” do RICMS/23, que tratam da forma de cálculo do diferencial de alíquota, o que é visível na aba “Contencioso” da planilha juntada como Anexo 2, à pág. 25.

A Impugnante afirma que o Fisco se valeu de notas fiscais eletrônicas canceladas ou duplicadas e, também, de operações realizadas por intermédio de plataformas de *marketplace*, notadamente o Mercado Livre, nas quais o ICMS/Difal já foi recolhido pela própria intermediadora.

Ocorre que essas alegações foram feitas de forma genérica e desacompanhadas de quaisquer elementos de prova que indiquem operações nas quais não seja devido o tributo exigido.

Cabe rememorar que o RPTA, em seu art. 119, parágrafo único, trata da preclusão quanto a não apresentação das provas na Impugnação, como foi o caso aqui em discussão:

RPTA

Art. 119. Na impugnação será alegada, de uma só vez, a matéria relacionada com a situação fiscal de que decorreu o lançamento, inclusive a desconsideração de ato ou negócio jurídico, se

for o caso, ou o pedido de restituição, com a indicação precisa:

(...)

Parágrafo único. Os documentos que constituam prova serão anexados à impugnação, inclusive os arquivos eletrônicos com certificado de integridade das informações, sob pena de preclusão.

(...)

Saliente-se, por oportuno, que o Anexo 2 do Auto de Infração detalha, item a item de cada documento fiscal, as operações aqui exigidas, sendo certo que a Fiscalização teve o cuidado de extirpar, de forma comprovada, as devoluções ocorridas, como se verifica do Anexo 10, à pág. 327.

A planilha em questão (Anexo 2) também dá conta dos recolhimentos efetuados pela Impugnante, os quais estão fora do período cobrado nesses autos, o que é demonstrado, também, no Anexo 8, de págs. 322/323, tudo o que atesta a regularidade do lançamento.

Nesse sentido, especialmente ante a ausência de quaisquer elementos capazes de elidir o trabalho fiscal, e sem se olvidar do disposto no art. 119 do RPTA supra referido, não se vislumbram razões para a realização de diligências ou a reabertura de prazo para manifestação do Sujeito Passivo.

Ademais, 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 e 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

emitir-lo com indicações insuficientes ou incorretas, ressalvadas as hipóteses previstas 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 emitir-lo 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 emitir-lo 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 da Parte 1 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.”

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.

No RICMS/02 existiu igual previsão (art. 11-A, § 1º, inciso I, da Parte 1 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.

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 pugna pela absorção das penalidades.

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. Confira-se:

(...)

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - PRELIMINAR - INCONSTITUCIONALIDADE - ART. 47-A DO RICMS/MG - REJEIÇÃO - BASE DE CÁLCULO - LEGALIDADE - MULTA ISOLADA E DE REVALIDAÇÃO - *BIS IN IDEM* - AUSENTE - RECURSOS DESPROVIDOS.

- NO CASO DA CERVEJA E DO REFRIGERANTE, QUE NÃO POSSUEM PREÇO SUGERIDO PELOS FABRICANTES, O IMPOSTO DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SERÁ CALCULADO UTILIZANDO A BASE DE CÁLCULO ESTABELECIDADA NO ART. 19, I, "B", 3, DO REGULAMENTO, QUAL SEJA, A MARGEM DE VALOR AGREGADO (MVA).

- CONSTATADO PELA PERÍCIA JUDICIAL QUE APENAS PARTE DAS OPERAÇÕES ATINGIU O PERCENTUAL SUPERIOR A 80% (OITENTA

POR CENTO) DO PMPF, SOMENTE COM RELAÇÃO AOS PRODUTOS QUE ULTRAPASSARAM O LIMITE LEGAL A APURAÇÃO RESPECTIVA SERÁ PELO PERCENTUAL DE MARGEM DE VALOR AGREGADO (MVA).

- AS MULTAS DE REVALIDAÇÃO/MORATÓRIA E ISOLADA, AMBAS REVESTIDAS DE CARÁTER PUNITIVO, RESPECTIVAMENTE, EM RAZÃO DO RECOLHIMENTO A MENOR DO TRIBUTO, NA DATA DO VENCIMENTO, E DO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA, A PAR DE EXPRESSA PREVISÃO NO ART. 56, II (MULTA DE REVALIDAÇÃO), E NO ART. 55, XXVI (MULTA ISOLADA), AMBOS DA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, NÃO POSSUEM CARÁTER CONFISCATÓRIO QUANDO LIMITADAS A 100% (CEM POR CENTO) DA EXAÇÃO FISCAL.

- A COMINAÇÃO DE DUPLA PENALIDADE (MULTA ISOLADA E DE REVALIDAÇÃO) NÃO CONFIGURA 'BIS IS IDEM', TAMPOUCO JUSTIFICA A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. (TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0000.22.216914-6/001, RELATOR(A): DES.(A) CARLOS LEVENHAGEN, 5ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 21/03/2024, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 25/03/2024)

(...)

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, à pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao emitir documento com falta de requisito ou com informações insuficientes ou incorretas, 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.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas na Impugnação, inclusive quanto ao pretenso 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 do art. 110, inciso I, do 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;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Gislana da Silva Carlos (Revisora) e Indelécio José da Silva.

Sala das Sessões, 22 de julho de 2026.

Vinicius Lombardi
Relator

Shirley Alexandra Ferreira
Presidente

P