

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	25.587/26/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.004812128-82	
Impugnação:	40.010161210-15	
Impugnante:	HB Comércio Varejista de Roupas Ltda	
	IE: 003567344.00-49	
Origem:	DF/Belo Horizonte - 5	

EMENTA

ALÍQUOTA DE ICMS - APLICAÇÃO INCORRETA - OPERAÇÃO INTERNA. Constatado o recolhimento a menor do ICMS, em decorrência de aplicação indevida da alíquota do imposto, nas saídas internas de mercadorias, conforme Notas Fiscais Eletrônicas (NF-es) de saídas emitidas pela Autuada. Infração caracterizada nos termos do art. 12, inciso I da Lei nº 6.763/75, art. 42, inciso I, alínea “e” do RICMS/02 e art. 11, inciso I do RICMS/23. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, adequada ao percentual de 50% (cinquenta por cento) do imposto incidente na operação, nos termos do § 2º, inciso I do art. 55 da citada lei, com redação do art. 5º da Lei nº 25.378/25.

BASE DE CÁLCULO - CONSIGNAÇÃO A MENOR - DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. Constatada a falta de recolhimento e/ou o recolhimento a menor ICMS devido nas saídas de mercadorias, em razão da falta de consignação da base de cálculo, diversa da prevista na legislação. Infração caracterizada. Corretas as exigências fiscais de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75, adequada ao percentual de 50% (cinquenta por cento) do imposto incidente na operação, nos termos do § 2º, inciso I do art. 55 da citada lei, com redação do art. 5º da Lei nº 25.378/25.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades praticadas pela Autuada, no período de 01/01/23 a 28/02/26:

- falta de recolhimento do ICMS e/ou recolhimento à menor, em razão da falta de consignação ou da consignação a menor da base de cálculo diversa da prevista na legislação, conforme demonstrado no Anexo do e-PTA;
- falta de recolhimento do ICMS por emitir notas fiscais de saída consignando valores incorretos da base de cálculo do imposto e aplicando alíquotas do ICMS menores do que as previstas na legislação, conforme demonstrado no Anexo 1 do e-PTA.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75 e Multas Isoladas previstas no art. 55, inciso VII, alínea “c” (consignação a menor) e inciso XXXVII (falta da consignação), adequadas ao percentual de 50% (cinquenta por cento) do imposto incidente na operação, nos termos do § 2º, inciso I do art. 55 da citada lei, com redação do art. 5º da Lei nº 25.378/25.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às págs. 76, com os seguintes argumentos em síntese:

- sustenta que todas as operações foram documentadas por notas fiscais eletrônicas, não havendo omissão de receitas ou circulação de mercadorias desacoberta de documento fiscal;
- discorda da aplicação da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, ao argumento de que a penalidade seria aplicável às hipóteses de ausência de documento fiscal ou de irregularidade capaz de inviabilizar a identificação da operação;
- relata que o equívoco se restringe à aplicação de alíquota inferior e configura, quando muito, divergência na apuração do ICMS, sem caracterizar infração documental;
- assevera que inexistente dolo, fraude, ocultação de receita ou intenção de suprimir tributo, pois as operações foram escrituradas;
- entende que a multa é excessiva e desproporcional, em afronta aos princípios da razoabilidade e da vedação ao confisco;

Requer:

- o cancelamento da Multa de Revalidação exigida nos termos do art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75;
- o reenquadramento da infração para diferença de ICMS;
- a redução da multa aos patamares legais aplicáveis;
- o cancelamento do protesto ou sustação;
- o parcelamento com redução do saldo real devedor.

Nestes termos pede deferimento.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização manifesta-se às págs. 77/82, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação sobre as seguintes irregularidades praticadas pela Autuada, no período de 01/01/23 a 28/02/26:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- falta de recolhimento do ICMS e/ou recolhimento à menor, em razão da falta de consignação ou da consignação a menor da base de cálculo diversa da prevista na legislação, conforme demonstrado no Anexo do e-PTA;

- falta de recolhimento do ICMS por emitir notas fiscais de saída consignando valores incorretos da base de cálculo do imposto e aplicando alíquotas do ICMS menores do que as previstas na legislação, conforme demonstrado no Anexo 1 do e-PTA.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75 e Multas Isoladas previstas no art. 55, inciso VII, alínea “c” (consignação a menor) e inciso XXXVII (falta da consignação), adequadas ao percentual de 50% (cinquenta por cento) do imposto incidente na operação, nos termos do § 2º, inciso I do art. 55 da citada lei, com redação do art. 5º da Lei nº 25.378/25.

Como bem ressaltou a Fiscalização, o estabelecimento autuado está cadastrado na Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais – SEF/MG sob a CNAE-F nº 4781-4/00, qual seja, comércio varejista de confecções, segmento para o qual não há previsão legal de alíquotas diferenciadas, tampouco de benefício fiscal, aplicáveis às saídas promovidas pela Contribuinte no período autuado.

A alíquota aplicável às saídas desacobertas de documentos fiscais realizadas pela Autuada é a prevista no art. 12, inciso I, alínea “d”, subalínea “d.1” da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 12. As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

(...)

I - nas operações e prestações internas:

(...)

d) 18% (dezoito por cento):

d.1) nas operações e nas prestações não especificadas na forma das alíneas anteriores;

(...)

A controvérsia cinge-se à legitimidade das exigências decorrentes da aplicação de alíquota de ICMS inferior à prevista para as operações de saída realizadas pela Autuada e, especialmente, ao cabimento da Multa de Revalidação e da Multa Isolada lançadas.

O lançamento atende aos requisitos materiais necessários à constituição do crédito tributário. O Auto de Infração identifica o sujeito passivo, descreve a ocorrência, delimita o período fiscalizado, individualiza as exigências e indica os dispositivos legais infringidos e as penalidades aplicadas. O Relatório Fiscal Complementar e seus anexos integram a peça fiscal e explicitam a metodologia utilizada no confronto dos documentos fiscais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Esclareça-se, por oportuno, que a ação fiscal teve início em 26 de março de 2026, mediante Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF nº 10.000058029-86, destinado à verificação da correta emissão das notas fiscais quanto às bases de cálculo, alíquotas, ICMS devido, apuração e pagamento.

A Impugnante compreendeu o lançamento e exerceu o contraditório de forma específica, discutindo a alíquota aplicada, a natureza das duas penalidades e os efeitos da emissão das notas fiscais. À luz dos arts. 89 e 92 todos do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, a formalização oferece os elementos necessários ao julgamento e não há vício capaz de comprometer o crédito tributário.

Nos termos do art. 5º, § 1º, item 1, da Lei nº 6.763/75, o ICMS incide sobre a operação relativa à circulação de mercadoria.

O fato gerador ocorre, entre outras hipóteses, na saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, conforme art. 6º, inciso VI, da mesma lei e arts. 2º, inciso I, e 7º, inciso I do RICMS/23.

Em relação aos fatos geradores ocorridos até 30 de junho de 2023, aplicam-se as disposições correspondentes do RICMS/02, estabelecido pelo Decreto nº 43.080/02, expressamente capituladas no Auto de Infração.

A base de cálculo (BC) do imposto, na saída de mercadoria, corresponde, em regra, ao valor da operação, conforme art. 13, inciso IV, da Lei nº 6.763/75 e art. 12, inciso I, do RICMS/23. A correta determinação da base de cálculo e da alíquota compõe a própria quantificação da obrigação tributária principal.

O levantamento contempla operações sujeitas às alíquotas de 18% (dezoito por cento), 12% (doze por cento) ou 7% (sete por cento), conforme a natureza da operação e dos produtos comercializados.

O Auto de Infração indicou o art. 12, inciso I, alínea “d”, subalínea “d.1”, da Lei nº 6.763/75, o art. 42, inciso I, alínea “e” do RICMS/02 e a disciplina do RICMS/23, inclusive seus Anexos I e VII.

As planilhas dos Anexos 1.3, 1.5, 1.8 e 1.10 do Anexo 1 do e-PTA (págs. 16) individualizam os documentos e a tributação considerada.

A Defesa não apresenta demonstrativo alternativo, não individualiza qualquer nota fiscal em que a alíquota utilizada fosse correta, não aponta hipótese legal de redução de base de cálculo ou alíquota diferenciada e, tampouco, contesta a natureza das mercadorias descritas no levantamento. Limita-se a qualificar o ocorrido como equívoco de apuração.

A emissão e a escrituração dos documentos fiscais não extinguem a obrigação tributária nem tornam correto o valor recolhido. O documento fiscal deve retratar os elementos quantitativos da operação segundo a legislação. Se a base de cálculo ou a alíquota é inferior à devida, o destaque do imposto também o será, resultando em recolhimento a menor.

Nessas circunstâncias, permanece íntegra a exigência de ICMS, correspondente às diferenças demonstradas no levantamento fiscal.

Relativamente às penalidades aplicadas, 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 as multas capituladas no art. 55, incisos VII, alínea “c” e XXXVII da citada lei (Multas Isoladas) foram exigidas pelo descumprimento de obrigação acessória, (falta de destaque e ou destaque à menor da base de cálculo do imposto).

Quanto à Multa de Revalidação, a principal premissa da impugnação parte de leitura equivocada do art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Esse dispositivo não tipifica irregularidade relativa à emissão de documento fiscal. Ele estabelece a consequência pecuniária do não recolhimento tempestivo do imposto quando necessária a ação fiscal.

O art. 53, inciso III, da Lei nº 6.763/75 estabelece que a multa seja calculada sobre o valor do imposto não recolhido tempestivamente, no todo ou em parte. Em conexão direta com essa base de cálculo, o art. 56, inciso II, prevê, havendo ação fiscal, multa de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as reduções legalmente previstas.

A materialidade que sustenta a multa de revalidação é, portanto, a falta de pagamento integral e tempestivo do ICMS. No caso, a aplicação de alíquota inferior produziu exatamente esse resultado: parte do imposto devido nas saídas não foi recolhida nos vencimentos próprios e a diferença somente foi constituída por meio da ação fiscal.

A circunstância de as operações estarem acobertadas por notas fiscais não afasta essa penalidade. Documento fiscal existente e imposto integralmente pago são realidades juridicamente distintas. A regularidade formal do acobertamento, ainda que admitida para fins argumentativos, não elimina o inadimplemento da obrigação principal.

Não há, assim, reenquadramento a realizar. O lançamento já exige a diferença do ICMS e aplica, sobre ela, a penalidade específica decorrente do não recolhimento tempestivo, exatamente como dispõem os arts. 53, inciso III, e 56, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75.

Quanto à multa isolada, diversa é sua natureza. Prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, a norma sanciona a conduta de consignar, em documento fiscal que acoberta operação própria ou de substituição tributária, base de cálculo diversa da prevista pela legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária.

Quanto à ocorrência 01.001.001 (aplicação incorreta da alíquota do imposto), o levantamento registra notas de saída com bases de cálculo, aplicação de alíquota e imposto inferiores aos devidos, vinculando a exigência aos documentos discriminados nos anexos.

A existência material da NF-e não impede a incidência da penalidade: o ilícito não é a ausência do documento, mas a consignação de base de cálculo diversa da prevista pela legislação.

O art. 16, incisos VI, IX e XIII da Lei nº 6.763/75 impõe ao contribuinte os deveres de escriturar os documentos e livros fiscais, pagar o imposto devido na forma e nos prazos legais e cumprir as demais exigências da legislação tributária. A observância de uma dessas obrigações não neutraliza o descumprimento das demais.

A tipificação alcança precisamente a acusação em que a base de cálculo (BC) indicada nos documentos não correspondia àquela resultante da aplicação das regras legais às operações. A Defesa não demonstra qualquer erro de vinculação entre os documentos relacionados e a penalidade aplicada.

Quanto à Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, a primeira ocorrência possui tipificação própria. O art. 55, inciso XXXVII da cita lei, sanciona a falta de consignação, em documento fiscal que acoberta operação tributada, da base de cálculo prevista na legislação, ou a consignação com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência.

No caso, a Fiscalização identificou notas fiscais de saída nas quais não foram consignados os valores da base de cálculo e do ICMS devido, embora as operações fossem tributadas. Essa materialidade não se confunde com a consignação de valor meramente inferior: na ocorrência 01.023.004 (falta de consignação e ou consignação à menor da base de cálculo do imposto), o elemento quantitativo indispensável à apuração do imposto não foi informado no documento fiscal.

A tese de que todas as operações estavam documentadas não afasta a infração. A norma não pune a inexistência da NF-e, mas sua emissão sem a informação tributária exigida. Documento formalmente emitido, porém, sem base de cálculo e imposto em operação tributada, permanece materialmente irregular.

A multa isolada decorre do descumprimento de dever instrumental relativo à correta emissão do documento fiscal, seja pela consignação de base diversa, seja pela falta de consignação. São condutas e fundamentos legais distintos, ainda que revelados no mesmo procedimento fiscal.

A cumulação encontra previsão expressa no art. 53, § 1º da Lei nº 6.763/75, segundo o qual as multas são cumulativas quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal. No caso, a primeira consiste na incorreção da base de cálculo consignada nos documentos; a segunda, no recolhimento a menor do ICMS.

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. 55 da mencionada lei.

A distinção também afasta a tese de que a cobrança da diferença do imposto deveria absorver todas as penalidades. O ICMS recompõe o tributo devido; a Multa de Revalidação sanciona a falta de pagamento no prazo; e a Multa Isolada sanciona o descumprimento do dever documental tipificado nos incisos VII, alínea “c”, e XXXVII do art. 55.

Conforme a legislação do estado de Minas, não há duplicidade sancionatória. A multa de revalidação tutela o cumprimento da obrigação principal e tem por pressuposto o imposto não recolhido tempestivamente. A Multa Isolada decorre do descumprimento de dever instrumental relativo à correta emissão do documento fiscal. São condutas e fundamentos legais distintos, ainda que revelados pelo mesmo conjunto de operações.

A Fiscalização observou, ainda, a limitação prevista no art. 55, § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75, restringindo a Multa Isolada a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação.

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

A alegação de ausência de dolo, fraude ou ocultação de receitas, embora válida, não altera o resultado. Nos termos do art. 136 do Código Tributário Nacional, salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações independe da

intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Ainda que houvesse boa-fé da Contribuinte, esses argumentos não têm o condão de afastar as exigências do Auto de Infração, em face do descumprimento da legislação que rege a matéria (recolhimento à menor de ICMS em decorrência da aplicação indevida da alíquota do imposto nas saídas internas de mercadorias), como já demonstrado.

As penalidades aplicadas não exigem, em sua tipificação, demonstração de elemento subjetivo específico. A Fiscalização deve comprovar a materialidade das condutas – recolhimento a menor e emissão de documento com base de cálculo incorreta –, o que foi realizado mediante o cruzamento eletrônico e os demonstrativos anexos. A escrituração das operações pode evidenciar a ausência de ocultação, mas não exclui as infrações objetivamente verificadas.

Também não se identifica hipótese legal específica de redução discricionária da penalidade no julgamento deste rito. As reduções vinculadas à forma e ao momento de pagamento ou parcelamento submetem-se à legislação própria e não alteram a procedência do lançamento.

Os pedidos de cancelamento ou sustação de protesto não infirmam a constituição do crédito tributário. O Auto de Infração apenas informa as consequências possíveis após a decisão administrativa definitiva e eventual inscrição em dívida ativa. Não há nos autos elemento que demonstre protesto já efetivado e, de todo modo, providências relacionadas à cobrança da dívida ativa não integram o objeto do Auto de Infração em exame.

De igual modo, o parcelamento constitui modalidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, inciso VI do Código Tributário Nacional, e depende de requerimento perante a autoridade competente, segundo as condições da legislação específica. Não cabe ao Conselho de Contribuintes de Minas Gerais – CCMG ao julgar a Impugnação, conceder parcelamento ou reduzir o saldo fora das hipóteses legais.

Diante do conjunto probatório, verifica-se que a Fiscalização demonstrou as diferenças de ICMS decorrentes da falta de consignação da base de cálculo e do imposto, bem como da adoção de bases de cálculo e alíquotas inferiores às devidas, enquanto a Impugnante não apresentou prova ou cálculo capaz de desconstituir o levantamento.

Mantêm-se, por conseguinte, o ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e as Multas Isoladas capituladas no art. 55, incisos VII, alínea “c” e XXXVII, limitadas nos termos do § 2º, inciso I, ambos da Lei nº 6.763/75.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso efeito confiscatório da multa, cumpre reiterar 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 Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

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, legítimo o lançamento em exame.

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 Bruno de Almeida Nunes Murta (Revisor) e Emmanuelle Christie Oliveira Nunes.

Sala das Sessões, 16 de junho de 2026.

Cássia Adriana de Lima Rodrigues
Relatora

Dimitri Ricas Pettersen
Presidente

CS/D