CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	25.644/26/3ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.004935911-91	
Impugnação:	40.010161632-65	
Impugnante:	Dolce Home Comércio de Utilidades Domésticas Ltda	
	CNPJ: 18.628799/0001-20	
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.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL - FALTA DE INDICAÇÃO/REQUISITO. Constatada a emissão de documentos fiscais sem o devido destaque do ICMS/DIFAL. Infração caracterizada. Correta a exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 art. 215, inciso VI, alínea "f" do RICMS/02 e art. 178, inciso VI, alínea "f" do RICMS/23.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades praticadas pela Autuada, no período de 01/08/21 a 31/12/25:

- falta de recolhimento do ICMS, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (ICMS/DIFAL), incidente em operações interestaduais com mercadorias destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, estabelecidos no estado de Minas Gerais.

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

- emissão de documentos fiscais, sem o devido destaque do ICMS/DIFAL.

Exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI c/c art. 215, inciso VI, alínea "f" do RICMS/02 e art. 178, inciso VI, alínea "f" do RICMS/23.

Da Impugnação

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 23/10/2026 - Cópia WEB

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 61/73, com os seguintes argumentos, em síntese:

- argui a nulidade do Auto de Infração ao argumento de que o Crédito Tributário foi constituído a partir de premissa jurídica equivocada já que equipara as notas fiscais eletrônicas a declarações fiscais aptas à constituição de crédito tributário;

- suscita que a autuação apresenta vícios que comprometem a liquidez e certeza do crédito tributário;

- assevera que jamais esteve sujeita ao cumprimento de obrigações acessórias exigidas pela legislação tributária mineira, uma vez que está estabelecida no estado do Paraná, não possui estabelecimento no estado de São Paulo e não mantem inscrição estadual em Minas Gerais;

- discorre sobre a natureza da nota fiscal citando juristas e doutrinas;

- aponta que a Fiscalização desconsiderou as notas fiscais canceladas, emitidas em duplicidade e realizadas por intermédio de plataformas de marketplace nas quais o imposto foi recolhido pelas plataformas em seu nome;

- sustenta que a exigência do ICMS/DIFAL, multa de revalidação e multa isolada decorre da mesma situação fática descrita pela Fiscalização, qual seja, a alegada ausência de destaque do ICMS/DIFAL;

- pondera que deve ser aplicada a teoria da absorção das penalidades e requer o cancelamento integral da multa isolada;

- entende que multa de revalidação e desproporcional diante das circunstâncias especificas do caso concreto;

- requer o cancelamento do Auto de Infração, ou caso não seja esse entendimento do CCMG, que se promova a exclusão das operações canceladas, duplicadas e daquelas onde o DICMS-DIFAL já tenha sido recolhido.

Nestes termos pede deferimento.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização manifesta-se às págs. 155/163, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração

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

Argumenta que o crédito tributário teria sido constituído com arrimo em premissa jurídica manifestamente equivocada, haja vista que a Fiscalização teria

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 23/10/2026 - Cópia WEB

equiparado indevidamente as notas fiscais eletrônicas a declarações fiscais autônomas e aptas à imediata constituição do crédito.

Relata que se encontra sediada e plenamente estabelecida no estado do Paraná, não possuindo qualquer filial, sucursal ou estabelecimento físico em território mineiro, tampouco inscrição cadastral nesta unidade da Federação, razão pela qual jamais esteve obrigada ao cumprimento dos deveres instrumentais previstos na legislação de regência de Minas Gerais.

Reitera que o ato de lançamento padece de vícios formais e materiais que comprometem sobremaneira a liquidez e a certeza da exação lançada, e que em razão disso tudo, seria na sua concepção, o feito fiscal nulo.

Entretanto, razão não lhe assiste, neste aspecto, pois em primeiro lugar, a questão afeta à discussão de suposta equiparação de documentos fiscais eletrônicas com as declarações autônomas são matéria de mérito.

Da mesma forma não procede a alegação prefacial colocada no feito fiscal dando conta de estabelecimento situado no Paraná, pois a Autuada em comento não está naquele estado.

Sobre os vícios formais alegados, a Defesa não aponta quais seriam eles e que relevância estes alegados vícios trouxeram no sentido de macular a compreensão do feito. Não existe nada nos autos a este respeito.

Ademais 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.

Induvidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

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

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

Rejeita-se, pois, as prefaciais arguidas.

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e assim serão analisadas.

Do Mérito

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 23/10/2026 - Cópia WEB

Conforme relatado, a autuação versa sobre as seguintes irregularidades praticadas pela Autuada, no período de 01/08/21 a 31/12/25:

- falta de recolhimento do ICMS, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (ICMS/DIFAL), incidente em operações interestaduais com mercadorias destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, estabelecidos no estado de Minas Gerais.

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

- emissão de documentos fiscais, sem o devido destaque do ICMS/DIFAL.

Exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI c/c art. 215, inciso VI, alínea "f" do RICMS/02 e art. 178, inciso VI, alínea "f" do RICMS/23.

Quanto as exigências apontadas no Auto de Infração, impende asseverar a inafastável constitucionalidade, legitimidade e materialidade da presente exigência fiscal concernente ao ICMS-DIFAL.

A Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015, procedeu à substancial alteração dos incisos VII e VIII do § 2º do artigo 155 da Carta Política da República, positivando nova e cogente sistemática de partilha do ICMS incidente sobre as operações interestaduais destinadas a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, domiciliado ou estabelecido em unidade federativa diversa daquela de origem da mercadoria.

O texto constitucional em vigor, nos preceitos introduzidos pela referida Emenda e posteriormente harmonizados com as diretrizes gerais delineadas pela Lei Complementar nº 190, de 4 de janeiro de 2022 — que alterou a Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir) para regular uniformemente a exigência em âmbito nacional —, dispõe cristalinamente sobre a titularidade das receitas e a sujeição passiva da exação.

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:

> CR/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:

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 23/10/2026 - Cópia WEB

> (...)
>
> 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:
>
> 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, § 1° - C da citada lei, a seguir transcrito:

> Lei n° 6.763/75
>
> Art. 5° 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.
>
> § 1° 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:

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 23/10/2026 - Cópia WEB

> (...)
>
> § 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 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;

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 23/10/2026 - Cópia WEB

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

O Regulamento do ICMS (RICMS/23), em seus art. 3º, inciso V e art. 12, inciso VIII, alíneas "a", "b", "c" e "d", cuidou de adensar tais comandos legais, fazendo-o nos seguintes termos:

> 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";
>
> (...)

O estado de Minas Gerais, no regular e legítimo exercício de sua competência tributária privativa conferida pelo texto magno, procedeu à cabal recepção e positivação da cobrança do diferencial de alíquotas com respaldo nos supramencionados preceitos da Lei nº 6.763/75, do RICMS/02 e do RICMS/23, supra transcritos.

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 23/10/2026 - Cópia WEB

Nesse contexto normativo imperativo, a circunstância fática de a Autuada encontrar-se fisicamente estabelecida no estado do Paraná e não possuir sede, filial ou inscrição cadastral no Estado de Minas Gerais em nada afasta ou mitiga a incidência da disciplina constitucional do DIFAL, tampouco afasta a sua responsabilidade pelo recolhimento.

Ao revés, é justamente para colmatar a hipótese de operações mercantis interestaduais destinadas a não contribuintes que a alínea "b" do inciso VIII do § 2º do art. 155 do texto constitucional determina, categoricamente e sem exceções, que a responsabilidade patrimonial pelo adimplemento da diferença de alíquota devida ao Estado de destino recai integralmente sobre o remetente da mercadoria.

Ressalta-se, com efeito, que a Impugnante qualifica-se plenamente como contribuinte do ICMS na exata dicção da ordem tributária, subsumindo-se formal e materialmente ao disposto no art. 14, § 3º, inciso II, da Lei Estadual nº 6.763/75, bem como no artigo 55, § 6º, do RICMS/02 e no art. 24, inciso VIII, do novel RICMS/23.

A relação jurídica obrigacional que vincula o Sujeito Passivo ao Fisco mineiro deriva direta e imediatamente da própria matriz constitucional do imposto (art. 155, § 2º, incisos VII e VIII, alínea "b" da CR/88), sendo desarrazoada qualquer tese de imunidade ou irresponsabilidade tributária calcada na mera ausência de domicílio físico no Estado de destino.

No que tange à aptidão documental das Notas Fiscais Eletrônicas (NF-es) empregadas para a formalização do crédito tributário, verifica-se que todos os documentos fiscais que deram esteio à lavratura foram devidamente emitidos pelo próprio estabelecimento da Impugnante, espelhando com fidelidade operações mercantis por ela efetivamente praticadas e direcionadas a adquirentes sediados em Minas Gerais.

Tais documentos digitais constituem elementos materiais autônomos, dotados de certeza e plenamente aptos à comprovação do aspecto temporal e material da hipótese de incidência fiscal.

Em momento algum a Defesa nega a emissão dos aludidos títulos fiscais ou suscita incidente de falsidade documental sobre os mesmos, limitando-se a esgrimir a frágil pretensão de desqualificá-los como substrato ao lançamento fiscal. Essa linha de argumentação desconsidera por completo o sistema probatório e regulatório do Código Tributário Nacional, em especial as normas atinentes à imperatividade das obrigações acessórias e aos amplos poderes de fiscalização assegurados ao Fisco pelos arts. 113, 119 e 200 todos do Código Tributário Nacional - CTN.

Quanto à alegação de que teriam sido computadas notas fiscais eletrônicas canceladas ou expedidas em indevida duplicidade, o exame objetivo do acervo documental dos autos desmente peremptoriamente o inconformismo recursal.

Com efeito, os documentos fiscais que alicerçam a presente exigência acham-se minudentemente descritos e discriminados na Planilha 1 do Anexo I integrante do Auto de Infração, individualizados item a item por mercadoria, com data de emissão, valores nominais e as correspondentes chaves de acesso alfanuméricas de 44 (quarenta e quatro) dígitos.

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 23/10/2026 - Cópia WEB

Do confronto direto dos registros informatizados do Fisco não se divisa a existência de nenhuma nota fiscal cancelada entre aquelas arroladas no cálculo do débito tributário.

Lado outro, caso a empresa autuada tivesse incorrido no equívoco operacional de emitir dois documentos fiscais para uma mesmíssima remessa, competia a ela o ônus irrenunciável de corrigir a falha no tempo e modo assinalados na legislação, promovendo o cancelamento tempestivo do documento excedente ou emitindo nota fiscal de entrada destinada a anular os efeitos da saída em duplicidade.

Não tendo o sujeito passivo adotado qualquer dessas providências regulamentares, afigura-se inviável que o Fisco desconsidere os efeitos jurídicos e materiais de documentos fiscais válidos e vigentes amparando-se em alegação genérica desprovida de lastro probatório idôneo.

Idêntica sorte socorre a assertiva de que o imposto diferencial haveria sido recolhido por terceiros intermediadores em plataformas virtuais de marketplace.

O Fisco mineiro procedeu a criteriosa auditoria financeira sobre a conta corrente fiscal e arrecadatória atinente a todo o período abrangido pelo Auto de Infração, não constatando qualquer ingresso financeiro vinculado ao ICMS/DIFAL relativo às operações fiscalizadas.

Ademais, a Impugnante não logrou apontar, de forma clara, especificada e individualizada, quais notas fiscais teriam sido objeto do suposto pagamento operado por tais plataformas, tampouco fez juntar ao procedimento as guias de recolhimento, os comprovantes de liquidação bancária ou os demonstrativos de repasse financeiro que permitissem atrelar os pagamentos cogitados aos negócios jurídicos autuados. Inexistindo mínima demonstração probatória a cargo de quem alega, prevalece intangível a constatação material do inadimplemento da exação.

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 VIII. 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:
>
> (...)

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 23/10/2026 - Cópia WEB

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.

(...)

§ 6° 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. 3° deste regulamento;

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 23/10/2026 - Cópia WEB

(...)

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.

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 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.

Registre-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.

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% (cinqüenta 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:

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 23/10/2026 - Cópia WEB

(...)

VI - por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emiti-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 emiti-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 emiti-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 do Anexo V, do RICMS/23 dispõe que: "*A NF-e*

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 23/10/2026 - Cópia WEB

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.

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.

Acrescente-se que não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Nesse sentido, impõe-se rejeitar categoricamente a pretensão de aplicação do princípio da consunção ou absorção.

As duas sanções pecuniárias possuem naturezas manifestamente distintas e pressupostos materiais autônomos, cada qual com fundamento legal próprio na Lei nº 6.763/75.

A multa de revalidação sanciona a falta de recolhimento tempestivo do tributo devido aos cofres estaduais, penalizando o descumprimento da obrigação tributária principal com suporte nos arts. 53, inciso III, e 56, inciso II, da citada legislação.

Diversamente, a multa isolada castiga a ausência de destaque ou o destaque a menor do ICMS/DIFAL no corpo do documento fiscal emitido, tipificando autêntica infração ao dever instrumental decorrente da obrigação acessória, fundamentando-se no art. 54, inciso VI, da indigitada lei.

A possibilidade de incidência cumulativa de ambas as penalidades é matéria pacificada no Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, conforme atestam os arestos a seguir transcritos:

> "EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. MULTA ISOLADA E MULTA DE REVALIDAÇÃO. DISTINÇÃO DOS FATOS GERADORES. AUSÊNCIA DE CONFISCO. A MULTA ISOLADA

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 23/10/2026 - Cópia WEB

> DECORRE DO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA E A MULTA DE REVALIDAÇÃO RESULTA DA FALTA DE RECOLHIMENTO DO TRIBUTO, NÃO HAVENDO FALAR EM IDENTIDADE DE CAUSAS A AUTORIZAR A PRETENDIDA ABSORÇÃO DE PENALIDADES. AS PENALIDADES PECUNIÁRIAS APLICADAS PELO FISCO ESTADUAL ENCONTRAM EXPRESSA PREVISÃO LEGAL, NÃO SE REVESTINDO DE CARÁTER CONFISCATÓRIO." (TJMG - APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.11.277404-7/001, RELATORA DES.ª HELOÍSA COMBAT, 4ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 22/01/2015, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 29/01/2015).
>
> "EMENTA: TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. MULTA ISOLADA E MULTA DE REVALIDAÇÃO. CUMULAÇÃO. POSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE CARÁTER CONFISCATÓRIO. A CUMULAÇÃO DAS MULTAS ISOLADA E DE REVALIDAÇÃO É PLENAMENTE LEGÍTIMA, PORQUANTO POSSUEM FUNDAMENTOS FÁTICOS E JURÍDICOS DIVERSOS: ENQUANTO A PRIMEIRA DECORRE DA INOBSERVÂNCIA DE OBRIGAÇÃO INSTRUMENTAL/ACESSÓRIA PELO CONTRIBUINTE, A SEGUNDA VISA SANCIONAR A INADIMPLÊNCIA TRIBUTÁRIA QUANTO À OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO, TENDO EM VISTA A ESTRITA OBSERVÂNCIA AOS BALIZAMENTOS LEGISLATIVOS." (TJMG - APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.10.148765-0/001, RELATOR DES. RAIMUNDO MESSIAS JÚNIOR, 2ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 05/08/2014, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 19/08/2014).

Resta ainda, afastar a tese defensiva que suscita suposto efeito confiscatório das penalidades capituladas.

As multas tributárias ostentam nítido viés pedagógico e sancionatório e, a despeito de integrarem o crédito tributário formalizado, não guardam a mesma natureza jurídica dos tributos, como expressamente emana do art. 3º do Código Tributário Nacional:

> CTN
>
> Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada."

O princípio da vedação ao confisco, agasalhado no art. 150, inciso IV da Constituição da República de 1988 – CR/88, dirige-se precipuamente à utilização da carga tributária como instrumento indireto de expropriação da propriedade privada, sem tolher a faculdade do legislador de estabelecer multas com graduação proporcional à gravidade e reprovabilidade da conduta faltosa praticada pelo sujeito passivo.

Tais cominações punitivas necessitam ser estabelecidas em montantes aptos a desestimular eficazmente a reiteração do ilícito, impedindo que o descumprimento deliberado das normas tributárias se converta em vantagem econômica concorrencial indevida ao infrator.

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 23/10/2026 - Cópia WEB

No caso vertente, as multas foram quantificadas em atividade administrativa estritamente vinculada, sem margem a juízo de discricionariedade do auditor autuante e com reverência aos percentuais fixados em lei primária, restando descaracterizado qualquer excesso apto a configurar efeito de confisco.

No que tange à imposição da multa isolada por documento fiscal, salienta-se que a legislação tributária do estado de Minas Gerais estatui a cobrança sancionatória de 42 (quarenta e duas) Unidades Fiscais do Estado de Minas Gerais (UFEMGs) por documento emitido com vício, ausência de requisito essencial ou preenchido com dados incorretos e incompletos.

Reitera-se, por oportuno, que na regulamentação da matéria, o art. 11-A, § 1º, inciso I, do Anexo V do RICMS/02 disciplina que a NF-e deve ser emitida de conformidade com o leiaute padronizado no Manual de Orientação do Contribuinte (MOC), através de programa desenvolvido ou contratado pelo próprio emitente, diretriz integralmente mantida pelo art. 16 do Anexo V do RICMS/23, que reitera a exigência de emissão em estrita obediência ao MOC publicado por Ato COTEPE/ICMS e às disposições normativas do Ajuste SINIEF 07/05 de 30 de setembro de 2005.

O MOC em sua Versão 7.00 dedicou sua Seção 9 para disciplinar as regras de cálculo e escrituração dos campos vinculados às saídas interestaduais a consumidores finais não contribuintes, instituindo o grupo específico "ICMSUFDest", no qual o campo "vICMSUFDest" deve ser preenchido obrigatoriamente com o montante do diferencial de alíquotas pertencente ao estado destinatário.

Conclui-se, desse modo, que a Autuada descumpriu frontalmente esses ditames regulamentares ao omitir o destaque e a indicação do DIFAL devido a Minas Gerais.

A cominação da multa isolada observou estritamente o critério legal mais favorável previsto no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75, incidindo individualmente sobre cada nota fiscal, na Planilha 2 do Anexo I, correspondendo ao menor valor entre as 42 (quarenta e duas) UFEMGs e o limitador de 5% (cinco por cento) incidente sobre o valor total da operação.

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 da mencionada lei.

Diante disso, não se vislumbra a ocorrência do bis in idem apontado pela Defesa em relação às penalidades exigidas pelo Fisco.

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

Por derradeiro, impende registrar como fato revelador que a Impugnante postulou reiteradas vezes, em sua peça de insurgência, a nulidade e o cancelamento do

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 23/10/2026 - Cópia WEB

processo administrativo identificado como PTA nº 01.004793818-77, manifestamente estranho aos presentes autos e inteiramente dissociado da autuação em apreço. Tal circunstância elucida a feição genérica, padronizada e mecânica da linha argumentativa lançada na defesa.

Essa imprecisão fática, contudo, não causou qualquer entrave ao julgamento, porquanto o mérito das matérias suscitadas restou exaustivamente cotejado e motivadamente refutado pelo Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG, revelando-se os argumentos incapazes de modificar, desconstituir ou atenuar o crédito tributário

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, 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 Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis:*

> Lei n° 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 § 2° do art. 146; (...)

Assim, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª 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 Victoria Azevedo Figueiró e Henrique Grossi Reis Pereira.

Sala das Sessões, 29 de setembro de 2026.

Antônio César Ribeiro
Relator

Ivana Maria de Almeida
Presidente / Revisora

CS/P

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 23/10/2026 - Cópia WEB