

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.959/25/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.004074739-53
Impugnação: 40.010158617-24
Impugnante: Maxx Na Sua Casa Ltda
CNPJ: 17.930688/0001-01
Proc. S. Passivo: Jailson Soares
Origem: DF/Uberaba

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/DIFAL e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da mencionada lei.

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA - OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS - FEM. Constatou-se a falta de recolhimento do ICMS/DIFAL relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria - FEM (adicional de dois pontos percentuais na alíquota do imposto), nos termos do art. 12-A, § 5º, da Lei nº 6.763/75. Corretas as exigências do ICMS/ST relativo ao FEM e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL - FALTA DE INDICAÇÃO/REQUISITO. Constatada a emissão de documentos fiscais sem efetuar o destaque nas notas fiscais emitidas do ICMS/DIFAL e do ICMS/FEM devidos nestas operações. Infração caracterizada. Correta a exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02 (art. 178, inciso VI, alínea “f”, da Parte Geral do RICMS/23).

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS, no período de 01/05/22 a 31/12/23, 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A presente cobrança é devida em decorrência do que dispõe o art. 155, § 2º, incisos VII e VIII, da Constituição Federal de 1988 (CF/88), c/c o art. 5º, § 1º, item 11, da Lei nº 6.763/75.

Apurou-se, ainda, o recolhimento a menor do adicional de alíquota relativo ao ICMS destinado ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), previsto no art. 12-A da Lei nº 6.763/75.

Exige-se o ICMS/DIFAL e o ICMS/FEM-DIFAL não recolhidos e a Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Por deixar de informar as corretas bases de cálculo do ICMS/DIFAL e ICMS/FEM-DIFAL nas notas fiscais, exige-se, ainda, a Multa Isolada de 42 (quarenta e duas) UFEMGS por documento fiscal, observado o limitador de 5% (cinco por cento) do valor da operação, nos termos do art. 53, inciso I, e do art. 54, inciso VI, ambos da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 209, inciso I, e o art. 215, inciso VI, alínea “F”, da Parte Geral do RICMS/02 (art. 174, inciso I, e art. 178, inciso VI, alínea “F”, da Parte Geral do RICMS/23).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 24/81, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às págs. 84/103.

DECISÃO

Da Preliminar

A Impugnante argui, preliminarmente, que o Auto de Infração não merece prosperar, devendo ser considerado nulo. Defende que deveria ser aplicado ao presente caso o art. 112, e respectivos incisos, do Código Tributário Nacional – CTN, que prescreve exemplificativamente algumas situações *in dubio contra fiscum*:

CTN

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se de maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato.

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.

III - à autoria, imputabilidade ou punibilidade.

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Apresenta também alguns entendimentos doutrinários que entende corroborar sua assertiva.

Prossegue afirmando que os indícios de suposto não recolhimento do imposto ICMS/DIFAL não seriam elementos suficientes para a autuação fiscal, sendo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

necessários elementos efetivos de certeza da prática do ato infracional, sob pena de nulidade do auto.

Conclui que teria havido cerceamento de defesa, afirmando que a Fiscalização apenas franqueou os documentos relativos à autuação em 09/12/24.

No entanto, razão não lhe assiste.

Carece de amparo legal a pretensão da Impugnante quanto à alegação de cerceamento de defesa e ofensa aos princípios da Administração Pública, atinentes à atividade vinculada, aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade administrativa e publicidade.

Conforme demonstrado pelo Fisco, às págs. 5/6 do Processo Tributário Administrativo Eletrônico – ePTA, em 05/09/24 a Impugnante já havia sido intimada, através do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.000051229.18, para apresentar os comprovantes de recolhimentos do ICMS/DIFAL e do ICMS/FEM no período de 01/05/22 a 31/12/23 e não se manifestou.

Conforme Aviso de Recebimento (AR) juntado aos autos, em 09/12/24 recebeu termo de intimação datado de 26/11/24 referente à autuação, no qual constam todas as informações necessárias, inclusive o passo a passo para acessar o e-PTA nº 01.004074739-53.

Não procede, portanto, a alegação de cerceamento de defesa, razão pela qual rejeita-se a arguição de nulidade do lançamento.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS, no período de 01/05/22 a 31/12/23, 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.

Apurou-se, ainda, o recolhimento a menor do adicional de alíquota relativo ao ICMS destinado ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), previsto no art. 12-A da Lei nº 6.763/75.

Exige-se o ICMS/DIFAL e o ICMS/FEM-DIFAL não recolhidos e a Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Por deixar de informar as corretas bases de cálculo do ICMS/DIFAL e ICMS/FEM-DIFAL nas notas fiscais, exige-se, ainda, a Multa Isolada de 42 (quarenta e duas) UFEMGS por documento fiscal, observado o limitador de 5% (cinco por cento) do valor da operação, nos termos do art. 53, inciso I, e do art. 54, inciso VI, ambos da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 209, inciso I, e o art. 215, inciso VI, alínea “F”, da Parte Geral do RICMS/02 (art. 174, inciso I, e art. 178, inciso VI, alínea “F”, da Parte Geral do RICMS/23).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

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

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

(...)

Destaca-se que, de acordo com o art. 24, inciso I, § 3º, da CF/88, cabe aos Estados legislar de forma plena sobre a matéria reservada a norma geral enquanto a União não exercer essa competência. O estado de Minas Gerais o fez introduzindo a matéria sobre o DIFAL na Lei nº 6.763/75 e no Regulamento do ICMS.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

12) a prestação interestadual de serviço destinada a este Estado, tomada por consumidor final não contribuinte do imposto, relativamente à parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna estabelecida para a prestação do serviço neste Estado e a alíquota interestadual.

(...)

Art. 13 A base de cálculo do imposto é:

(...)

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

(...)

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

RICMS/02

Art. 1º O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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".

(...)

Os mesmos comandos foram reproduzidos no Regulamento do ICMS (RICMS/23), em seus arts. 3º, inciso V, e 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Lei nº 6.763/75, em seu art. 14, § 3º, inciso II, bem como o RICMS/02 (art. 55, § 6º) e o RICMS/23 (art. 23 e art. 24, inciso XVII), assim dispõem:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Emenda Constitucional (EC) nº 87/15 alterou a Constituição Federal (CF) e outorgou nova competência tributária aos Estados relacionada à incidência do fato gerador do DIFAL nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto. Assim, a partir de 01/01/16, as operações interestaduais, presenciais ou não, que destinassem bens e mercadorias a consumidor final não contribuinte do imposto localizado em Minas Gerais, passaram a constituir fato gerador do ICMS, devendo a parcela do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual ser dividida entre o Estado de origem e o de destino de acordo com as quotas estabelecidas na própria CF (art. 99 nos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT).

Importante salientar que no estado de Minas Gerais, a Lei nº 21.781, de 1º de outubro de 2015, definiu todos os elementos necessários para a exigência do DIFAL, tendo sido publicada em 2 de outubro de 2015, produzindo seus efeitos a partir do primeiro dia do exercício financeiro subsequente (01/01/16), após decorridos noventa dias da sua publicação. Destarte, os preceitos normativos da Lei nº 6.763/75, assim como dos regulamentos sobre o assunto, que têm conexão com o DIFAL a consumidor final não contribuinte, introduzido pela mencionada emenda constitucional, são os já transcritos acima (art. 5º, §1º, incisos 11 e 12).

Da mesma forma, a incidência do ICMS/FEM no caso de mercadorias destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto é prevista na Lei nº 6.763/75, em seu art. 12-A, § 5º, ora reproduzido:

Lei nº 6.763/75

Efeitos de 1º/01/2020 a 31/12/2023 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 8º, ambos da Lei nº 23.521, de 27/12/2019:

“Art. 12-A. Fica estabelecido, para financiamento das ações do Fundo de Erradicação da Miséria - FEM -, criado pela Lei nº 19.990, de 29 de dezembro de 2011, em especial para o pagamento integral do Piso Mineiro de Assistência Social, e de acordo com o disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República, com vigência até 31 de dezembro de 2022, o adicional de dois pontos percentuais na alíquota prevista para a operação interna que tenha como destinatário consumidor final, contribuinte ou não do imposto, com as mercadorias abaixo relacionadas, inclusive quando a alíquota for fixada no regulamento do imposto:”

(...)

§ 5º O disposto neste artigo aplica-se também às operações interestaduais que destinem mercadorias ou bens a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado neste Estado, relativamente ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No que diz respeito à base de cálculo do tributo ora discutido, a Lei nº 6.763/75 dispõe em seu art. 13, § 1º-C, já transcrito, que “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”.

Consoante se depreende das normas supratranscritas, resulta evidente o intuito de promover a repartição da arrecadação tributária incidente nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS.

Assim, tal como sempre ocorreu nas transações interestaduais envolvendo contribuintes do imposto, aprovou ao legislador determinar também a repartição, entre os Estados de origem e de destino, da receita tributária relativa às operações e prestações cujo destinatário/tomador caracterize-se como não contribuinte do ICMS.

Equívoca-se a Impugnante ao afirmar que os fatos geradores, no caso em tela, ocorreram no período de setembro de 2020 até dezembro de 2021, ou seja, antes da edição da superveniente Lei Complementar nº 190/22, pois, conforme consta no Auto de Infração, o período autuado correto é de 01/05/22 a 31/12/23, quando a referida lei já se encontrava em pleno vigor.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) julgou as Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) nº 7066, 7070 e 7078 em 29/11/23 e considerou que é constitucional a cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS pelos Estados nas vendas interestaduais com destino a não contribuintes do imposto após o prazo de 90 (noventa) dias após a publicação da Lei Complementar nº 190/22.

Em 5 de janeiro de 2022, foi publicada a Lei Complementar Federal nº 190, alterando a Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, para regulamentar a cobrança da diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS, com fundamento na Emenda Constitucional nº 87/15, e em seu art. 3º estabeleceu a *vacatio legis* de noventa dias para a produção dos efeitos de seus dispositivos.

Assim sendo, a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG), através do Comunicado SUTRI nº 001, de 08 de fevereiro de 2022, informou que no estado de Minas Gerais o ICMS/DIFAL seria exigido a partir de 05 de abril de 2022.

Conforme consta no relatório do Auto de Infração, os valores de ICMS/DIFAL cobrados referem-se aos fatos geradores ocorridos no período de 01/05/22 a 31/12/23, quando a Lei Complementar nº 190/22 já estava em vigor. Portanto, no caso em análise, não há inconstitucionalidade na exigência fiscal, pois a referida lei complementar começou a vigor a partir de 05/04/22.

Observa-se ainda que a Impugnante relata fatos estranhos a este e-PTA referentes a empresa de suprimentos de informática do estado de Santa Catarina, argumentando a não redução da base de cálculo prevista no RICMS/SC.

Neste caso concreto, conforme o relatório do Auto de Infração, trata-se de empresa localizada no estado de São Paulo, tendo como atividade principal o comércio varejista de bebidas, Classificação Nacional das Atividades Econômicas – CNAE 4723-7-00, que promoveu, no período de 01/05/22 a 31/12/23, vendas de mercadorias destinadas a consumidores finais não contribuintes do ICMS sediados no estado de Minas Gerais, sem efetuar o devido destaque e recolhimento do ICMS/DIFAL, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, e do ICMS/FEM-DIFAL.

É indiscutível que a Impugnante tinha total conhecimento de sua responsabilidade tributária de recolher o ICMS/DIFAL e o ICMS/FEM-DIFAL devidos, pois destacou o imposto em vários documentos fiscais, porém, sem recolhimentos, que fora objeto do Auto de Infração Não Contencioso nº 01.004055193.87, e, nos documentos fiscais objeto deste Auto de Infração, que o Contribuinte ora impugna, nem sequer se importou em destacar o imposto devido.

Portanto, observa-se que as infrações cometidas pela Autuada restaram devidamente comprovadas, que o lançamento foi realizado com a plena observância da legislação tributária e que, não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo é o lançamento em exame.

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 na alínea “c” do inciso X do art. 112 do RICMS/23), incumbe à Impugnante o dever de recolher o ICMS/DIFAL devido a Minas Gerais.

Quanto ao pleito para que seja revista a penalidade imposta nos itens do Auto de Infração, alegando desproporcionalidade na sua aplicação e sugerindo caráter confiscatório ao caso concreto, mais uma vez não assiste razão à Impugnante.

Inicialmente, é fundamental esclarecer a natureza e a distinção de cada uma das multas aplicadas no Auto de infração, ora impugnado.

O valor total calculado de ICMS/DIFAL incidente nas operações consideradas no Auto de Infração (maio de 2022 a dezembro de 2023) e não recolhido aos cofres estaduais pela Impugnante constituiu a base de cálculo da respectiva Multa de Revalidação, prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75, em função da impontualidade do pagamento do ICMS/DIFAL devido.

O valor total calculado de ICMS/FEM-DIFAL incidente nas operações consideradas no Auto de Infração (maio de 2022 a dezembro de 2022) e não recolhido aos cofres estaduais pela Impugnante, da mesma forma, constituiu a base de cálculo da respectiva Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75, em função da impontualidade do pagamento do ICMS/FEM devido.

Cumulativamente à infringência de natureza principal (não efetuar o recolhimento do imposto devido), a Autuada cometeu também infringência de natureza acessória ao emitir as notas fiscais destinadas aos consumidores finais não contribuintes do imposto sem efetuar o destaque do ICMS/DIFAL e do ICMS/FEM-DIFAL devidos nestas operações.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A ausência da inserção do valor correspondente ao ICMS/DIFAL e do ICMS/FEM-DIFAL nas respectivas notas fiscais emitidas imputou à Impugnante a responsabilidade de infração de natureza acessória, cuja prática tem penalidade prevista nos termos do art. 53, inciso I, e do art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75, c/c o art. 209, inciso I, e o art. 215, inciso VI, alínea “f”, da Parte Geral do Decreto nº 43.080/02 (RICMS/02) – ou o art. 174, inciso I, e o art. 178, inciso VI, alínea “f”, da Parte Geral do Decreto nº 48.589/23 (RICMS/23).

A Multa de Revalidação, fundamentada no inciso II do art. 56 da Lei Estadual nº 6.763/75, decorre do não cumprimento, pela Impugnante, de sua obrigação principal, ou seja, de efetuar o recolhimento do tributo devido (no caso em questão, o ICMS/DIFAL).

A cobrança da multa de revalidação possui caráter repressivo e punitivo à prática de sonegação, além de preventivo, por desestimular o comportamento do contribuinte em não fazer o pagamento espontâneo do imposto, e sua aplicação garante a manutenção da ordem jurídico-tributária.

Ante o descumprimento da obrigação tributária, correta a exigência do ICMS/DIFAL e ICMS/FEM-DIFAL, 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.

(...)

A Multa Isolada, capitulada no inciso VI do art. 54 da Lei Estadual nº 6.763/75, conjuntamente com a alínea “f” do inciso VI do art. 215 do RICMS/02 (ou alínea “f”, inciso V, do art. 178 do RICMS/23), decorre do não cumprimento, pela Impugnante, de obrigação tributária acessória ou formal.

Neste caso, foi exigida em razão de descumprimento de obrigação acessória consistente na ação de não efetuar o destaque nas notas fiscais emitidas do ICMS/DIFAL devido nessas operações. Veja-se:

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 Regulamento ou emití-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 emití-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;

(...)

Percebe-se que tais penalidades possuem naturezas distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória, e têm como referência valores diversos. Foram exigidas na forma determinada pela

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

legislação tributária estadual, sendo cobradas conforme a natureza da infração cometida.

Além disso, ressalta-se que aplicação cumulativa da Multa de Revalidação com a Multa Isolada encontra-se de acordo com o disposto na legislação tributária mineira e em consonância com decisões do Poder Judiciário mineiro. Veja-se a Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, emendada da seguinte forma:

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003

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. (...)

Também a Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, assim emendada, ratifica esse mesmo entendimento:

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001

DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

A Impugnante ainda sugere que a multa isolada aplicada tem caráter abusivo e confiscatório, pois apresentaria valores elevados com relação ao valor do imposto, em desconformidade com decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, que reconheceu a inconstitucionalidade de multa aplicada no patamar de 20% (vinte

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

por cento) do valor do imposto devido, além de não atender aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade.

Novamente não lhe assiste razão.

Não se pode considerar que qualquer das multas aplicadas possuem caráter confiscatório e desproporcional, pois estão previstas na legislação estadual e efetivadas nos exatos termos da Lei nº 6.763/75. As penalidades aplicadas na peça fiscal objeto de impugnação amoldam-se perfeitamente às irregularidades praticadas pela Impugnante.

Além disso, não há qualquer ilegalidade na cobrança de multa nos moldes e nos valores previstos na legislação tributária, não tendo, em absoluto, caráter de confisco ou de desproporcionalidade, pois, no caso em exame, foi imposta de forma completamente adequada, tanto na forma como no conteúdo e em conformidade com a previsão legal.

Ademais, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, 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;

(...)

Apenas a título de esclarecimento, cabe registrar que a multa isolada aplicada é capitulada no art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02 (ou art. 178, inciso V, alínea “f”, do RIMCS/23) pela emissão de documento fiscal com falta de requisito ou indicação exigida no referido regulamento, observado o limitador previsto no referido dispositivo legal, e teve sua aplicação ratificada neste Conselho de Contribuintes em diversos acórdãos que analisaram a mesma matéria, conforme exemplificado na ementa da decisão consubstanciada no Acórdão nº 23.672/21/3ª:

ACÓRDÃO Nº 23.672/21/3ª

ALÍQUOTA DE ICMS – DIFERENCIAL - OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS. CONSTATADA A RETENÇÃO/RECOLHIMENTO A MENOR 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 E ART. 14, § 3º, INCISO II, AMBOS DA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

LEI Nº 6.763/75, OS QUAIS TÊM SUPEDÂNEO NOS INCISOS VII E VIII DO § 2º DO ART. 155 DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988 (CR/88), CONFORME REDAÇÃO DADA PELA EMENDA CONSTITUCIONAL (EC) Nº 87/15. 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 A CORRETA INDICAÇÃO DO VALOR DO ICMS CORRESPONDENTE À DIFERENÇA ENTRE A ALÍQUOTA INTERNA E A ALÍQUOTA INTERESTADUAL (DIFAL) DEVIDO AO ESTADO DE MINAS GERAIS. EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 54, INCISO VI, DA LEI Nº 6.763/75 C/C ART. 215, INCISO VI, ALÍNEA "F", DO RICMS/02.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª 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 Frederico Augusto Lins Peixoto e Mellissa Freitas Ribeiro.

Sala das Sessões, 25 de março de 2025.

**Gislana da Silva Carlos
Relatora**

**Geraldo da Silva Datas
Presidente / Revisor**

m/D