

Acórdão: 25.081/25/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.004173344-41
Impugnação: 40.010159431-78
Impugnante: Pfizer Brasil Ltda
IE: 001335423.00-96
Proc. S. Passivo: Gabriel Paolone Penteado/Outro(s)
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - MEDICAMENTOS/PRODUTOS FARMACÊUTICOS. Constatada a retenção a menor e respectivo recolhimento a menor do ICMS/ST devido pela Autuada, estabelecida no estado de São Paulo, ao estado de Minas Gerais, na condição de substituta tributária, nas remessas interestaduais de medicamentos para contribuintes mineiros, por força de Regime Especial (RE) e respectivas Autorizações Provisórias. Não utilização do critério devido, qual seja, o preço máximo de venda a consumidor fixado por órgão público competente (PMC), conforme o disposto no art. 59, inciso II, alínea “a”, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 (art. 75, inciso II, alínea “a”, da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23). Exigências de ICMS/ST, da Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da citada lei.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - MEDICAMENTOS/PRODUTOS FARMACÊUTICOS. Constatada a falta de consignação da base de cálculo do ICMS/ST e conseqüente falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST devido pela Autuada, estabelecida no estado de São Paulo, ao estado de Minas Gerais, na condição de substituta tributária, nas remessas interestaduais de medicamentos para contribuintes mineiros, por força de Regime Especial (RE) e respectivas Autorizações Provisórias. Exigências de ICMS/ST, da Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII da citada lei.

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, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c” da mencionada lei.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação fiscal decorre da constatação de 3 (três) infrações fiscais, no período de abril de 2022 a julho de 2024, todas identificadas mediante a análise de notas fiscais emitidas pelo Contribuinte, o qual é substituto tributário por força do Protocolo ICMS nº 37/09, em operações interestaduais com medicamentos originadas no estado de São Paulo:

1- destinadas a contribuintes situados no estado de Minas Gerais, a consignação de base de cálculo do ICMS/ST inferior à devida e consequente retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST, já que não utilizou o critério devido, qual seja, o preço máximo de venda a consumidor fixado por órgão público competente (PMC), conforme o disposto no art. 59, inciso II, alínea “a”, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, ou art. 75, inciso II, alínea “a”, da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23;

2- destinadas a contribuintes situados no estado de Minas Gerais, a falta de consignação da base de cálculo do ICMS/ST e consequente falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST;

3- destinadas a consumidor final não contribuinte situado no estado de Minas Gerais, a consignação a menor da base de cálculo do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (ICMS/DIFAL), bem como a falta de recolhimento do imposto.

Exige-se o ICMS/ST recolhido a menor, o ICMS/ST não recolhido, o DIFAL não recolhido, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II (sendo esta, somente nos itens 1 e 2 acima, que são relacionados ao ICMS/ST, c/c § 2º, inciso I, do citado art. 56), a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” para os itens 1 e 3 e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII para o item 2, sendo todos os dispositivos constantes da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, Impugnação às págs. 29/44 e documentos de págs. 45/3.918, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às págs. 3.919/3.931.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarada a nulidade parcial do Auto de Infração, especialmente quanto à imposição de penalidades, em razão da ausência de motivação adequada e desconsideração do princípio da verdade material, o que teria gerado a ofensa aos princípios da legalidade, razoabilidade e proporcionalidade que regem o processo administrativo tributário.

Alega que não foi apresentado o fundamento legal que justificaria a aplicação da Multa de Revalidação, uma vez que teria sido indicado pela Fiscalização

apenas o art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, sem, contudo, ser descrita a efetiva conduta infracional da Impugnante, o que inviabilizou a sua defesa, a fim de demonstrar a inaplicabilidade da penalidade.

Acrescenta que “o art. 56, II faz referência direta ao artigo 53, III. Todavia, nem mesmo esse segundo dispositivo é claro ao evidenciar a base legal para aplicação da penalidade, maculando a regularidade formal do lançamento e violando o art. 142 do Código Tributário Nacional, que exige a correta indicação dos elementos legais do crédito tributário. Trata-se, portanto, de vício insanável, que compromete a higidez da cobrança”.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois 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.

Ademais, apesar de ser apresentado como questão preliminar, os argumentos ventilados pela Impugnante são de natureza meritória, pois objetivam a redução das penalidades aplicadas. Todavia, merecem ser, de pronto, rechaçados, pois a penalidade de Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 não exige a sua justificativa na conduta infracional do contribuinte, mas tão somente que o crédito tributário exigido no lançamento decorra de uma ação fiscal. Veja-se:

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.

(...)

Além disso, as penalidades aplicadas possuem caráter nitidamente objetivo, não sendo necessário apresentar justificativa, comprovação do dolo, fraude ou má-fé para que esta seja aplicada, na forma do art. 136 do CTN, *in verbis*:

CTN

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação fiscal decorre da constatação de 3 (três) infrações fiscais, no período de abril de 2022 a julho de 2024, todas identificadas mediante a análise de notas fiscais emitidas pelo contribuinte, o qual é substituto tributário por força do Protocolo ICMS nº 37/09, em operações interestaduais com medicamentos originadas no estado de São Paulo:

1- destinadas a contribuintes situados no estado de Minas Gerais, a consignação de base de cálculo do ICMS/ST inferior à devida e consequente retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST, já que não utilizou o critério devido, qual seja, o preço máximo de venda a consumidor fixado por órgão público competente (PMC), conforme o disposto no art. 59, inciso II, alínea “a”, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, ou art. 75, inciso II, alínea “a”, da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23;

2- destinadas a contribuintes situados no estado de Minas Gerais, a falta de consignação da base de cálculo do ICMS/ST e consequente falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST;

3- destinadas a consumidor final não contribuinte situado no estado de Minas Gerais, a consignação a menor da base de cálculo do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (ICMS/DIFAL), bem como a falta de recolhimento do imposto.

Exige-se o ICMS/ST recolhido a menor, o ICMS/ST não recolhido, o DIFAL não recolhido, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II (sendo esta, somente nos itens 1 e 2 acima, que são relacionados ao ICMS/ST, c/c § 2º, inciso I, do citado art. 56), a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” para os itens 1 e 3 e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII para o item 2, sendo todos os dispositivos constantes da Lei nº 6.763/75.

De início, convém destacar que a Impugnante refuta, de forma específica, no mérito, apenas a **infração 01** (consignação de base de cálculo do ICMS/ST inferior à devida e consequente retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST), pois entende não existir qualquer equívoco na consignação da base de cálculo do ICMS/ST.

Destaca a Defesa que adotou a tabela da ABCFarma como critério de precificação do ICMS/ST, pois esta seria mais adequada a luz da legislação estadual e da realidade do mercado, não existindo obrigatoriedade da adoção exclusiva da tabela da CMED, conforme defendido pela Fiscalização.

Nesse sentido, defende que *“a legislação mineira vigente à época dos fatos (art. 59, II, “a”, do Anexo XV do RICMS/MG/2002), bem como a atualmente em vigor (art. 75, II, “a”, do Anexo VII do RICMS/MG/2023), prevê que a base de cálculo do ICMS-ST será o preço máximo de venda ao consumidor fixado por órgão competente,*

caso existente. Não há, contudo, qualquer dispositivo que determine a exclusividade da tabela da CMED ou que estabeleça hierarquia entre diferentes listas de preços reconhecidas no mercado farmacêutico.”.

Ressalta que a tabela da ABCFarma reflete de forma mais fidedigna os preços praticados no varejo, pois a tabela CMED apresenta distorções da base de cálculo e são superiores aos preços do mercado.

Apresenta jurisprudência do Tribunal de Justiça de São Paulo que corrobora com o seu entendimento de ser impossível a adição de um valor estimado fictício superior ao real. Além disso, expõe a comparação dos preços dos medicamentos “Hylo Comod” e “Hylo Gel” nas tabelas da ABCFarma e da CMED, com o preço médio do mercado atual, o qual é decorrente de uma pesquisa de preços feitos nos sites de empresas do mesmo ramo de medicamentos, conforme *print* que colaciona.

Com o objetivo de comprovar a adequação dos valores utilizados, a Impugnante, ainda, colaciona aos autos notas fiscais referente às operações autuadas, que demonstram a utilização da tabela ABCFarma como base de cálculo, para defender que estas refletem os preços usualmente praticados no setor farmacêutico e divulgado por entidade de reconhecida legitimidade.

Alega que não houve prejuízo ao erário, nem recolhimento a menor do imposto, uma vez que a base de cálculo adotada refletiu preços públicos e amplamente utilizados no setor farmacêutico.

Aponta também que a exigência da adoção da tabela da CMED afronta o princípio da livre concorrência previsto no art. 170, inciso IV da Constituição Federal de 1988 - CF/88, que assegura a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização estatal, salvo nos casos expressamente previstos em lei.

Com base nesses fundamentos, a Impugnante requer que seja reconhecida a improcedência parcial da exigência fiscal, com o conseqüente afastamento da glosa relacionada ao recolhimento do ICMS/ST com base na tabela da ABCFarma.

No entanto, os argumentos da Impugnante **não encontram respaldo na legislação vigente.**

Sobre a matéria, convém destacar que a Lei Complementar nº 87/96, a Lei nº 6.763/75 e o Convênio ICMS nº 142/18 são claros ao estabelecer que a base de cálculo para fins de substituição tributária será o preço da mercadoria ou serviço estabelecido por órgão público competente, quando haja preço por ele fixado. Veja-se:

Lei Complementar nº 87/96

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

(...)

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido. (grifou-se)

(...)

Lei nº 6.763/75

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 20. Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final ao consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, será o referido preço por ele estabelecido.

§ 21. Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos, poderá o regulamento estabelecer como base de cálculo esse preço.

(...)

Convênio ICMS nº 142/18

Cláusula décima A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária em relação às operações subseqüentes será o valor correspondente ao preço final a consumidor, único ou máximo, fixado por órgão público competente, nos termos do § 2º do art. 8º da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

Por sua vez, o Protocolo ICMS nº 37/09, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com produtos farmacêuticos, fixado entre os estados de Minas Gerais e São Paulo, o qual a Impugnante encontra-se submetida, também dispõe que a base de cálculo do ICMS/ST é o preço a consumidor constante na legislação do Estado de destino para suas operações internas. Veja-se:

Protocolo nº 37/09

Cláusula terceira A base de cálculo do imposto, para os fins de substituição tributária, será o valor correspondente ao preço a consumidor constante na legislação do Estado de destino da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadoria para suas operações internas com produto mencionado no Anexo Único deste Protocolo.

Deixando o cenário legislativo ainda mais elucidativo, o art. 59 do Anexo XV do RICMS/02 (com correspondente no art. 75, inciso II, alínea “a”, da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23), dispõe que:

RICMS/02

Art. 59. Relativamente às mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária de que trata o capítulo 13 da Parte 2 deste Anexo, a base de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária é:

II - nas operações promovidas por contribuinte não fabricante, **observada a ordem:**

a) o preço estabelecido a consumidor final, único ou máximo, **fixado por órgão público competente**, ressalvadas as hipóteses previstas na alínea “c”;

b) o preço máximo de venda a consumidor divulgado por **entidade representativa do segmento econômico** para a mercadoria, ressalvadas as hipóteses previstas na alínea “c”;

(...) (Destacou-se)

Conforme se observa, o RICMS, para fins de eleger a base de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária nas operações promovidas por contribuintes não fabricantes do produto, elenca opções que devem ser observados em caráter excludente.

No caso em análise, é incontroverso que existe preço fixado por órgão público competente (tabela da CMED), opção constante na “alínea a” do inciso II do art. 59 do RICMS/02, razão pela qual esta deverá ser obrigatoriamente observada, a despeito da existência da tabela divulgada por entidade representativa do segmento econômico (tabela ABCFarma).

Destaca-se, ainda, que, conforme muito bem destacado em manifestação fiscal de págs. 3.919/3.931, diferentemente do que defende a Impugnante, o preço que deve ser considerado para fixação da base de cálculo do ICMS/ST no caso em análise é aquele fixado por órgão público competente (CMED), e não a tabela da ABCFarma que não é órgão público, mas, sim, associação representativa do segmento econômico. Colaciona-se:

(...)

Sendo assim, é possível observar claramente pela legislação supracitada que o preço máximo de venda ao consumidor será definido pela legislação do estado **destinatário** e que tal preço será fixado por órgão **público** competente e não por qualquer órgão competente, como defende a Impugnante.

Ainda, a fim de elucidar esse equívoco, é necessário explicar que a tabela ABCFarma é produzida pela Associação Brasileira do Comércio Farmacêutico (ABCFARMA) que **não** é um órgão **público**. Esta associação é uma das entidades representativas do segmento no Brasil e divulga preços máximos em suas revistas periódicas. Por outro lado, a tabela CMED é produzida pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos que é um **órgão público**. Ela é responsável pela regulação econômica do mercado de medicamentos no Brasil, nos termos da Lei Federal nº 10.742, de 2003. A Anvisa atua como sua Secretaria-Executiva.

(...)

Dito isso, rechaça-se o argumento da Impugnante de legalidade da utilização da tabela da ABCFarma para a composição da base de cálculo do ICMS/ST, uma vez que este vai de encontro a própria determinação da legislação mineira, constante no art. 59 do Anexo XV do RICMS/02 (com correspondente no art. 75, inciso II, alínea “a”, da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23).

Em relação à **infração 02**, de falta de consignação da base de cálculo do ICMS/ST e consequente falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST, no período de janeiro de 2024, destaca-se que a própria Impugnante afirma em sua Defesa que “foi apontada a ausência de recolhimento para determinadas DANFES, o que, após verificação pela própria Requerente, confirmou-se em alguns casos pontuais”.

Além disso, neste ponto convém destacar que o Auto de Infração também contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza desta infração, notadamente em virtude da indicação da operação que gerou a ausência de recolhimento (Anexo 3), com aplicação das respectivas penalidades (multa de revalidação e multa isolada), que estão devidamente calculadas e fundamentadas na legislação mineira.

Sobre a **infração 03**, esta versa sobre a falta de recolhimento do ICMS, no período de maio de 2024, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (ICMS/DIFAL), incidente em operações interestaduais com mercadorias destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, conforme relação contida no Anexo 4 do Auto de Infração.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

Diante disso, os estados e o Distrito Federal editaram o Convênio ICMS nº 93/15, posteriormente alterado pelo Convênio ICMS nº 152/15, no sentido de uniformizar os procedimentos a serem observados nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS.

No âmbito da legislação tributária do estado de Minas Gerais, a referida Emenda Constitucional implicou alterações na Lei nº 6.763/75, consoante o disposto no art. 5º, § 1º, item 11 e no art. 13, § 1º - C da citada lei, a seguir transcrito:

Lei nº 6.763/75

Art. 5º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º O imposto incide sobre:

(...)

11) a operação interestadual que destine mercadoria ou bem a consumidor final não contribuinte do imposto, localizado neste Estado, relativamente à parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna estabelecida para a mercadoria neste Estado e a alíquota interestadual;

(...)

Art. 13 A base de cálculo do imposto é:

(...)

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

(...)

Como não poderia deixar de ser, 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";

(...)

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/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/23

Art. 23 - Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço descrita como fato gerador do imposto.

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

(...)

VIII - o remetente da mercadoria ou bem, exceto microempresa ou empresa de pequeno porte estabelecida em outra unidade da Federação, na operação interestadual que destine mercadoria ou bem a consumidor final não contribuinte do imposto, localizado neste Estado, relativamente à parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, na hipótese do inciso V do art. 3º deste regulamento;

(...)

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

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

Vale destacar que, apesar de a proposta que veio a resultar na Emenda Constitucional nº 87/15 ter ficado conhecida como “PEC do Comércio Eletrônico”, enquadram-se no campo de aplicação dessa regra constitucional tanto as operações interestaduais firmadas no âmbito do chamado comércio eletrônico, como também as aquisições interestaduais efetuadas por entidades governamentais, por empresas prestadoras de serviços tributadas por meio do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN (v.g., empresas de construção civil, hospitais etc.), bem como por pessoas físicas; enfim, por qualquer destinatário que não se caracterize como contribuinte do ICMS.

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

Registre-se que o lançamento observou as regras contidas no art. 12, inciso VIII, alíneas “a”, “b”, “c”, “d” do RICMS/23), que determina a forma de cálculo do diferencial de alíquota.

Em relação as **penalidades aplicadas**, alega a Impugnante que estas possuem caráter nitidamente confiscatório, pois a multa de revalidação e multa isolada totalizam 186% (cento e oitenta e seis por cento) do montante principal exigido, o que também violaria o entendimento já reconhecido do Supremo Tribunal Federal.

Acrescenta que não houve má-fé da Impugnante, razão pela qual deveria ser afastada a multa punitiva, na linha do que entende o Superior Tribunal de Justiça ou, ao menos, que esta seja reduzida a 100% (cem por cento) do valor do imposto exigido.

Aduz, ainda, que também ocorreu a violação ao princípio da consunção, em virtude da dupla punição sobre o mesmo fato.

Dessa feita, requer o reconhecimento da inaplicabilidade da exigência dos juros moratórios de qualquer natureza sobre a multa aplicada, pois *“a multa configura uma sanção, uma penalidade, não existindo razão para serem aplicados juros sobre o seu valor, sob pena de ser caracterizado o agravamento da sanção.”*

Todavia, melhor sorte não assiste à Impugnante.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e do art. 110, inciso I do 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;

(...)

Em relação à alegada ausência de má-fé, conforme já sinalizado no tópico preliminar, ambas as penalidades aplicadas (multa de revalidação e multa isolada) no caso em concreto possuem caráter objetivo, ou seja, independem da intenção do agente para a sua configuração, na esteira do que preza o art. 136 do CTN.

Relativamente à inexistência de amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa, sob pena de *bis in idem*, necessário se faz destacar que a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) e agravada para 100% (cem por cento) nas infrações 1 e 2, conforme previsto no § 2º, inciso I, do citado art. 56, 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, inciso VII, alínea “c” (itens 1 e 3) e inciso XXXVII (item 2), da Lei nº 6.763/75 foram exigidas pelo descumprimento de obrigação acessória.

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, inciso VII, alínea “c” (itens 1 e 3) e inciso XXXVII (item 2) da mencionada lei.

Entretanto, não obstante terem sido corretamente aplicadas pela Fiscalização as penalidades, na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado à época da sua lavratura, convém destacar que foi exigida Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” (itens 1 e 3) e inciso XXXVII (item 2) da Lei nº 6.763/75, c/c com o § 2º, inciso I do citado artigo, da Lei nº 6.763/75, ou seja, o montante da penalidade aplicada foi apurado observando o limite legalmente estabelecido, conforme redação vigente no período de emissão do AI, equivalente a **duas vezes o valor total do ICMS incidente na operação:**

Lei nº 6.763/75

(...)

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

(...)

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas “a” e “b” deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

(...)

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;

(...)

Contudo, a redação do inciso I do § 2º supra, foi alterada pelo art. 5º da Lei nº 25.378/25, nos seguintes termos:

Lei nº 6.763/75

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

(...)

Efeitos a partir de 1º/08/2025 - Redação dada pelo art. 5º e vigência estabelecida pelo art. 18, II, ambos da Lei nº 25.378, de 23/07/2025.

I - ficam limitadas a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação ou prestação;

(...) (Destacou-se)

Portanto, o valor das multas isoladas exigidas deve ser adequado ao novo limite estabelecido pela Lei nº 25.378/25, por força do disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional (CTN).

CTN

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Sobre o argumento de ser inaplicável os juros moratórios sobre a multa, melhor sorte não assiste à Impugnante, pois a incidência dos juros de mora sobre as **multas** encontra suporte legal no art. 2º da Resolução nº 2.880/97, que disciplina sobre os créditos tributários do Estado de Minas Gerais. Veja-se:

Resolução nº 2.880/97

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

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 parcialmente procedente o lançamento, para adequar a Multa Isolada prevista no art. 55, incisos VII, alínea "c" (para os itens 1 e 3) e XXXVII (para o item 2) da Lei nº 6.763/75 ao percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação, considerando-se o limite estabelecido no art. 55, § 2º, inciso I da mesma Lei, com a redação dada pelo art. 5º da Lei nº 25.378, de 23/07/25, com fulcro no art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Gabriel Paolone Penteado e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Dirce Euzébia de Andrade. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Frederico Augusto Lins Peixoto (Revisor) e Gislaná da Silva Carlos.

Sala das Sessões, 05 de agosto de 2025.

Mellissa Freitas Ribeiro
Relatora

Geraldo da Silva Datas
Presidente

D