

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.074/25/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.004156207-49
Impugnação: 40.010159107-33
Impugnante: Duplor Comércio de Ferramentas Industriais e Serviços Ltda
CNPJ: 10.622178/0001-28
Proc. S. Passivo: Alexandre Ogusuku
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 parcialmente caracterizada nos termos do art. 5º, § 1º, item 11, da Lei nº 6.763/75. Reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização. Corretas as exigências remanescentes 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 efetuar o destaque nas notas fiscais emitidas do ICMS/DIFAL devido nestas operações. Reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização. Correta a exigência remanescente da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c art. 178, inciso VI, alínea “f” do RICMS/23.

ALÍQUOTA DE ICMS – DIFERENCIAL - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA - FEM. Imputação fiscal de falta de retenção e de recolhimento do ICMS referente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), incidente nas operações internas destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto estabelecidos no estado de Minas Gerais. Infração não caracterizada, conforme reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização. Excluídas as exigências relativas ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM) e à Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades praticadas pela Autuada:

- falta de destaque/recolhimento e ou destaque/recolhimento à menor do ICMS, no período entre 01/07/23 a 30/06/24, correspondente à diferença entre a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

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

- emissão de documentos fiscais, no período entre 01/07/23 a 30/06/24, sem o devido destaque do ICMS/DIFAL, conforme previsto na legislação.

Exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c art. 178, inciso VI, alínea “f” do RICMS/23.

- falta de recolhimento do ICMS relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria – FEM - adicional de 2 (dois) pontos percentuais na alíquota do imposto, nos termos do art. 12-A, incisos VI e § 5º da Lei nº 6.763/75, no período de 01/01/24 a 30/06/24.

Exigência do ICMS relativo ao FEM e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 253/266, com os argumentos a seguir, em síntese:

- argui inconstitucionalidade da cobrança da taxa de expediente ao argumento de que a Constituição da República de 1988 – CR/88 garante o direito de petição sem necessidade de pagamento;

- aponta que a Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75, em 42 UFEMGs (quarenta e duas unidades fiscais do estado de Minas Gerais), revela-se excessiva, desproporcional, irrazoável e confiscatória;

- acrescenta que embora a sansão esteja limitada a 5% (cinco por cento) do valor da operação a penalidade aplicada claramente ultrapassa o próprio montante devido;

- aduz que a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, tem natureza de penalidade moratória e sua exigência no percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto afronta diretamente os parâmetros estabelecidos pelo Supremo Tribunal Federal – STF configurando sansão desproporcional, excessiva e confiscatória;

- requer:

- redução da multa isolada (MI) ao percentual de 20% (vinte por cento) do valor do tributo de acordo com o Tema nº 487 do STF ou, subsidiariamente, não exceda a 100% (cem por cento) do tributo em consonância à jurisprudência do STF;

- reconhecimento da natureza moratória da multa de revalidação em observância ao entendimento consolidado pelo STF no Tema nº 816 ou, subsidiariamente, redução da penalidade à 20% (vinte por cento) sobre o tributo devido, em consonância aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e vedação ao confisco.

Pede a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização manifesta-se às págs. 290/295, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

Da Instrução Processual

Em sessão realizada em 28/05/25, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em converter o julgamento em diligência para que a Fiscalização: 1- aponte do campo “BASE LEGAL / INFRINGÊNCIA” do Auto de Infração, o dispositivo normativo que respalda a exigência do destaque do ICMS/DIFAL na nota fiscal; 2 - fundamente a exigência do ICMS/FEM sobre a operação relativa ao produto protetor solar. Na eventualidade de reformulação do crédito tributário, observar o disposto no art. 120 do RPTA. Em seguida, vista à Impugnante (págs. 296).

Da Reformulação do Lançamento

A Fiscalização reformula o lançamento, nos seguintes termos, conforme excerto do Termo de Reformulação do Lançamento (págs. 301/303):

(...)

1 - Extinção total do Crédito Tributário referente ao adicional FEM e respectiva Multa de Revalidação, cobrados do período de 01/2024 a 06/2024;

2 - Redução do Crédito Tributário exigido no Auto de Infração referente ao ICMS DIFAL e Multa de Revalidação, cobrados do período de 01/2024 a 06/2024;3

3 - Redução de Multa Isolada, em razão da exclusão de alguns documentos fiscais que constavam com destaque a menor e foram retirados da planilha de apuração da penalidade;

4 - Exclusão de Base Legal referente ao FEM, visto que ocorreu extinção do crédito e não subsiste exigência do adicional no Auto de Infração.

(...)

Em razão das modificações, foram incluídos nos autos os seguintes anexos:

- Anexo 9 – Apuração DIFAL, após reformulação, págs. 297;
- Anexo 10 - Valores Excluídos – FEM, págs. 298;

- Anexo 11 - Valores Excluídos – DIFAL, págs. 299;
- Anexo 12 – Multa Isolada, após reformulação, págs. 300;
- Termo de Reformulação do Lançamento, págs. 301/303;
- Anexo 13 - Demonstrativo do Crédito Tributário (DCT), após reformulação, págs. 305;
- Relatório Fiscal Complementar, págs. 306/326;
- Auto de Infração – Demonstrativo do Crédito Tributário, págs. 327.

Do Aditamento à Impugnação

Aberta vista, a Impugnante se manifesta-se às págs. 329/346, com os seguintes argumentos, em síntese:

- argui nulidade parcial do Auto de Infração, ao argumento de que não ocorreu aplicação do benefício de redução da base de cálculo em operações com algumas mercadorias o que caracterizaria
- reitera que que a Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75, em 42 UFEMGs (quarenta e duas unidades fiscais do estado de Minas Gerais), revela-se excessiva, desproporcional, irrazoável e confiscatória e que embora a sanção esteja limitada a 5% (cinco por cento) do valor da operação a penalidade aplicada claramente ultrapassa o próprio montante devido;
- reitera que a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, tem natureza de penalidade moratória e sua exigência no percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto afronta diretamente os parâmetros estabelecidos pelo Supremo Tribunal Federal – STF configurando sanção desproporcional, excessiva e confiscatória;
- requer:
- reconhecimento da nulidade parcial do Auto de Infração, com consequente exclusão do valor indevidamente exigido a título de ICMS/DIFAL nas mercadorias alcançadas por benefício fiscal de redução da base de cálculo nos termos do Anexo II do RICMS/23;
- redução da multa isolada (MI) ao percentual de 20% (vinte por cento) do valor do tributo de acordo com o Tema nº 487 do STF ou, subsidiariamente, não exceda a 100% (cem por cento) do tributo em consonância à jurisprudência do STF;
- reconhecimento da natureza moratória da multa de revalidação em observância ao entendimento consolidado pelo STF no Tema nº 816 ou, subsidiariamente, redução da penalidade à 20% (vinte por cento) sobre o tributo devido, em consonância aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e vedação ao confisco.

Reitera pela procedência da impugnação.

Da Reformulação do Lançamento

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização, acatando parcialmente as razões da Defesa, novamente, reformula o lançamento, nos seguintes termos, conforme excerto do Termo de Reformulação do Lançamento (págs. 351):

(...)

1 – Redução do Crédito Tributário exigido no Auto de Infração referente ao ICMS DIFAL e Multa de Revalidação, cobrados do período de 07/2023 a 06/2024;

2 – Redução de Multa Isolada, em razão da exclusão de alguns documentos fiscais que constavam com destaque a menor /sem destaque do ICMS DIFAL, e foram retirados da planilha de apuração da penalidade.

(...)

Em razão das modificações, foram incluídos nos autos os seguintes anexos:

- Anexo 14 – Cálculos Contencioso, págs. 347;
- Anexo 15 – Valores Excluídos, págs. 348;
- Anexo 16 – Multa Isolada, págs. 349;
- Anexo 17 – Demonstrativo do Crédito Tributário, págs. 350;
- Termo de Reformulação do Lançamento, págs. 351/352;
- Relatório Fiscal Complementar, págs. 354/375;
- Auto de Infração – Demonstrativo do Crédito Tributário, págs. 376.

Do Aditamento à Impugnação

Aberta vista para a Impugnante, que se manifesta às págs. 378/395, ratifica todos os argumentos já apresentados, em sede de defesa e reitera pela procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização se manifesta às págs. 396/403, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento nos termos das reformulações efetuadas.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante argui inconstitucionalidade da exigência da taxa de expediente para apresentação de impugnação. Suscita que a Constituição da República de 1988 – CR/88 lhe garante o direito de petição sem necessidade de pagamento.

Registra-se, por oportuno, que a taxa de expediente está prevista no art. 90 da Lei nº 6.763/75 e deve ser cobrada conforme o art. 92 da mesma lei que define por

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

base os valores constantes da Tabela A, especificamente, neste caso, no item 2.21. Confira-se:

Lei nº 6.763/75

Art. 90 -A Taxa de Expediente incide sobre:

I - atividades especiais dos organismos do Estado, no sentido de licenciamento e controle de ações que interessem à coletividade;

(...)

Art. 92 - A Taxa de Expediente tem por base de cálculo os valores constantes na Tabela A desta lei, expressos em Ufemgs vigentes na data de vencimento.

(...)

Tabela A

(...)

Item 2.21 Julgamento do contencioso administrativo-fiscal, quando o valor do crédito tributário for igual ou superior a 6.500 UFIR:-
impugnação ao Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais (CC/MG) - 113,00 UFEMG.

(...)

Dessa forma, razão não assiste à Defesa, uma vez que a exigência da taxa de expediente ao apresentar impugnação ao CCMG segue as disposições da Lei nº 6.763/75.

Suscita ainda, a Defesa, a nulidade parcial do Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

Entretanto, novamente, tal argumento é desprovido de razão.

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Conforme relatado, a autuação versa sobre as seguintes irregularidades praticadas pela Autuada:

- falta de destaque/recolhimento e ou destaque/recolhimento à menor do ICMS, no período entre 01/07/23 a 30/06/24, 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.

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

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

- emissão de documentos fiscais, no período entre 01/07/23 a 30/06/24, sem o devido destaque do ICMS/DIFAL, conforme previsto na legislação.

Exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c art. 178, inciso VI, alínea “f” do RICMS/23.

- falta de recolhimento do ICMS relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria – FEM - adicional de 2 (dois) pontos percentuais na alíquota do imposto, nos termos do art. 12-A, incisos VI e § 5º da Lei nº 6.763/75, no período de 01/01/24 a 30/06/24.

Exigência do ICMS relativo ao FEM e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Ressalta-se, de início que a 2ª Câmara do CCMG converteu o julgamento em diligência para que a Fiscalização apontasse a base legal/infringência do Auto de Infração que respalda a exigência de destaque do ICMS/DIFAL na NF-e e fundamentasse a exigência do ICMS/FEM nas operações com protetor solar.

Em cumprimento à diligência, a Fiscalização emitiu o Termo de Reformulação do Lançamento de págs. 301/303, para efetuar extinção total do crédito tributário relativo ao FEM e respectiva multa de revalidação, além de extinção parcial do crédito relativo ao ICMS/DIFAL, multa de revalidação e Multa Isolada, em razão da base de cálculo ter sido reduzida após exclusão da exigência do FEM.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ainda no citado Termo de Reformulação do Lançamento, o Fisco destacou dispositivos da legislação que respaldam a exigência da Multa Isolada, prevista no art. 178, inciso VI, alínea f do RICMS/23.

Esclareça-se, por oportuno, que o art. 16, Anexo V do RICMS/23 dispõe que: *“A NF-e deverá ser emitida em conformidade com o disposto no Manual de Orientação do Contribuinte –MOC –NF-e e NFC-e, publicado em Ato COTEPE/ICMS, observadas as disposições do Ajuste SINIEF 07/05, de 30 de setembro de 2005.”*

Aberta vista, a Impugnante apresenta aditamento à Impugnação às págs. 329/346, pleiteando a exclusão dos valores indevidamente exigidos a título de ICMS/DIFAL, nas operações com mercadorias alcançadas por benefício fiscal de redução da base de cálculo, nos termos do Anexo II do RICMS/23 e ratifica os demais argumentos já apresentados na Impugnação de págs. 253/266.

Acatando parcialmente as razões da Defesa a Fiscalização emite o Termo de Reformulação do Lançamento de págs. 351/352, uma vez que não foi observada a devida aplicação de redução de base de cálculo (BC) na apuração do ICMS/DIFAL em algumas mercadorias comercializadas pela empresa, elencadas nos itens 19 e 20, ambos da Parte 1 do Anexo II do RICMS/23, que disciplinam as hipóteses de redução de base de cálculo para operações com máquinas/equipamentos industriais e máquinas/implementos agrícolas.

De fato, as operações com mercadorias classificadas nos NCM 8465.92.90, 8465.91.20, 8461.50.20, 8465.10.00, 8451.40.10, 8451.80.00, 8465.93.10, 8425.19.10 e 8543.70.99 fazem jus a redução de base de cálculo de 51,11% (cinquenta e um inteiros e onze centésimos por cento), conforme previsto na alínea “c”, item 19, Parte 1, Anexo II do RICMS/23.

Já a redução de 68,88% (sessenta e oito inteiros e oitenta e oito centésimos por cento), prevista na alínea “c”, subalínea “c.1”, item 20, Parte 1, Anexo II do RICMS/23, deve ser aplicada nas operações do contribuinte com mercadorias classificadas no NCM 8414.81.11.

A Reformulação compreendeu exclusão de valores referentes ao ICMS DIFAL, multa de revalidação e multa isolada, conforme demonstrado nos Anexos 14, 15, 16 e 17 e no Relatório Fiscal Complementar após Reformulação, às págs. 354/375.

Regularmente intimada da reformulação do crédito tributário, a Impugnante manifesta-se às págs. 378/395, ratifica todos os argumentos já apresentados em sede de impugnação e reitera pela procedência da peça defensiva.

Quanto às exigências remanescentes apontadas no Auto de Infração em exame, verifica-se que a matéria decorre do comando constitucional expresso nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da CR/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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

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.

§ 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Ante o descumprimento da obrigação tributária, correta a exigência do ICMS correspondente, bem como da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Lei nº 6.763/75

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

A Impugnante questiona a penalidade aplicada por sua gravidade, irrazoabilidade e desproporcionalidade, visto que em alguns documentos fiscais o valor

da Multa Isolada supera o montante do tributo devido. Demonstra o fato citado em alguns exemplos às págs. 387.

Entretanto a penalidade aplicada está estritamente fundamentada na legislação estadual vigente e decorre de conduta infracional efetivamente constatada pela Fiscalização, consistente na emissão de documentos fiscais com falta de qualquer requisito ou indicações insuficientes ou incorretas, em desacordo com as exigências regulamentares, conforme registrado no Relatório Fiscal Complementar anexo ao Auto de Infração.

O dispositivo legal invocado pela Fiscalização assim dispõe:

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 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/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;

(...)

Diante disso, em que pese a alegação da Impugnante, não lhe assiste razão para que ocorra alteração na penalidade aplicada. Os cálculos realizados estão corretos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

e não há qualquer disposição na legislação tributária de Minas Gerais que determine a aplicação de multa isolada em valor inferior ao tributo devido na operação/prestação.

A Impugnante sustenta que a multa de revalidação aplicada no percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto possui caráter confiscatório, o que viola o art. 150, inciso IV da Constituição Federal, bem como os princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

Assevera ainda que a denominada multa de revalidação pelo Estado mineiro trata-se, em verdade, da conhecida multa moratória, decorrente da impontualidade injustificada no adimplemento da obrigação tributária, devendo obedecer aos parâmetros estabelecidos pelo Supremo Tribunal Federal.

No entanto, tal entendimento não merece prosperar.

A Multa foi aplicada com base no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, que estabelece expressamente a aplicação de multa no percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto devido, nos casos em que a infração é constatada por meio de ação fiscal.

Trata-se, portanto, de previsão legal clara e específica, regularmente aplicada pelo Sujeito Ativo da relação tributária.

Verifica-se que multa de revalidação possui natureza moratória, de caráter compensatório, cujo objetivo é recompor o prejuízo causado pelo inadimplemento da obrigação tributária no prazo legal.

Não se pode olvidar que as multas têm caráter punitivo e, embora venham a compor o crédito tributário relativo à obrigação tributária principal, não têm natureza de tributo. É essa a dicção do art. 3º do Código Tributário Nacional – CTN. Confira-se:

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.

(...)

(Grifou-se)

Assim, não se mostra correto analisar a aplicação de penalidades sob a lógica do princípio do não confisco, que se encontra insculpido na CR/88 nos seguintes moldes:

CR/88

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III cobrar tributos:

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;”

(...)

Nesse contexto, as multas punitivas têm seu parâmetro constitucional fixado na sua proporcionalidade e na sua razoabilidade, o que, seja quando aplicada pela sonegação do tributo (descumprimento de obrigação principal), seja pelo descumprimento do dever instrumental preconizado na legislação (descumprimento de obrigação acessória), devem guardar proporcionalidade ao grau de repúdio da ilicitude da conduta por elas punidas, sendo fundamental que seja estipulada em patamar tal que desestime a atuação do contribuinte por não compensar o risco do proveito do ilícito.

O Supremo Tribunal Federal, ao tratar da vedação ao confisco, tem entendido que a análise de eventual efeito confiscatório exige demonstração concreta de excessividade, o que não se verifica no presente caso.

A multa de 50% (cinquenta por cento), adotada por diversos entes federativos, já foi considerada razoável e constitucional em precedentes do STF e Superior Tribunal de Justiça - STJ, especialmente quando aplicada de forma uniforme e impessoal, como se deu na presente autuação.

Vale ressaltar que as multas aplicadas foram quantificadas sem qualquer tipo de discricionariedade da autoridade fiscal, mas sim em estrita observância dos parâmetros definidos pelo legislador primário.

Nesse sentido, não há como se dissociar do montante aplicado, sobretudo, conforme apontado, observando-se seu caráter educativo e repressivo, não tendo em absoluto a natureza de confisco.

Por fim, oportuno esclarecer que relativamente às multas aplicadas, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada.

Já a multa capitulada no art. 54, inciso VI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

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

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

(...)

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO -

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR -
MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO -
POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS -
INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR -
OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS
SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE -
PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS
EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE.

(...)

É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E
ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES
DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003
COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL
FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS
GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)

(...)

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.

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

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense 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*:

Lei nº 6.763/75

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Assim, observada as reformulações do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 301/303 e 351/352, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, estando o crédito tributário regularmente formalizado, e não tendo a Autuada apresentado prova capaz de elidir o trabalho fiscal, corretas as exigências fiscais remanescentes.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 301/303 e 351/352. ACÓRDÃO: 24.074/25/2ª. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Indelécio José da Silva (Revisor) e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 15 de outubro de 2025.

Juliana de Mesquita Penha
Relatora

Antônio César Ribeiro
Presidente

CS/P