

|                                                            |
|------------------------------------------------------------|
| <b>CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS</b> |
|------------------------------------------------------------|

---

|                   |                               |               |
|-------------------|-------------------------------|---------------|
| Acórdão:          | 25.332/25/3 <sup>a</sup>      | Rito: Sumário |
| PTA/AI:           | 01.004251176-59               |               |
| Impugnação:       | 40.010159565-21               |               |
| Impugnante:       | CR Nutrition Suplementos Ltda |               |
|                   | CNPJ: 36.719507/0001-47       |               |
| Proc. S. Passivo: | Roger Fernando Assunção       |               |
| Origem:           | DF/Uberlândia                 |               |

---

**EMENTA**

**ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS.** Constatada a falta de recolhimento do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (DIFAL), incidente em operações destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto estabelecidos no estado de Minas Gerais. Infração caracterizada nos termos do art. 5º, § 1º, item 11, da Lei nº 6.763/75. Corretas as exigências de ICMS acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada disposta no art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02 (efeitos até 30/06/23) e c/c art. 178, inciso VI, alínea “f” do RICMS/23 (efeitos a partir de 01/07/23).

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

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS, no período de 01/01/21 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.

Versa ainda, o presente lançamento, sobre a falta de destaque/recolhimento do ICMS relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria - FEM (adicional de dois pontos percentuais na alíquota do imposto), incidente sobre as operações interestaduais com mercadorias destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, estabelecidos no estado de Minas Gerais, contrariando o art. 82, § 1º do Ato das

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da Constituição Federal de 1988 - CF/88 e art. 12-A, inciso VII e § 5º da Lei nº 6.763/75.

Exige-se o ICMS/DIFAL, o ICMS/FEM-DIFAL, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e a Multa Isolada disposta no art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02 (efeitos até 30/06/23) e ainda, c/c art. 178, inciso VI, alínea “f” do RICMS/23 (efeitos a partir de 01/07/23).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 234/249, argumentando, em síntese, que:

- o Supremo Tribunal Federal, por meio do RE nº 1287019 (Tema nº 1093 de repercussão geral), firmou a tese de que a cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/15, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais;

- a referida decisão teria invalidado a cobrança do ICMS/DIFAL - na forma autorizada pelo Convênio nº 93/15 - sobre a operação interestadual que destine mercadoria a consumidor final não contribuinte do imposto;

- assim, foi editada a Lei Complementar nº 190, sancionada pelo Presidente da República em 04 de janeiro de 2022, a qual alterou a Lei Complementar nº 87/96 para regulamentar a cobrança do ICMS sobre as operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto;

- aduz que o tema novamente teria voltado a ser julgado pelo Supremo Tribunal Federal sob a perspectiva da anterioridade nonagesimal, ou anterioridade anual (ADIs nº(s) 7066, 7078 e 7070) e que a Corte Maior teria decidido, por seis votos a cinco, que o ICMS/DIFAL poderia ser cobrado pelos estados a partir de 5 de abril de 2022, após vencido o prazo exigido pela anterioridade nonagesimal;

- conclui, portanto, que não estariam autorizadas as exigências relativas aos períodos anteriores a 05/04/22;

- afirma que teria realizado a conciliação das planilhas fornecidas pela autoridade coatora em dois PTAs ativos (PTA nº 01.004251180-78 e PTA nº 01.004251176-59) e identificou a existência de cobrança em duplicidade do ICMS/DIFAL sobre a totalidade das notas fiscais de venda emitidas nos períodos compreendidos entre 01/06/23 a 30/06/24;

- relata que o art. 82 do ADCT (Ato das Disposições Constitucionais Transitórias) determinou que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza e, o financiamento desses Fundos se daria por meio da criação de adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do ICMS, sobre os produtos e serviços supérfluos;

- alegam que os suplementos alimentares seriam produtos destinados à complementação nutricional, consumidos por pessoas com necessidades alimentares específicas, atletas ou indivíduos que buscam suprir eventuais deficiências nutricionais

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

e, assim, não poderiam ser genericamente rotulados como “supérfluos”, pois não são produtos de luxo ou lazer;

- diz que a tentativa de equiparar suplementos alimentares a bens superfúos desvirtuaria a natureza e a finalidade do FEM, violando o conceito constitucional delimitado no parágrafo único do art. 82 do ADCT.

Por fim, acusa a impossibilidade da cominação cumulativa da Multa Isolada com a Multa de Revalidação e reclama do caráter confiscatório das multas aplicadas.

A Fiscalização, em sua Manifestação Fiscal de págs. 258/268, refuta as alegações da Impugnante e pede que seja julgado procedente o lançamento

### **DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS, no período de 01/01/21 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.

Versa ainda, o presente lançamento, sobre a falta de destaque/recolhimento do ICMS relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria - FEM (adicional de dois pontos percentuais na alíquota do imposto), incidente sobre as operações interestaduais com mercadorias destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, estabelecidos no estado de Minas Gerais, contrariando o art. 82, § 1º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da Constituição Federal de 1988 - CF/88 e art. 12-A, inciso VII e § 5º da Lei nº 6.763/75.

Exige-se o ICMS/DIFAL, o ICMS/FEM-DIFAL, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e a Multa Isolada disposta no art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02 (efeitos até 30/06/23) e ainda, c/c art. 178, inciso VI, alínea “f” do RICMS/23 (efeitos a partir de 01/07/23).

Como se viu, a Impugnante defende a impossibilidade da exigência do ICMS/DIFAL no período anterior a 05/04/22.

Em que pesem os seus argumentos, não lhe assiste razão.

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/02 e RICMS/23), em seus arts. 1º, inciso XII e 43, § 8º, inciso II, e art. 3º, inciso V e art. 12, inciso VIII, alíneas “a”, “b”, “c” e “d”, respectivamente, cuidou de adensar tais comandos legais, fazendo-o nos seguintes termos:

### RICMS/02

Art. 1º O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incide sobre:

(...)

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

(...)

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 8º Para cálculo da parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, devida a este Estado, será observado o seguinte:

(...)

II - nas hipóteses dos incisos XII e XIII do caput do art. 1º deste Regulamento:

a) para fins do disposto no art. 49 deste Regulamento, ao valor da operação ou prestação será incluído o valor do imposto considerando a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria ou serviço;

b) sobre o valor obtido na forma da alínea "a", será aplicada a alíquota interestadual;

c) sobre o valor obtido na forma da alínea "a", será aplicada a alíquota interna estabelecida para a operação ou prestação a consumidor final neste Estado;

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

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";

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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), 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

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Grifou-se)

RICMS/23

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

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

(...)

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

A Autuada alega que, de acordo com o julgamento do RE nº 1.287.019/DF, a cobrança do ICMS/DIFAL só poderia ser feita após a implementação de Lei Complementar que instituiu e regulamentou o ICMS/DIFAL, pois a citada lei só teria sido publicada em 04/01/22 (Lei Complementar nº 190/22). Entende, portanto, que não poderia ser cobrado imposto regulamentado posteriormente a sua legal e regular publicação.

Tal entendimento, contudo, não merece prosperar, com base nos argumentos apresentados adiante.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De fato, segundo a Constituição Federal, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária. No entanto, cabe ao estado membro legislar de forma plena sobre a matéria reservada à norma geral, enquanto a União não exercer sua competência (art. 24, inciso I, § 3º):

CF/88

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

(...)

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

Assim, não tendo a União exercido a sua competência para estabelecer normas gerais sobre ICMS, compete aos estados membros legislar sobre o referido imposto de forma plena.

Dessa forma, o estado de Minas Gerais, exercendo sua competência legislativa, introduziu a matéria tanto na Lei nº 6.763/75 quanto no RICMS/02, (RICMS/23) conforme legislação posta anteriormente.

A respeito do tema, mencione-se decisão, em 24/02/21, do Tema nº 1.093 de Repercussão Geral pelo Supremo Tribunal Federal (STF), quando ficou assentado o seguinte:

DECISÃO: O TRIBUNAL, POR MAIORIA, APRECIANDO O TEMA 1.093 DE REPERCUSSÃO GERAL, DEU PROVIMENTO AO RECURSO EXTRAORDINÁRIO, ASSENTANDO A INVALIDADE “DA COBRANÇA, EM OPERAÇÃO INTERESTADUAL ENVOLVENDO MERCADORIA DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE, DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS, NA FORMA DO CONVÊNIO Nº 93/2015, AUSENTE LEI COMPLEMENTAR DISCIPLINADORA”, VENCIDOS OS MINISTROS NUNES MARQUES, ALEXANDRE DE MORAIS, RICARDO LEWANDOWSKI, GILMAR MENDES E LUIZ FUX (PRESIDENTE).

EM SEGUIDA, POR MAIORIA, FOI FIXADA A SEGUINTE TESE: “A COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA ALUSIVO AO ICMS, CONFORME INTRODUZIDO PELA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015, PRESSUPÕE EDIÇÃO DE LEI COMPLEMENTAR VEICULANDO NORMAS GERAIS”, VENCIDO O MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES.

POR FIM, O TRIBUNAL, POR MAIORIA, MODULOU OS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DAS CLÁUSULAS PRIMEIRA, SEGUNDA, TERCEIRA, SEXTA E NONA DO CONVÊNIO QUESTIONADO PARA QUE A DECISÃO PRODUZA EFEITOS, QUANTO À CLÁUSULA NONA, DESDE A DATA DA CONCESSÃO DA MEDIDA CAUTELAR NOS AUTOS DA ADI Nº 5.464/DF E, QUANTO ÀS CLÁUSULAS PRIMEIRA, SEGUNDA, TERCEIRA E SEXTA, A PARTIR DO EXERCÍCIO FINANCEIRO SEGUINTE À CONCLUSÃO

DESTE JULGAMENTO (2022), APLICANDO-SE A MESMA SOLUÇÃO EM RELAÇÃO ÀS RESPECTIVAS LEIS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL, PARA AS QUAIS A DECISÃO PRODUZIRÁ EFEITOS A PARTIR DO EXERCÍCIO FINANCEIRO SEGUINTE À CONCLUSÃO DESTE JULGAMENTO (2022), EXCETO O QUE DIZ RESPEITO ÀS NORMAS LEGAIS QUE VERSAREM SOBRE A CLÁUSULA NONA DO CONVÊNIO ICMS Nº 93/2015, CUJOS EFEITOS RETROAGEM À DATA DA CONCESSÃO DA MEDIDA CAUTELAR NOS AUTOS DA ADI Nº 5.464/DF. FICAM RESSALVADAS DA PROPOSTA DE MODULAÇÃO AS AÇÕES JUDICIAIS EM CURSO. VENCIDOS, NESTE PONTO, O MINISTRO EDSON FACHIN, QUE ADERIA À PROPOSTA ORIGINAL DE MODULAÇÃO DOS EFEITOS, E O MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR), QUE NÃO MODULAVA OS EFEITOS DA DECISÃO. REDIGIRÁ O ACÓRDÃO O MINISTRO DIAS TOFFOLI. PLÊNARIO, 24.02.2021. (GRIFOU-SE).

Como visto, o STF modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em relação a diversas cláusulas do convênio ICMS nº 93/15 para que a decisão produza efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento. A mesma solução foi aplicada em relação às respectivas leis dos Estados. Portanto, no caso presente, a decisão do STF (exigência de Lei Complementar) produziu efeitos somente a partir de 2022.

A modulação dos efeitos da decisão do STF teve o fim de convalidar a cobrança do ICMS/DIFAL relativa aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2021, com base nas normas legislativas até então existentes (ainda sem lei federal veiculando normas gerais), exceto para ações em curso até 24 de fevereiro de 2021, conforme esclarecido pelo referido Tribunal quando do julgamento de embargos de declaração opostos no RE nº 1.287.019.

Com a Lei Complementar nº 190/22 previu-se a exigência do ICMS/DIFAL incidente nas vendas de mercadorias para consumidores finais, não contribuintes do imposto, estabelecidos no estado de Minas Gerais, a partir do dia 05/04/22, ou seja, após 90(noventa) dias da publicação da LC nº 190/22.

A partir de 2022, de acordo com comunicado SUTRI nº 001/22, a cobrança do ICMS/DIFAL no estado de Minas Gerais passou a ser devida a partir do dia 05/04/22, ou seja, após 90 (noventa) dias da publicação da LC nº 190/22.

A cobrança do ICMS/DIFAL foi instituída por meio da Lei nº 21.781 de 01/10/15, com eficácia a partir de 2016. A Lei Complementar nº 190/22 não criou, nem aumentou imposto, apenas traçou normas gerais sobre Legislação Tributária, não ferindo o princípio da anterioridade.

Assim, o ICMS/DIFAL exigido até 31/12/21 obedece rigorosamente a modulação dos efeitos da decisão do Supremo Tribunal Federal, e a partir de 05/04/22 baliza-se pela Lei Complementar nº 190/22 e normas tributárias transcritas anteriormente.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Observa-se que, no caso em análise, não há ilegalidade. A conduta do Fisco, de exigir o ICMS/DIFAL da Impugnante, está em consonância com a modulação em questão, bem como de acordo com legislação de regência do ICMS descrita acima.

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 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. 43, § 8º, inciso II, do RICMS/02 (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.

Verifica-se, ainda, que a Autuada deixou de informar o destaque ICMS/DIFAL devido na operação, conforme previsto na legislação de regência. Dessa forma, correta a exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02 e art. 178, inciso VI, alínea “f”, do RICM/23. Veja-se a legislação mencionada.

### 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/02

Art. 215. As multas calculadas com base na UFEMG, ou no valor do imposto não declarado, são:

(...)

VI - por emitir documento com falta de requisito ou indicação exigida neste Regulamento ou emitilo 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 emitilo 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;

(...).

Ressalte-se que o adicional de alíquota, previsto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) e instituído em Minas Gerais por meio do art. 12-A da Lei nº 6.763/75, com a finalidade de financiar o Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), também se aplica às operações interestaduais que destinem bens e mercadorias (listados no referido dispositivo legal) a consumidor final, contribuinte ou não do ICMS, localizado neste estado, relativamente ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, conforme o § 5º do art. 12-A supramencionado:

Lei nº 6.763/75

Art. 12-A

(...)

§ 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.

Dessa forma, correta a utilização da alíquota interna acrescida de dois pontos percentuais (2%) para calcular o imposto relativo ao diferencial de alíquota incidente sobre as operações interestaduais que destinaram a consumidor final situado em Minas Gerais.

Destaque-se que a Impugnante alega que, segundo o § 1º do art. 82 do ADCT, a autorização para se exigir o adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do ICMS se restringe às operações com produtos e serviços supérfluos, dentre os quais não se encontrariam os suplementos alimentares. A cobrança do FEM sobre as operações com estes produtos seria, portanto, ilegal.

Todavia, de acordo com o art. 12-A, inciso VII da Lei nº 6.763/75, a tributação ocorre sobre os alimentos para atletas (objetos da exigência) sem adentrar a seara de ser supérfluo ou não.

Lei nº 6.763/75

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 2026, 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:

(...)

VII - alimentos para atletas;

(...)

O Decreto nº 48.736/23, em seu art. 2º, inciso VI, novamente descreve os alimentos para atletas sobre os quais incide a alíquota adicional de 2% (dois por cento). Na sua leitura exaustiva, não há de forma alguma distinção sobre o produto ser supérfluo ou não.

Decreto nº 48.736/23

Art. 2º - A alíquota do ICMS prevista na Parte 1 do Anexo I do Decreto nº 48.589, de 22 de março de 2023, que regulamenta o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, será adicionada de dois pontos percentuais na operação interna que tenha como destinatário

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consumidor final, realizada até 31 de dezembro de 2026, com as seguintes mercadorias:

(...)

VI - alimentos para atletas, assim considerados:

- a) suplemento energético para atletas: produto destinado a complementar as necessidades energéticas;
- b) suplemento proteico para atletas: produto destinado a complementar as necessidades proteicas;
- c) suplemento para substituição parcial de refeições de atletas: produto destinado a complementar as refeições de atletas em situações nas quais o acesso a alimentos que compõem a alimentação habitual seja restrito
- d) suplemento de creatina para atletas: produto destinado a complementar os estoques endógenos de creatina;
- e) suplemento de cafeína para atletas: produto destinado a aumentar a resistência aeróbia em exercícios físicos de longa duração;
- f) PDCAAS (Protein Digestibility Corrected Amino Acid Score): escore aminoacídico corrigido pela digestibilidade da proteína para a determinação de sua qualidade biológica;

Da leitura dos dispositivos acima, forçoso concluir que a exigência fiscal encontra-se devidamente amparada pela legalidade, uma vez que a incidência do FEM sobre operações com suplementos alimentares está prevista na Lei nº 6.763/75 e no RICMS/02 e RICMS/23.

Não obstante o exposto, cumpre esclarecer que, quanto a alegação de inconstitucionalidade ventilada pela Impugnante, conforme disposto no art. 182, inciso I, da Lei nº 6763/75, não se incluem na competência deste Conselho de Contribuintes de Minas Gerais 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.

Noutro tópico de sua defesa, a Impugnante conta que realizou a conciliação das planilhas fornecidas pela autoridade coatora em dois PTAs, nos quais lhe são exigidos valores a título do ICMS/DIFAL (PTA nº 01.004251180-78 e PTA nº 01.004251176-59) e teria identificado a cobrança em duplicidade do imposto sobre a totalidade das notas fiscais de venda emitidas nos períodos compreendidos entre 01/06/23 a 30/06/24.

Nesse ponto, cabe trazer os esclarecimentos do Fisco sobre a questão, expostos em sua Manifestação Fiscal:

“Necessário pontuar que a cobrança sob a CR NUTRITION foi realizada mediante dois AI’s (um contencioso e o outro não contencioso). No que tange

ao contencioso, cabe mencionar, conforme descrito no Relatório Fiscal Complementar, que foi objeto de cobrança os valores originados na falta de destaque e consequentemente recolhimento por parte do contribuinte.

Aliado ao ICMS DIFAL houve cobrança do FEM conforme descrito na legislação mineira, nos produtos que cabiam tal aplicação, além, obviamente, das multas aplicáveis, tais como Revalidação e Isolada.

Já no que diz respeito ao não contencioso convém a explanação do objeto da cobrança. A autuação não contenciosa consiste na cobrança de valores que foram destacados, no entanto que não foram recolhidos aos cofres do erário. Logo, o contribuinte procedeu conforme às obrigações acessórias, sem o devido recolhimento, portanto aplicando-se apenas a Multa de Revalidação além do ICMS DIFAL.

Para resolução desse ponto, convém a explicação de como foram feitos os cálculos para chegar ao total cobrados nos dois AIs.

Em primeiro lugar, no AI não contencioso, como já dito, foram apreciadas as NFe nas quais constam os destaques do ICMS DIFAL, sendo assim, foram cobrados esses valores destacados além da Multa de Revalidação aplicável ao caso. Já no AI contencioso, mais uma vez, explica-se: ocorre a cobrança dos valores que não foram objeto de destaque por parte do contribuinte. No presente caso, ocorreu cobrança de ICMS DIFAL e FEM. Nesse último, há a dúvida por parte do contribuinte. Como em muitas NFe o contribuinte destacou o ICMS DIFAL e não o FEM, o destaque do ICMS DIFAL foi cobrado no AI não contencioso, entretanto o FEM foi cobrado no AI contencioso, tendo em vista o seu não destaque. Contudo, as NFe desses casos são necessárias estarem em ambos os casos para lastrearem a decisão e cálculos, além de demonstrar transparência ao contribuinte mediante os fatos alegados. Sendo assim, não há que se falar em redundância de cobrança nos dois autos impetrados. Tanto no Relatório Fiscal Complementar, quanto no Anexo 1 (Conclusão Fiscal) há clara e contundente explicação dos fatos alegados, sem nunca ter havido redundância de cobrança.”

De fato, como explanado pelo Fisco, não houve cobrança em duplicidade, mas tão somente a exigência do imposto declarado nas notas fiscais emitidas pelo contribuinte através de um Auto de Infração (versando sobre crédito tributário não contencioso), e a exigência do imposto não declarado por este mesmo contribuinte por meio do Auto de Infração ora analisado (versando sobre crédito tributário contencioso).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A sistemática adotada implicou em que uma mesma nota fiscal constasse dos dois Autos de Infração, contudo, as exigências recaíram sobre obrigações distintas, não havendo o que se falar em duplicidade.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, 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 Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02 (efeitos até 30/06/23) e ainda, c/c art. 178, inciso VI, alínea “f” do RICMS/23 (efeitos a partir de 01/07/23) - Multa Isolada - foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória, qual seja, informar na nota fiscal o destaque ICMS/DIFAL devido na operação.

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)(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.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, inciso VI, da mencionada lei.

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

Não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos da Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da mencionada lei (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;

(...)

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Emmanuelle Christie Oliveira Nunes (Revisora) e Cássia Adriana de Lima Rodrigues.

**Sala das Sessões, 19 de agosto de 2025.**

**Dimitri Ricas Pettersen**  
**Relator**

**Cindy Andrade Morais**  
**Presidente**

D