

Acórdão: 25.272/26/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.004265458-16
Impugnação: 40.010160981-88
Impugnante: Distribuidora Eu Amo Pão Ltda
IE: 003344971.00-44
Origem: DF/Contagem - 1

EMENTA

DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO - UTILIZAÇÃO INDEVIDA. Constatado o uso indevido do diferimento do pagamento do ICMS, previsto no item 61 do Anexo VI, do RICMS/23 (correspondente ao item 62, Anexo II, Parte 1, do RICMS/02), nas operações de saída de embalagem por não cumprir os requisitos para tal mister. Infração caracterizada, em especial, por não ser a Autuada um industrial fabricante das mercadorias. Corretas as exigências de ICMS, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e da Penalidade Isolada prevista no art. 54, inciso VI da citada lei c/c o art. 215, inciso VI, alínea ‘f’ do RICMS/02 (art. 178, inciso VI, alínea ‘f’ do RICMS/23). Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a descaracterização do diferimento do imposto previsto no item 61 do Anexo VI do Regulamento do ICMS de 2023, aprovado pelo Decreto nº 48.589, de 22 de março de 2023 (correspondente ao Item 62, Anexo II, Parte 1, do Regulamento do ICMS de 2002), em razão de o sujeito passivo não preencher os critérios estabelecidos para a sua aplicação, no período de janeiro de 2023 a março de 2025, relativo aos documentos fiscais constantes no Anexo 5.

Irregularidade apurada mediante conferência de documentos fiscais e arquivos de Escrituração Fiscal Digital EFD.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI (c/c o art. 215, inciso VI, alínea ‘f’, do RICMS/02 - art. 178, inciso VI, alínea ‘f’ do RICMS/23), ambos da Lei nº 6.763/75.

O detalhamento do trabalho fiscal está contido no Relatório Fiscal Complementar, anexo ao Auto de Infração (págs. 07/16), documento este que integra o lançamento, assim como os seguintes Anexos 1 a 12: Anexo 1 – Demonstrativo do Crédito Tributário – DCT; Anexo 2 – CNAEs do contribuinte; Anexo 3 – Relação de regime de recolhimento e nicho dos destinatários; Anexo 4 – Despacho de indeferimento do pedido de regime especial; Anexo 5 – Memória de cálculo; Anexo 6 – Amostragem de DANFES das operações com diferimento indevido; Anexo 7 – DAPIs dos períodos com operação com diferimento indevido; Anexo 8 – Registros de saída dos períodos de 01/2023 a 05/2023; Anexo 9 – Registros de saída dos períodos de

06/2023 a 10/2023; Anexo 10 – Registros de saída dos períodos de 11/2023 a 04/2024; Anexo 11 – Registros de saída dos períodos de 05/2024 a 09/2024; Anexo 12 – Registros de saída dos períodos de 10/2024 a 03/2025.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às págs. 3.079/3.085. Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em Manifestação de págs. 3.086/3.092, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 3.093/3.104, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Conforme relatado, a autuação versa sobre a descaracterização do diferimento do imposto previsto no item 61, do Anexo VI, do Regulamento do ICMS de 2023, aprovado pelo Decreto nº 48.589, de 22 de março de 2023 (correspondente ao Item 62, Anexo II, Parte 1, do Regulamento do ICMS de 2002), em razão de o sujeito passivo não preencher os critérios estabelecidos para a sua aplicação, nos períodos de janeiro de 2023 a março de 2025, relativo aos documentos fiscais relacionados no Anexo 5.

Irregularidade apurada mediante conferência de documentos fiscais e arquivos de Escrituração Fiscal Digital EFD.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI (c/c o art. 215, inciso VI, alínea 'f', do RICMS/02 - art. 178, inciso VI, alínea 'f' do RICMS/23), ambos da Lei nº 6.763/75.

Esclarece o Fisco que o diferimento é o instituto previsto no art. 129 do RICMS/23 (correspondente ao art. 7º do RICMS/02), em que o contribuinte deixa de lançar e recolher o imposto devido sobre a operação de saída, transferindo-se estes atos para operação posterior.

Explica que, conforme art. 130 do RICMS/23 (correspondente ao art. 8º do RICMS/02), as hipóteses em que se aplicam o diferimento estão relacionadas no Anexo VI do regulamento (correspondente ao Anexo II do RICMS/02) ou naquelas autorizadas mediante regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Salienta que o contribuinte utilizou-se do item 61, Parte 1, do Anexo VI do RICMS/23 (correspondente ao item 62, Parte 1, do Anexo II do RICMS/02) para justificar a aplicação do diferimento, o qual versa:

61	Operação de saída das seguintes mercadorias, promovida pelo estabelecimento industrial fabricante com destino à indústria que as utiliza para embalagem de seus produtos: a) caixa de papel ou cartão, ondulados, classificada na subposição 4819.10.00 da NBM/SH; b) caixa dobrável de papel ou cartão, não ondulados, classificada na subposição 4819.20.00 da NBM/SH; c) saco de papel cuja base tenha largura igual ou superior a 40 cm, classificado na subposição 4819.30.00 da NBM/SH; d) outros sacos, bolsas e cartuchos classificados na subposição 4819.40.00 da NBM/SH.
----	---

Destaca que o contribuinte faz referência em suas Notas Fiscais ao item 62 do Anexo II do RICMS/02, o qual possui o mesmo conteúdo disposto acima.

Contudo, afirma que as operações realizadas pelo sujeito passivo não se enquadram nessa hipótese, **uma vez que ele não se caracteriza como estabelecimento industrial fabricante**, conforme informações do código de Classificação Nacional das Atividades Econômicas (CNAE) constantes no Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral (Anexo 2), emitido pela Receita Federal do Brasil, e no histórico do CNAE obtido no Sistema Integrado de Administração da Receita Estadual – SIARE, conforme demonstra às págs. 04 do Relatório Fiscal:

Consulta Histórico de CNAE

Filtro				
Tipo de Identificação:		Inscrição Estadual		
Identificação:		003344971.00-44	PESQUISAR	
CNAE		CNAE Ofício		
Resultados da Consulta 1 registros < 1 de 1 > 1 Ir				
Inscrição Estadual:	003344971.00-44	CNPJ:	32.340.210/0001-15	
Nome Empresarial:	DISTRIBUIDORA EU AMO PAO LTDA	Regime Recolhimento:	DEBITO E CREDITO	
CNAE	Desmembramento	Data Início Vigência	Data Fim Vigência	
02 - Comércio atacadista de embalagens	02 - 4686-9/02	04/01/2019	27/01/2021	
00 - Gestão de ativos intangíveis não-financeiros	00 - 7740-3/00	28/01/2021	04/10/2021	
02 - Comércio atacadista de embalagens	02 - 4686-9/02	05/10/2021		

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Menciona que outra comprovação de que o Contribuinte não atende à característica de estabelecimento industrial fabricante das mercadorias refere-se aos Códigos Fiscais de Operações e Prestações – CFOP, utilizados em suas operações, que indicam que se trata de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros, e não de produção própria, conforme demonstra às págs. 04 do Relatório Fiscal:

CFOP	Descrição
5102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, ou qualquer venda de mercadoria efetuada pelo MEI com exceção das saídas classificadas nos códigos 5.501, 5.502, 5.504 e 5.505.
5119	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros entregue ao destinatário por conta e ordem do adquirente originário, em venda à ordem
5910	Remessa em bonificação, doação ou brinde
5923	Remessa de mercadoria por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem
6102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, ou qualquer venda de mercadoria efetuada pelo MEI com exceção das saídas classificadas nos códigos 6.501, 6.502, 6.504 e 6.505.
6110	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, destinada à Zona Franca de Manaus ou Áreas de Livre Comércio
6119	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros entregue ao destinatário por conta e ordem do adquirente originário, em venda à ordem
6910	Remessa em bonificação, doação ou brinde

Tabela 1. Relação de CFOP utilizado pelo contribuinte em suas operações com diferimento.

Importante destacar que o art. 222, inciso II do RICMS/02 (art. 185, inciso II, alíneas “a” a “e”, do RICMS/23) estabelece o **conceito de industrialização** da seguinte forma:

RICMS/02

Art. 222. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

(...)

II - industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo, observado o disposto nos §§ 1º, 3º e 6º, tais como:

a) a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe em obtenção de espécie nova (transformação);

b) a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

c) a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e da qual resulte um novo produto ou unidade autônoma (montagem);

d) a que importe em alterar a apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte de mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);

e) a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou acondicionamento);

(...)

§ 3º Considera-se industrial fabricante aquele que realiza, em seu próprio estabelecimento, as operações referidas nas alíneas "a" e "c" do inciso II do caput deste artigo. (Grifou-se)

Por seu turno, o § 3º acima (§ 2º do art. 185 do RICMS/23) define como **industrial fabricante somente** aquele que realiza, **em seu próprio estabelecimento**, as operações referidas nas alíneas "a" e "c" acima.

Portanto, o legislador ao utilizar a expressão "industrial fabricante" no item 61 retro, já exclui a possibilidade de aplicação do diferimento do ICMS nele previsto, nos casos em que o estabelecimento remetente não se enquadrar nas hipóteses do art. 222, inciso II, alíneas "a" e "c", do RICMS/02, como no caso em exame.

Registra, ainda, a Fiscalização que o item 61 também exige que a operação tenha como destino a indústria que utiliza as mercadorias para embalagem de seus produtos. Nesse diapasão, verificou a Fiscalização que, em sua maioria, os estabelecimentos destinatários não se enquadram como indústria, conforme Tabela 2 e Anexo 3:

Nicho do Destinatário	Proporção
COMÉRCIO VAREJISTA	58,38%
INDÚSTRIA	39,23%
COMÉRCIO ATACADISTA	1,74%
SERVIÇOS	0,63%
NÃO IDENTIFICADO	0,02%
Total Geral	100,00%

Tabela 2. Proporção do nicho dos estabelecimentos destinatários.

Observa, também, a Fiscalização que o sujeito passivo se utilizou do instituto mesmo em situações que são hipóteses de encerramento do diferimento, prevista no art. 134 do RICMS/23 (correspondente ao art. 12 do RICMS/02), tais como quando as mercadorias forem destinadas a estabelecimentos não inscritos como

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contribuinte do imposto no estado ou a estabelecimento de microempresa ou de empresa de pequeno porte, conforme Tabela 3 e Anexo 3:

Regime de Recolhimento do Destinatário	Proporção
SIMPLES NACIONAL	50,22%
DÉBITO E CRÉDITO	27,79%
NÃO INSCRITO	21,69%
ISENTO OU IMUNE	0,29%
Total Geral	100,00%

Tabela 3. Proporção do regime de recolhimento dos estabelecimentos destinatários

Quanto à hipótese de diferimento autorizada mediante regime especial, disposta no art. 130 do RICMS/23 (correspondente ao art. 8º do RICMS/02), esclarece a Fiscalização que o Contribuinte realizou solicitação de regime relativo ao diferimento de pagamento de ICMS e crédito presumido do imposto para o setor de embalagens em 23/06/23, mediante o Protocolo nº 202.308.621.984-4. Entretanto, o pedido foi indeferido pelo Superintendente de Tributação, motivado por fatos que impedem o atendimento do pleito, tais como a atividade exercida pelo Contribuinte e a inexistência de tratamento tributário depositado por Minas Gerais junto ao CONFAZ, referente a crédito presumido autorizado para o setor em que a requerente atua (Anexo 4).

Lado outro, sustenta a Coobrigada em sua impugnação, em síntese:

- que a autuação é nula, visto ser aplicável à Impugnante o diferimento previsto no art. 129 do RICMS/23, garantindo-se a postergação do recolhimento do imposto;

- argui que o legislador mineiro, ao instituir tal benefício, não visou privilegiar o "CNPJ" do fabricante ou do comprador, mas sim proteger a mercadoria e o consumidor final;

- invoca a interpretação teleológica para afirmar que o instituto do diferimento do ICMS constitui técnica de neutralidade fiscal e de otimização do fluxo de caixa, funcionando como mecanismo destinado a evitar que o imposto se torne um "custo oculto" em uma cadeia na qual o elo final opera, majoritariamente, sob o regime do Simples Nacional;

- afirma que, em razão desse regime aplicável aos destinatários, os quais não possuem direito ao crédito do ICMS destacado nas etapas anteriores, o valor do imposto seria integralmente repassado ao preço do produto, onerando o setor de panificação;

- sustenta que ao exigir o recolhimento do imposto na etapa da Distribuidora, ora Autuada, o Fisco ignora o art. 5º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), que impõe ao aplicador da lei a observância dos fins sociais e das exigências do bem comum. Diz que tributar o elo intermediário logístico,

que atua exclusivamente com produtos de fabricante que já detém o benefício, é anular a eficácia da política pública de barateamento do pão, ferindo de morte a *ratio legis* do dispositivo;

- alega que a tentativa do estado de cobrar o ICMS da Distribuidora, por se tratar o diferimento de técnica de substituição tributária que apenas desloca o momento do pagamento, configuraria enriquecimento sem causa da Administração;

- argumenta, ainda, que o indeferimento do Regime Especial requerido não altera a realidade fática, uma vez que houve enquadramento da Autuada na finalidade objetiva do art. 129 e seguintes do RICMS/23;

- entende restar demonstrado que a interpretação literal e restritiva adotada pela Fiscalização, agora reforçada pelo indeferimento administrativo do regime especial, não subsiste diante de uma análise sistemática e teleológica do Direito Tributário Mineiro. Assegura que a aplicação do diferimento no caso concreto é a única forma de dar cumprimento à vontade do legislador e garantir a higidez da cadeia econômica de panificação.

Por fim, sustenta que a multa de revalidação aplicada foi desproporcional, justificando-se com base na jurisprudência do STF, Temas n°s 214 e 816 de Repercussão Geral, que consolidaram o entendimento de que o limite máximo para multas moratórias é de 20% (vinte por cento).

Diante disso, requer a declaração de nulidade do lançamento e a consequente insubsistência do crédito tributário, com o reconhecimento da regularidade da fruição do diferimento utilizado. Subsidiariamente, caso não seja acolhida a pretensão principal, requer-se a redução da multa de revalidação ao patamar de 20%, nos termos do Tema de Repercussão Geral n° 816.

Contudo, razão não assiste à Defesa, como bem sustentado pelo Fisco.

Como salienta o Fisco, o diferimento é instituto de técnica de tributação cuja incidência depende de expressa previsão e estrita observância das condições normativas.

O art. 129 do RICMS/23 (antigo art. 7° do RICMS/02) define o diferimento e remete ao Anexo VI as hipóteses em que a técnica pode ser aplicada, além da via de regime especial (art. 130 do RICMS/23).

A situação invocada pela Defesa está descrita no item 61, Parte 1, Anexo VI, do RICMS/23 (equivalente ao item 62 do RICMS/02), que exige:

(I) que a operação de saída seja promovida por estabelecimento industrial fabricante das mercadorias listadas; e

(II) que o destino seja indústria que as utilize para embalagem de seus produtos.

No caso concreto, a Fiscalização demonstrou que a Autuada não é estabelecimento industrial fabricante, o que por si só, já afasta o diferimento para as operações autuadas, e que os destinatários majoritariamente também não se caracterizam como indústria, o que não é sequer negado pela Defesa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Logo, não se verifica a subsunção ao item 61 do Anexo VI do RICMS/23, razão pela qual o diferimento foi indevidamente aplicado pela Autuada.

Dessa forma, correta a Fiscalização em exigir o ICMS não destacado nas notas fiscais autuadas, uma vez que as operações não estavam abrangidas pelo diferimento do pagamento do imposto.

A tese de que a norma deveria ser aplicada por sua “finalidade” (teleologia), com o suposto objetivo de desonerar a cadeia de panificação, não prevalece diante da redação clara que condiciona o diferimento a requisitos objetivos:

- ser industrial fabricante e destinar a mercadoria a indústria usuária para embalagem;

- o regime de diferimento não se configura como cláusula geral de política pública: exige estrita aderência às hipóteses taxativamente previstas nos Anexos VI e VIII ou, alternativamente, concessão de regime especial, como previsto no art. 130 do RICMS/23.

Tem-se que o próprio pedido de regime especial formulado pela Autuada foi indeferido pelo Superintendente de Tributação, em razão das incompatibilidades verificadas (atividade exercida e inexistência de tratamento autorizado pelo CONFAZ) RICMS/23:

RICMS/23

Art. 130 - O imposto será diferido nas hipóteses relacionadas no Anexo VI, nas hipóteses específicas de diferimento previstas no Anexo VIII e naquelas autorizadas mediante regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação.

Cabe destacar que a atividade fiscal é vinculada e obrigatória, conforme previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, sendo dever de ofício da Autoridade Administrativa a aplicação estrita da legislação tributária.

Assim, não merece análise as alegações da Impugnante de que deveria ser considerado o diferimento do pagamento do imposto às operações autuadas.

Ademais, a competência para concessão de regimes especiais é da Superintendência de Tributação (SUTRI) e não cabe a este órgão julgador essa análise, nos termos do art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA.

Acresça-se que o art. 134 do RICMS/23 estabelece expressamente que o diferimento se encerra quando a operação com mercadoria recebida sob esse regime não estiver alcançada pelo diferimento.

Assim, a interpretação da Defesa, de que sua condição de intermediária na cadeia produtiva estaria abrangida pelo instituto, não encontra respaldo legal.

Destaca-se outra hipótese de encerramento do diferimento que ocorre quando a mercadoria é destinada a estabelecimento de microempresa ou empresa de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pequeno porte, o que contraria frontalmente a tese da Impugnante, que utiliza justamente essa característica dos destinatários como argumento. Confira-se:

RICMS/23

Art. 134 - Encerra-se o diferimento quando:

I - a operação com a mercadoria recebida com o imposto diferido, ou com outra dela resultante, promovida pelo adquirente ou destinatário daquela, não estiver alcançada pelo diferimento, for isenta ou não for tributada, ressalvada a transferência interna de mercadoria ou bem para outro estabelecimento do mesmo titular;

(...)

V - a mercadoria for destinada:

a) a estabelecimento de microempresa ou de empresa de pequeno porte;

(...)

Observa-se, pelas alegações da Impugnante, que esta confunde o instituto do diferimento com isenção do tributo devido, ao sustentar que a cobrança objeto da autuação violaria o princípio da Neutralidade Fiscal.

O diferimento apenas transfere o lançamento e o recolhimento do imposto incidente para operação ou prestação posterior.

Não há, portanto, impacto no custo do produto, visto que o recolhimento deveria ocorrer de qualquer maneira. O argumento da neutralidade fiscal não pode ser utilizado para criar benefício não autorizado. Assim, inexistente base legal para “ampliar” o diferimento a distribuidores não fabricantes por mera analogia teleológica, sob pena de violação ao princípio da legalidade estrita e ao sistema de competências estabelecido no art. 130 do RICMS/23.

Por fim, 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 art. 110, inciso I do RPTA, pelo que as alegações da Defesa de aplicação do diferimento às operações autuadas, ao arrepio da legislação mencionada, não podem ser acatadas por este órgão.

Observa-se que as informações utilizadas para apurar o imposto devido foram extraídas das notas fiscais de saída emitidas pelo sujeito passivo.

O cálculo do ICMS devido, bem como das multas isolada e de revalidação, está demonstrado nas planilhas contidas no Anexo 5 – Memória de cálculo.

Para o cálculo do ICMS devido, a Fiscalização corretamente realizou o ajuste da base de cálculo para incorporar o valor do próprio imposto, conforme disposto no art. 13, §15 da Lei nº 6.763/75, art. 18 do RICMS/23 (correspondente ao art. 49 do RICMS/02). Sobre a base de cálculo ajustada, aplicou-se a alíquota interna ou interestadual, conforme o enquadramento da operação, prevista no Anexo I do RICMS/23 (correspondente ao art. 42 do RICMS/02), obtendo-se, assim, o valor do imposto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 6.763/75

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

(...)

§ 15. O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Do valor de ICMS devido a cada período foram deduzidos os valores de ICMS referente às devoluções de vendas realizadas, cujas informações foram obtidas do registro C170 escriturado pelo Contribuinte em sua EFD.

Assim, considerando-se que no período atuado as operações não estavam contempladas com o diferimento do ICMS, o prazo para recolhimento do imposto não destacado nos respectivos documentos fiscais encontrava-se esgotado, desde a data de sua emissão, nos termos do art. 89, inciso IV do RICMS/02:

RICMS/02

Art. 89. Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra:

IV - com documento fiscal sem destaque do imposto devido.

(...)

Art. 89-A. Fica vedada a compensação de créditos de ICMS com imposto vencido, exceto nas hipóteses do Anexo VIII deste Regulamento.

Além disso, ao contrário da pretensão da Impugnante, eventuais créditos acumulados na conta gráfica do estabelecimento atuado não podem ser compensados com os débitos ora exigidos, por força da norma contida no art. 89-A do RICMS/02, uma vez que o prazo de recolhimento do ICMS relativo às operações em apreço já se encontrava esgotado, conforme salientado anteriormente.

Corretas, portanto, as exigências fiscais de ICMS conforme apuração.

A Impugnante invoca os Temas nºs 214 e 816 do STF para sustentar a redução da multa de revalidação ao teto de 20% (vinte por cento), sob o argumento de que tais precedentes consolidaram o entendimento de que esse percentual corresponde ao limite máximo para multas moratórias.

Defende, ainda, que a multa de revalidação aplicada no caso concreto teria natureza moratória.

No entanto, no âmbito do lançamento, a Multa de Revalidação foi aplicada no percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto não recolhido, nos exatos termos do art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, ao qual o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG encontra-se adstrito em seu julgamento (art. 182, inciso I da lei nº 6.763/75), como já mencionado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A título de esclarecimento, vale destacar que, especificamente na legislação mineira, foram instituídas as seguintes multas: moratória, de revalidação e isolada, nos termos da Lei nº 6.763/75 e art. 175 do RICMS/23:

Lei nº 6.763/75

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

(...)

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

I - havendo espontaneidade no recolhimento do principal e dos acessórios antes da inscrição em dívida ativa, nos casos de falta de pagamento, pagamento a menor ou intempestivo do imposto, observado o disposto no § 1º deste artigo, a multa de mora será de:

a) 0,15% (zero vírgula quinze por cento) do valor do imposto, por dia de atraso, até o trigésimo dia;

b) 9% (nove por cento) do valor do imposto do trigésimo primeiro ao sexagésimo dia de atraso;

c) 12% (doze por cento) do valor do imposto após o sexagésimo dia de atraso.

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.

(...)

RICMS/23

Art. 175 - As multas denominam-se:

I - de mora, na hipótese do inciso I do caput do art. 180 deste regulamento;

II - de revalidação, na hipótese do inciso II do caput do art. 180 deste regulamento;

III - isolada, por descumprimento de obrigações acessórias.

A Multa Isolada - arts. 54 e 55 ambos da Lei nº 6.763/75 - decorre do descumprimento de obrigação acessória, isto é, dos deveres dos contribuintes previstos na legislação no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, mormente, relativos ao fornecimento de informações imprescindíveis à apuração e à verificação do correto recolhimento do imposto.

As Multas de Mora e de Revalidação capitulada no art. art. 56 da Lei nº 6.763/75 derivam do inadimplemento da obrigação tributária principal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A diferença entre elas reside no fato de que a penalidade moratória se destina a reparar o dano causado pelo atraso no pagamento, uma vez que, obviamente, o recolhimento a destempo prejudica a arrecadação do estado e, por consequência, a consecução de seus objetivos político-sociais.

A multa de revalidação, por sua vez, incide sempre que o não recolhimento espontâneo do tributo exigir uma atuação do Fisco que resulte em lançamento, mediante lavratura de Auto de Infração, de imposto não declarado ou escriturado pelo contribuinte e, portanto, visa sancionar o contribuinte recalcitrante que omitiu a incidência do imposto e provocou o dispêndio de recursos fazendários para que a obrigação tributária principal pudesse ser satisfeita.

Essa classificação não é meramente didática, nem irrelevante. Ao contrário, é essencial para compreender o alcance da decisão do Supremo Tribunal Federal - STF no âmbito do Temas nºs 214 e 816 com base na qual a Impugnante pretende seja ajustada a penalidade moratória contida na legislação mineira.

Ocorre que a Multa exigida, capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, é imposta quando há ação fiscal, ou seja, trata-se de multa de revalidação, e não de Multa Moratória - art. 56, inciso I da citada lei.

Por consequência, as teses firmadas invocadas sequer se amoldam às cobranças baseadas nesse dispositivo legal.

Verifica-se que foi exigida a Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75, c/c o art. 178, inciso VI, alínea 'f', do RICMS/23 (correspondente ao art. 215, inciso VI, alínea 'f', do RICMS/02), por emitir documento fiscal com falta de indicação exigida neste Regulamento, qual seja, a falta da indicação da alíquota do ICMS e o destaque do imposto devido, com relação às mercadorias às quais foi aplicado indevidamente o diferimento. Confira-se;

Lei nº 6.763/75

Art. 54 (...)

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:

(...). (Grifou-se).

O valor da multa é de 42 (quarenta e duas) Ufemgs por documento. A multa isolada aplicada foi limitada a 5% (cinco por cento) do valor da operação em observância ao disposto na parte final do inciso VI retro.

Verifica-se que a Penalidade Isolada prevista no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 é aplicável ao caso dos autos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Compulsando os DANFES anexos aos autos, observa-se que a Autuada consignou nas notas fiscais a base de cálculo do imposto, restando afastadas as hipóteses previstas nos incisos VII e XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

No caso, por entender aplicável ao caso o diferimento, consignou a base de cálculo do imposto, mas não destacou o imposto nas notas fiscais restando correta a exigência da Penalidade Isolada exigida pelo Fisco.

Ante o exposto, no que se refere à ausência do destaque do ICMS, tem-se que tal prática amolda-se à penalidade prevista no inciso VI do art. 54 da Lei nº 6763/75 c/c alínea “f” do inciso VI do art. 215 do RICMS/02 - alínea “f” do inciso VI do art. 178 do RICMS/23:

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;

(...)

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Levi Leite Romero. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Mellissa Freitas Ribeiro (Revisora) e Gislana da Silva Carlos.

Sala das Sessões, 12 de maio de 2026.

Frederico Augusto Lins Peixoto
Relator

Geraldo da Silva Datas
Presidente

CS/D

25.272/26/1ª