

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.128/26/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.004489753-50
Impugnação: 40.010160166-61
Impugnante: Elidy Importação e Exportação Ltda
CNPJ: 21.024726/0001-34
Proc. S. Passivo: LUIZ ANTÔNIO DE LIMA/Outro(s)
Origem: DF/Uberaba

EMENTA

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS. Constatada a falta de recolhimento do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (DIFAL), incidente em operações destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto estabelecidos no estado de Minas Gerais. Infração caracterizada nos termos do art. 5º, § 1º, item 11, da Lei nº 6.763/75. Corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da mencionada lei.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS, no período de 01/11/20 a 31/12/21 e 01/05/22 a 30/09/24, 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 Federal de 1988 (CF/88), c/c art. 5º, § 1º, item 11, da Lei nº 6.763/75.

Exige-se o ICMS/DIFAL e a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 18/30, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às págs. 122/143.

DECISÃO

Da Preliminar

A Impugnante sustenta, indiretamente, pela jurisprudência apresentada, que o Auto de Infração emitido apresenta evidente nulidade e ilegalidade. A seu ver, o Auto

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de Infração é nulo, pois o Fisco mineiro cometeu uma dupla cobrança de ICMS/DIFAL previsto na EC nº 87/15 sobre o mesmo período autuado, praticando o *bis in idem*, pois, além deste Auto de Infração aqui em discussão, houve o lançamento de outro Auto de Infração de nº 01.004463656-01, no qual se lançou o débito tributário, pelo mesmo período aqui considerado, de modo replicado.

Relata que foram utilizadas notas fiscais duplicadas, ocorrendo novamente *bis in idem*, cobrando-se o tributo duas vezes sobre o mesmo fato gerador, sustentando que ocorreram cobranças nos dois Autos de Infração sobre os mesmos documentos fiscais.

Entretanto, não assiste razão à Impugnante.

Em que pesem as argumentações apresentadas, o conteúdo das mesmas enseja questões de mérito e como tal será discutido.

No presente Auto de Infração, 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), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

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.

Quanto à alegada ilegalidade da multa aplicada pelo “claro efeito confiscatório”, trata-se do mérito do lançamento.

Contudo, de plano, por força do disposto no art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (art. 110 do RPTA), não se incluem na competência deste Órgão julgador “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo”.

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

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS, no período de 01/11/20 a 31/12/21 e 01/05/22 a 30/09/24, 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 Federal de 1988 (CF/88), c/c art. 5º, § 1º, item 11, da Lei nº 6.763/75.

Exige-se o ICMS/DIFAL e a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Esta 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com efeito, esse dispositivo constitucional prevê que caberá ao estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, inclusive nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, não contribuinte do imposto.

Confira-se:

CF/88

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

(...)

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

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

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

(...)

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 RICMS/02, em seus arts. 1º, inciso XII e 43, § 8º, inciso II, cuidou de adensar tais comandos legais, fazendo-o nos seguintes termos:

RICMS/02

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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".

(...)

De modo análogo, o RICMS/23, em seus art. 3º, inciso V e art. 12, inciso VIII, alíneas "a", "b", "c" e "d", cuidou, também, 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/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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

Efeitos de 1º/01/2016 a 16/06/2016 - Acrescido pelo art. 3º, e vigência estabelecida pelo art. 13, ambos do Dec. nº 46.930, de 30/12/2015:

"I - em se tratando de operação ou prestação de serviço destinada a contribuinte do imposto situado neste Estado, o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, inclusive a pessoa enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte;

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, inclusive a pessoa enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte estabelecida em outra unidade da Federação."

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.

(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; (...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

No caso em apreço, resulta incontroverso que os adquirentes das mercadorias constantes das notas fiscais emitidas pela Autuada são pessoas físicas e jurídicas não contribuintes do ICMS, domiciliadas e residentes em Minas Gerais, as quais estão corretamente identificadas nas notas fiscais autuadas.

De acordo com 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 e no 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:

24.128/26/2ª

(...)

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. PLENÁRIO, 24.02.2021.

(...)

Como mencionado acima, 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, ou seja, ano de 2022. A mesma solução foi aplicada em relação às respectivas leis dos estados.

Portanto, a decisão do STF referente à exigência de Lei Complementar, produz efeitos somente a partir de 2022.

Oportuno esclarecer, que 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 Recurso Extraordinário (RE) nº 1.287.019.

Em sua peça defensiva, a Impugnante afirma que foram utilizadas notas fiscais duplicadas, ocorrendo *bis in idem*, cobrando-se o tributo duas vezes sobre o mesmo fato gerador, e sustenta que ocorreram cobranças nos dois Autos de Infrações sobre os mesmos documentos fiscais.

Lembra a Impugnante da necessidade de baixa dos autos em diligência, conforme Decreto nº 44.747, de 03 de março de 2008 (RPTA) e destaca que deve ser extinto o Auto de Infração e-PTA nº 01.004463656-01, lançado em seu desfavor e que tem como tributo a ser regularizado o mesmo ICMS/DIFAL previsto na EC nº 87/15, em razão de evidente *bis in idem* e que as notas fiscais replicadas sejam afastadas da cobrança apresentada;

Por fim, sustenta que as multas de Revalidação e Isolada impostas no feito fiscal devem ser afastadas devido ao caráter confiscatório das mesmas ou, ao menos, suas reduções, especialmente em razão do entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no Tema nº 816 de repercussão geral.

Em que pesem as alegações trazidas, não assiste razão à Impugnante. Eis que ela é empresa estabelecida na cidade de Ribeirão Preto, estado de São Paulo, e efetivou a venda de diversas mercadorias para adquirentes estabelecidos e residentes em MG, não contribuintes do imposto, neste caso representados por pessoas físicas ou jurídicas (não contribuintes do ICMS).

Tais operações foram formalizadas através da emissão, pela Impugnante, das respectivas notas fiscais eletrônicas que consumaram estas vendas. Observa-se que em todas as notas fiscais eletrônicas (NF-e) emitidas a Impugnante, de forma correta, consignou no campo próprio destinado a informações do destinatário da mercadoria, além de sua identificação (CPF para as pessoas físicas; ou CNPJ para pessoas jurídicas não contribuintes e não detentores de inscrição estadual) a identificação exata do endereço destes adquirentes destinatários. Ao mesmo tempo informou, nestas mesmas notas fiscais emitidas, que as operações foram não presenciais (coluna "R", Planilha 1, anexo ao Auto de Infração).

Equívoca-se a Impugnante, ao afirmar que ocorre *bis in idem*, relatando que houve duplicidade na cobrança do imposto devido por tomar como base de cálculo notas fiscais replicadas e pela dupla exigência do tributo.

Como fica sobejamente demonstrado pela Fiscalização em págs. 126/131, a Impugnante emitiu notas fiscais **com destaque da base de cálculo e do próprio ICMS/DIFAL**, mas não o recolheu a Minas Gerais, caracterizando-se um crédito tributário não contencioso, nos termos do art. 102, inciso I, do RPTA.

A Impugnante também, emitiu notas fiscais **sem o destaque** do referido imposto, caracterizando-se um crédito tributário contencioso, haja vista que não

destacou em seus documentos fiscais e não recolheu o valor devido para os cofres do Estado de Minas Gerais.

Assevera, ainda, a Fiscalização que, após várias tentativas frustradas alertando o Impugnante que existiam valores em aberto e esclarecendo que havia o instituto da Autodenúncia para a regularização fiscal, nada foi feito. Sem alternativas, a Fiscalização lavrou dois Autos de Infração de nºs 01.004489753-50 (contencioso) e 01.004463656-01 (não contencioso).

A Fiscalização demonstra que em uma mesma nota fiscal havia mercadorias com destaque do ICMS/DIFAL e outras sem destaque do ICMS/DIFAL, razões por que a mesma nota fiscal, em muitos casos, integrou os dois Autos de Infração.

A título de reforço de argumentação, a Fiscalização reafirma a não ocorrência de *bis in idem* e lembra que os documentos fiscais considerados para embasamento do presente feito (Planilha 1, do Auto de Infração) contêm, muitas vezes, vários itens discriminados, ou seja, mais de uma mercadoria adquirida pelo comprador constante do mesmo documento fiscal.

No caso em apreço, resulta incontroverso que os adquirentes das mercadorias comercializados pela Impugnante, são pessoas físicas ou pessoas jurídicas, não contribuintes do ICMS, domiciliadas e residentes em Minas Gerais, as quais estão corretamente identificadas nas notas fiscais autuadas.

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.

Alega também a Impugnante que as multas impostas se mostram indevidas pelo fato de estarem em um patamar confiscatório e, também, cita o princípio a ser seguido do não confisco pelo tributo, extraído do art. 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988.

Mais uma vez não assiste razão à Defesa.

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

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

Lei nº 6.763/75

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 cobrança da Multa de Revalidação possui caráter repressivo e punitivo a prática de sonegação além de preventivo, por desestimular o comportamento do contribuinte em não fazer o pagamento espontâneo do imposto; e ainda de natureza moratória, contudo, de caráter compensatório, cujo objetivo é recompor o prejuízo causado pelo inadimplemento da obrigação tributária no prazo legal.

A Multa Isolada, capitulada no art. 53, inciso I e art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/1975 c/c art. 209, inciso I e o art. 215, inciso VI, alínea f, da parte geral do Decreto nº 43.080/02 (RICMS/02) ou art. 174, inciso I e o art. 178, inciso VI, alínea f, da parte geral do Decreto nº 48.589/23 (RICMS/23), decorre do não cumprimento, pela Impugnante, de obrigação tributária acessória ou formal.

Neste caso foi exigida em razão de descumprimento de obrigação acessória consistente na ação de emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, obrigação imposta à Impugnante por força dos citados dispositivos, abaixo transcritos:

Lei nº 6.763/75

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

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência - UFIR -, prevista no artigo 224 desta Lei, vigente na data em que tenha ocorrido a infração e, quando for o caso, o valor do imposto não declarado;

Nota: Conforme o § 1º do Art. 224, as menções, na legislação tributária estadual, à Unidade Fiscal de Referência - UFIR - consideram-se feitas à UFEMG, bem como os valores em UFIR consideram-se expressos em UFEMG.

(...)

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;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/23*

Art. 174 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

I - o valor da Unidade Fiscal do Estado de Minas Gerais - Ufemg vigente na data em que tenha ocorrido a infração e, quando for o caso, o valor do imposto não declarado;

(...)

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;**

(...)

(Destacou-se)

* Dispositivos do Decreto nº 48.589/23 (RICMS/23) vigente a partir de 01/07/2023; cujo teor é idêntico aos dispositivos (artigo 209, inciso I e artigo 215, inciso VI, alínea f) do Decreto nº 43.080/02 (RICMS/02) vigente até 30/06/23.

Ademais, tais penalidades possuem naturezas distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória, e têm como referência valores diversos. Foram exigidas na forma determinada pela legislação tributária estadual, sendo cobradas conforme a natureza da infração cometida.

Ressalte-se que a aplicação cumulativa da Multa de Revalidação com a Multa Isolada encontra-se de acordo com o disposto na legislação tributária mineira e em consonância com decisões do Poder Judiciário mineiro, seja 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)

(...)

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

(...)

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

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 – COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXMª. SRª. DESª. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

(...)

Afirma a Impugnante que as multas cobradas têm caráter confiscatório, mas não lhe assiste razão para essa afirmativa.

Não se pode considerar que as multas aplicadas possuem caráter confiscatório e desproporcional pois estão previstas na legislação estadual e efetivada nos exatos termos da Lei nº 6.763/75.

As penalidades aplicadas na peça fiscal objeto desta impugnação amoldam-se perfeitamente às irregularidades praticadas pela Autuada. Não há qualquer ilegalidade na cobrança de multa nos moldes e nos valores previstos na legislação tributária, já que possui ela caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo, em absoluto, caráter de confisco, pois, no caso em exame, foi imposta de forma completamente adequada tanto na forma como no conteúdo e em conformidade com a previsão legal.

A jurisprudência possui inúmeras manifestações nesse sentido. Veja-se:

(...)

MULTA. PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO. O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DO NÃO-CONFISCO NÃO SE REPORTA ÀS SANÇÕES POR ATOS ILÍCITOS, POIS ELEMENTO DA ESTRUTURA LIMITATIVA DO ESTADO AO PODER DE TRIBUTAR, DE NATUREZA ÔNTICA DIVERSA DAS MULTAS O PERCENTUAL DA MULTA MORATÓRIA, ALÉM DISSO, TEM EXPRESSA PREVISÃO LEGAL E CONSTITUI MEIO INIBITÓRIO PARA QUE O CONTRIBUINTE NÃO PROTRAIA O PAGAMENTO DO TRIBUTO NÃO SE TRATANDO DE RELAÇÃO DE CONSUMO, NÃO HÁ JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO PROTETIVA DO CÓDIGO DE DEFESA DO CONSUMIDOR RECURSO E REMESSA NECESSÁRIA DESPROVIDOS.

(TJ/SP – 7ª C. DIR. PÚB., AP. CÍV. S/ REV. Nº 312.116-5/8-00, REL. DES. NOGUEIRA DIEFENTHALER, JULG. 21.08.2006).

APELAÇÃO CÍVEL – PRELIMINAR: DO CERCEAMENTO DE DEFESA – REJEITADA – AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL – CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA – TÍTULO EXECUTIVO EXTRAJUDICIAL – DÍVIDA ATIVA INSCRITA – PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ – PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO – OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA – MULTA-SANÇÃO – ADMINISTRADOR PÚBLICO – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE – RECURSO IMPROVIDO

(...)

4) O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO, ESTABELECIDO NO ART. 150, IV, CF, SE APLICA A TRIBUTO, E NÃO À MULTA.

5) A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NASCE PELA SIMPLES REALIZAÇÃO DO FATO DESCRITO NA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA PREVISTA EM LEI, SENDO, PORTANTO, COMPULSÓRIA, NÃO APRESENTANDO CARÁTER SANCIONADOR.

6) A MULTA-SANÇÃO TEM CARÁTER INIBITÓRIO, PUNITIVO, VISANDO PENALIZAR O INFRATOR QUE NÃO CUMPRIU COM A OBRIGAÇÃO FISCAL.

7) O ADMINISTRADOR PÚBLICO DEVE RESPEITAR O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE, SÓ SENDO PERMITIDO FAZER O QUE A LEI AUTORIZA.

8) NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO.

(TJ/ES – 2ª C. CÍV., AP. CÍV. Nº 011020656275, REL. DES. EWERTON SCHWAB PINTO JÚNIOR, JULG. 30.08.2005).

(...)

Também o Supremo Tribunal Federal (STF) já se manifestou sobre o princípio do não confisco, conforme voto da Ministra Carmen Lúcia:

(...)

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: "NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS" (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

(...)

Requer também a Impugnante, em pedido subsidiário, a redução da multa de mora (Multa de Revalidação) para o patamar de 20% do valor do imposto.

Tal pedido não pode ser atendido, pois não encontra respaldo na legislação tributária de Minas Gerais.

A Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto foi exigida nos exatos termos determinados pela legislação tributária deste Estado (Lei nº 6.763/75, inciso II do art. 56) e sua aplicação está rigorosamente restrita aos dizeres da previsão legal, não cabendo qualquer outra interpretação senão a literal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse sentido é indispensável nos voltarmos para o Código Tributário Nacional (CTN) que, no seu art. 111, estabelece os casos em que a interpretação da legislação tributária deverá ser interpretada literalmente. Confira-se:

CTN

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - **Suspensão ou exclusão do crédito tributário;**

II - Outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

(...)

(Destacou-se)

A redução do valor da Multa de Revalidação para um patamar inferior ao previsto pelo dispositivo legal importa em exclusão de parte do crédito tributário devido pela Impugnante, e não há qualquer previsão legal descrita na legislação tributária mineira que autorize a redução destes valores.

No que se refere a aplicação da Multa Isolada, não se pode atender à Impugnante quanto ao seu cancelamento com base no § 3º, do art. 53 da Lei nº 6.763/75, ou que seja imputada em patamar mais benéfico para a Impugnante, por força do previsto no art. 112 do CTN.

No presente caso, a Impugnante emitiu documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou o fez com indicações insuficientes ou incorretas, no caso, sem destaque do imposto devido, obrigação imposta por força do art. 53, inciso I e art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75, c/c art. 209, inciso I e o art. 215, inciso VI, alínea f, da Parte Geral do RICMS/02 ou art. 174, inciso I e o art. 178, inciso VI, alínea f, da Parte Geral do RICMS/23, ou seja, a Multa Isolada decorre do não cumprimento, pela Impugnante, de obrigação tributária acessória ou formal.

Neste caso foi exigida a Multa Isolada em razão de descumprimento de obrigação acessória consistente na ação de emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emitido com indicações insuficientes ou incorretas, obrigação imposta à Impugnante por força dos citados dispositivos.

Embora o § 3º do art. 53 da Lei nº 6.763/75 atribua ao CCMG a decisão do cancelamento ou redução da multa por descumprimento de obrigação acessória (Multa Isolada), o pedido da Impugnante, neste sentido, não pode ser atendido.

O mesmo art. 53 da Lei nº 6.763/75, no seu § 5º, item 3, condiciona o benefício do cancelamento ou redução da Multa Isolada aos casos em que a infração não tenha sido praticada com dolo ou que sua prática não tenha resultado em falta de pagamento de tributo. Veja-se:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

§ 3º A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

(...)

§ 5º O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

(...)

3. em que a infração tenha sido praticada com dolo **ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo.**

(...)

(Destacou-se)

No caso em questão, a Impugnante promoveu a venda de diversas mercadorias destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto estabelecidos no estado de Minas Gerais, sem efetuar o devido recolhimento do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (DIFAL) incidente nestas operações, portanto, em conformidade com a condição prevista item 3 acima descrito.

No que tange à utilização da regra da interpretação mais benéfica, prevista no art. 112, do CTN, veja-se sua transcrição abaixo:

CTN

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

I - à capitulação legal do fato;

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

III - à autoria, imputabilidade ou punibilidade;

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

(...)

(Destacou-se)

O art. 112 do CTN trata da interpretação mais favorável ao acusado para leis tributárias que definam infrações ou cominem penalidades, entretanto, para que haja seu enquadramento, é necessário que nesta lei tributária haja dúvidas quanto aos pontos descritos nos incisos I a IV.

Não se observam quaisquer evidências de dúvidas quanto à capitulação legal do fato, nem mesmo quanto à natureza ou às suas circunstâncias materiais, ou quanto à natureza ou extensão dos seus efeitos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ao contrário, os fatos, suas circunstâncias e a sua capitulação legal se encontram exaustivamente demonstrados, seja quanto à autoria, imputabilidade, punibilidade, natureza ou graduação das penalidades exigidas.

Portanto, não havendo divergência acerca da interpretação da lei tributária, o art. 112 do CTN não pode ser aplicado.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a prefacial arguida. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Juliana de Mesquita Penha (Revisora) e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 12 de fevereiro de 2026.

Wertson Brasil de Souza
Relator

Antônio César Ribeiro
Presidente

P