

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 22.624/17/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000733981-42  
Impugnação: 40.010144016-49  
Impugnante: Oito Brasil Distribuidora Ltda  
CNPJ: 02.099642/0001-15  
Proc. S. Passivo: José Luis Ribeiro Brazuna/Outro(s)  
Origem: DF/Montes Claros

***EMENTA***

**ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - FALTA DE RECOLHIMENTO. Constatada a falta de recolhimento de ICMS relativo à diferença entre as alíquotas interna e interestadual, incidente nas vendas de mercadorias para consumidor final, não contribuinte do imposto, localizado no estado de Minas Gerais, em desacordo com o previsto no art. 5º, § 1º, item 11 e art. 14, § 3ª, inciso II da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS 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 falta de recolhimento de ICMS relativo à diferença entre as alíquotas interna e interestadual, incidente nas vendas de mercadorias para consumidor final, não contribuinte do imposto, localizado no estado de Minas Gerais, em desacordo com o previsto no art. 5º, § 1º, item 11 e art. 14, § 3ª, inciso II da Lei nº 6.763/75, no período de 01/01/16 a 31/12/16

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

O presente trabalho encontra-se instruído por Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF nº 10.000022064.87 e Aviso de Recebimento – AR (fls. 02/03), Auto de Infração – AI (fls. 04/06), Planilha 001 – Emissão Cronológica das Notas Fiscais por Item e Cálculo do DIFAL (fls. 07/77) onde estão relacionadas as vendas efetuadas no período fiscalizado, Amostragem de Notas Fiscais que Compõem a Planilha 001 (fls. 78/92), Exemplificação de Cálculo do DIFAL (fls. 93), Planilha 002 – Demonstrativo do Crédito Tributário e Notas Explicativas (fls. 94/95), Telas de Comprovação do Não Recolhimento para Minas Gerais (fls. 96/101) e AR às fls. 103.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 106/119, acompanhada dos documentos de fls. 121/247, com os argumentos infra elencados, em síntese:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- sustenta que até 15/04/15, as operações de venda interestadual de mercadorias ao consumidor final não contribuinte do imposto, deveriam ser tributadas pelo estado de origem;

- alega que, com o advento da Emenda Constitucional nº 87/15, foi alterada a competência legislativa tributária para o recolhimento do ICMS DIFAL nas operações interestaduais do estado de origem para o de destino, todavia, para não haver um esvaziamento imediato das receitas dos estados de origem, o legislador constitucional criou norma de transição, em que, gradativamente, se reparte anualmente as receitas entre os estados até que estas pertençam exclusivamente ao destinatário, e que para o ano de 2016 cabe 40% (quarenta por cento) da receita ao estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o estado remetente;

- informa que o Convênio ICMS nº 93/15 teria pretensamente regulado essa repartição de competências legislativas tributárias, sendo que o Convênio ICMS nº 152/15 teria realizado algumas alterações pertinentes no Convênio anterior.

- aduz que o novo DIFAL, no estado de Minas Gerais, passou a ser exigido a partir de 01/01/16, pois tais inovações teriam sido instituídas pela Lei nº 21.781/15 e pelo Decreto n. 46.930/15 e portanto inexistem normas gerais de tributação do ICMS para as operações interestaduais, conforme a nova regra constitucional, a qual exigiria edição de Lei Complementar (LC), ao teor do art. 146, incisos I e III, alínea “a” c/c art. 155, § 2º, inciso XII, ambos da Constituição da República de 1.988 (CR/88);

- alega que ajuizou Ação Declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária que a obrigue ao recolhimento de DIFAL em prol de MG, na 3ª Vara de Fazenda Pública da Comarca de SP, enquanto as novas disposições constitucionais não forem regulamentadas por lei complementar. A Referida ação foi julgada improcedente em 1ª instância e, atualmente, aguarda julgamento da Apelação Cível pelo Tribunal de Justiça de São Paulo (TJ/SP);

- atesta que na retrocitada ação judicial discute a inconstitucionalidade da aplicação da EC nº 87/15, mediante o exercício das competências legislativas sem o necessário suporte em lei complementar, violação do princípio da não cumulatividade do ICMS, na forma da regulação dos dispositivos legais mineiros, inconstitucionalidade na atribuição de responsabilidade ao remetente da mercadoria pela repartição da receita do ICMS DIFAL, na forma do art. 99 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, onde entende que essa partilha deveria ser feita entre os entes federados envolvidos e a inconstitucional inclusão do adicional do fundo de combate à pobreza na nova fórmula de apuração do novo diferencial de alíquota do ICMS;

- entende que não existe previsão para a instituição do novo DIFAL na Constituição Estadual mineira;

- reitera que não houve observância ao fluxo de positivação constitucional das competências constitucionais do ICMS mediante a elaboração de lei complementar;

- assevera que esse entendimento está consagrado no Tema nº 171 das Repercussões Gerais do Supremo Tribunal Federal - STF, bem como no acórdão paradigma do STF que lhe deu fundamento;

- afirma que o julgado do STF condiciona a constituição do crédito tributário à presença simultânea de três fatores, isto é, a existência de competência, exercício dessa competência pela União, resultante em norma geral em matéria tributária e exercício de competência por cada um dos estados membros e pelo Distrito Federal – DF;

- entende que a competência supletiva dos estados membros prevista no art. 24, § 3º da CR/88 só poderia ser exercida após a definição de parâmetros e que, portanto, esse fluxo de posituação constitucional exigiria, cronologicamente, a previsão na Constituição Estadual, a elaboração de normas gerais em lei complementar e a previsão legislativa estadual;

- junta julgado do STF, nesse sentido;

- argui impossibilidade de aplicação de juros de mora sobre o montante equivalente à multa de revalidação;

Requer a procedência da impugnação.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 250/253, alegando em síntese:

- grande parte da matéria debatida na impugnação refere-se à inconstitucionalidade ou à ausência de lei complementar ou de normas constitucionais estaduais sobre o novo DIFAL;

- aduz que o trabalho fiscal é ato vinculado pelo regramento;

- refuta os argumentos concernentes à penalidade moratória.

Requer a procedência do lançamento.

---

## **DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento de ICMS relativo à diferença entre as alíquotas interna e interestadual, incidente nas vendas de mercadorias para consumidor final, não contribuinte do imposto, localizado no estado de Minas Gerais, em desacordo com o previsto no art. 5º, § 1º, item 11 e art. 14, § 3º, inciso II da Lei nº 6.763/75, no período de 01/01/16 a 31/12/16

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

A Fiscalização, por meio do AIAF, requereu da Autuada, estabelecida no estado de São Paulo, a comprovação dos recolhimentos referentes às operações objeto da autuação, o que não foi atendido pela Contribuinte, sendo que não há registro de tais recolhimentos nos sistemas da SEF/MG.

A matéria decorre do comando constitucional expresso no art. 155, § 2º, incisos VII e VIII, alínea “b” da Constituição Federal/88 c/c art. 99, inciso II do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT (acrescido pela Emenda Constitucional – EC nº 87/15) e, também, do art. 5º, § 1º, item 11 e art. 14, § 3º, inciso II da Lei nº 6.763/75. Examine-se:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### 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:

(...)

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

(...)

### ADCT:

Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção:

(...)

II - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem;

(...)

### 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. 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.

(...)

Quanto ao aspecto quantitativo da hipótese de incidência tributária, importante esclarecer que a Fiscalização observou o art. 13, §§ 1º e 2º da Lei Complementar nº 87/96 e o art. 43, § 8º do RICMS/02, calculando o imposto “por dentro”, além de fazer integrar a sua base de cálculo, o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Na Planilha 001 – Emissão Cronológica das Notas Fiscais por Item e Cálculo do DIFAL (fls. 07/77), a Fiscalização relacionou cada item das notas fiscais objeto da autuação. Para cada item estão listados valor unitário, valor total, valor de IPI, alíquotas interna e interestadual, base de cálculo do DIFAL e valor devido do mesmo.

Às fls. 93 dos autos (Exemplificação de Cálculo do DIFAL), o Fisco demonstra o cálculo do imposto devido ao estado de Minas Gérias, no percentual de 40% (quarenta por cento) no exercício de 2016.

Cumprir destacar que a Autuada não colacionou aos autos elementos que pudessem elidir as exigências fiscais.

Posto isso, considerando que a Impugnante deixou de recolher o diferencial de alíquotas devido nas vendas de mercadorias para consumidor final, não contribuinte do imposto, localizado no estado de Minas Gerais, legítimas, portanto, as exigências fiscais.

Esclareça-se que não assiste razão à Impugnante quando se insurge contra a aplicação do adicional do fundo de combate de pobreza, haja vista que o mesmo não foi incluído na memória de cálculo do tributo devido.

No que se refere à penalidade, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se ao descumprimento de obrigação principal, exigida em razão da falta de recolhimento de ICMS – DIFAL pela Autuada.

Os arts. 53 e 56 da Lei nº 6.763/75 dispõem sobre as sanções tributárias da seguinte forma:

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.)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

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

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência;

V - o valor do imposto a ser informado em documento fiscal por exigência da legislação.

§ 1º - As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(Grifou-se).

(...)

O Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

- “ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória”.

“Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada”.

Analisando o disposto no mencionado art. 53, pode-se concluir que o inciso I cuida das infrações formais, ou seja, o descumprimento de obrigações acessórias mais simples e diretas, independentemente da ausência de recolhimento do tributo.

Ao contrário, os incisos II a IV tratam de obrigações acessórias normalmente vinculadas à obrigação principal, sendo, portanto, proporcionais ao valor do ilícito praticado ou do tributo não recolhido.

O desembargador Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

**EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO. (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)**

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No que tange à temática da impossibilidade de cobrança dos juros de mora da multa de revalidação anterior à data do Auto de Infração, também não assiste razão à Defesa, nos termos do art. 226 da Lei 6.763/75. Confira-se:

LEI 6.763/75:

Art. 226. Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

(Grifou-se).

Cumprir reiterar que a multa de revalidação decorre especificamente da falta de recolhimento tempestivo do ICMS e a correção impositiva do supracitado artigo tem como marco inicial o dia em que o débito deveria ter sido pago.

A expressão “débito” refere-se ao tributo, no caso, ao ICMS, devido e não recolhido à época.

Portanto, os juros moratórios devem incidir desde o inadimplemento do ICMS DIFAL, em estrita consonância ao dispositivo legal retrocitado.

A Autuada insurge-se contra a autuação, suscitando, ainda, a necessidade de lei complementar nacional para disciplinar a matéria, a ausência de normas constitucionais estaduais, a inconstitucionalidade da EC nº 87/15, a violação do princípio da não cumulatividade e a inconstitucionalidade na atribuição de responsabilidade pela repartição da receita do imposto ao remetente da mercadoria.

Entretanto, conforme demonstrado, as exigências fiscais estão previstas na legislação tributária.

Cumprir 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 Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08), *in verbis*:

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

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

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Autuada apresentado prova capaz de elidir o trabalho fiscal, corretas as exigências fiscais.

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira (Revisor) e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

**Sala das Sessões, 30 de agosto de 2017.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente**

**Erick de Paula Carmo**  
**Relator**

CC/MG