

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.602/21/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001752177-32  
Impugnação: 40.010150792-10  
Impugnante: VD Comércio de Veículos Ltda  
IE: 002696874.00-52  
Proc. S. Passivo: Gildo Ribeiro da Silva  
Origem: DF/Uberaba

### **EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA - BASE DE CÁLCULO INCORRETA.** Constatada a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido a título de substituição tributária relativa ao diferencial de alíquota nas vendas interestaduais de veículos automotores, assim como suas respectivas peças e acessórios, em razão de inobservância do art. 43, § 8º, inciso I, do RICMS/02, quanto à apuração da base de cálculo do imposto. Infração caracterizada nos termos do art. 12 *caput* c/c § 2º e art. 13, ambos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei Estadual nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o destaque e recolhimento a menor do ICMS diferencial de alíquotas (ICMS DIFAL/ST), relativo às saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, destinadas a contribuintes mineiros, consumidores finais. O recolhimento a menor do imposto, no período de 01/01/16 a 30/11/16, tem origem na inobservância da regra contida no art. 43, § 8º, inciso I, do RICMS/02, vigente a partir de 01/01/16, relativa à forma de cálculo do diferencial de alíquotas.

Exige-se a diferença apurada do valor do ICMS DIFAL/ST, Multa de Revalidação (MR) em dobro, conforme art. 56, inciso II c/c seu § 2º, inciso I e Multa Isolada (MI) prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei Estadual nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 76/88, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 138/149.

### **DECISÃO**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme relato, a autuação versa sobre o destaque e recolhimento a menor do ICMS diferencial de alíquotas (ICMS DIFAL/ST), em razão da inobservância, por parte da Autuada, da regra contida no art. 43, § 8º, inciso I, do RICMS/02, relativa à forma de cálculo do diferencial de alíquotas, no período de 01/01/16 a 30/11/16.

A Impugnante discorda do lançamento, alegando que o estado de Minas Gerais, considerando a EC n° 87/15 e as alterações que ela trouxe quanto às operações que envolvem consumidor final não contribuinte, promoveu alterações no tratamento do ICMS/DIFAL por meio de ato regulamentar, o que majorou o próprio tributo.

Acrescenta que, ao final de 2015, com o Decreto Estadual n° 46.930/15, estabeleceu-se nova base de cálculo do imposto, o que fere o princípio da legalidade, pois extrapolou-se sua competência.

Cita a Orientação Tributária DOLT/SUTRI n° 002/16, mencionando que ela, a pretexto de esclarecer as alterações implementadas pela EC n° 87/15 que culminaram com a publicação do decreto citado, demonstrou em seu conjunto de explicações que houve clara majoração da base de cálculo (alteração do “valor da operação”) por decreto.

Reproduz o art. 97, § 1º do Código Tributário Nacional (CTN) para salientar que “equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso”.

Recorre aos arts. 146, inciso III, alínea “a” e 155, inciso II c/c seu § 2º, inciso XII, alínea “i” da CF para sustentar que é competência exclusiva da lei complementar a definição da base de cálculo; assim como, ao art. 13 da LC n° 87/96 e cláusula segunda, § 1º do Convênio CONFAZ n° 152/15, para defender que a base de cálculo do imposto é o valor da operação.

Reitera que o Decreto Estadual n° 46.930/15 inovou naquilo que foi disciplinado pela Lei Complementar n° 87/96, em seu art. 13, § 1º, além das disposições do Convênio CONFAZ n° 93/15, alterado pelo Convênio CONFAZ n° 152/15.

Ainda assevera que o CTN, de acordo com seus arts. 99 e 100, determina de forma expressa que o conteúdo dos decretos e atos normativos expedidos pelas autoridades fazendárias está limitado ao alcance das leis.

Exemplifica o cálculo do DIFAL caso fosse feito do modo apontado no Convênio e o confronta com o cálculo demonstrado por Minas Gerais, mediante a Orientação Tributária DOLT/SUTRI n° 002/16, para afirmar que existe uma majoração de quase 22% (vinte e dois por cento), utilizando-se duas bases de cálculos diferentes.

Pede ao final, a procedência de sua impugnação.

Inicialmente cumpre destacar que, apesar de no presente Auto de Infração a Autuada definir que a exigência fiscal estaria ferindo o princípio da legalidade, desde 08/11/16 procede exatamente de forma divergente ao que ora defende, com pagamentos efetuados nos termos deste lançamento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tal destaque tem por fim ratificar a conclusão de que a Contribuinte conhece a legislação mineira e a forma preconizada pelo regulamento mineiro para fins de definição da base de cálculo do imposto. Ela traz diversos argumentos no sentido de que o decreto que instituiu a forma de cálculo do ICMS/DIFAL não poderia ter tratado do assunto.

Vê-se, portanto, que se pode resumir a impugnação da Autuada em discordância assumida, por isso contestada, da legislação posta.

Assim, todos esses argumentos não atingem o fim pleiteado, eis que, conforme art. 182 da 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;

Não obstante, insta demonstrar que a legislação mineira atende aos pressupostos de legalidade, bem com respalda o presente lançamento.

O estado de Minas Gerais editou o Decreto Estadual nº nº 46.930/15, acrescentando o § 8º ao art. 43 do RICMS/02, cuja vigência ficou estabelecida a partir de 01 de janeiro de 2016, conforme disposto no art. 13 do decreto referido. Confira-se:

Art. 43 (...)

§ 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:

I - na hipótese do inciso VII do caput do art. 1º deste Regulamento:

a) para fins do disposto no art. 49 deste Regulamento:

a.1) do valor da operação será excluído o valor do imposto correspondente à operação interestadual;

a.2) ao valor obtido na forma da subalínea "a.1" 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 subalínea "a.2" será aplicada a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria;

c) o imposto devido corresponderá à diferença positiva entre o valor obtido na forma da alínea "b" e o valor do imposto relativo à operação interestadual, assim considerado o valor resultante da aplicação da alíquota interestadual

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sobre o valor da operação de que trata a subalínea "a.1" antes da exclusão do imposto;

(...)

Art. 49. O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II do caput do artigo 43 deste Regulamento, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

A disciplina do procedimento de apuração do valor da base de cálculo encontra supedâneo nos termos do disposto no § 1º do art. 12 da Lei Estadual nº 6.763/75, não se observando nenhum vício de legalidade que pudesse macular o critério adotado pela Fiscalização para se apurar o efetivo cumprimento da obrigação tributária inadimplida.

Saliente-se que tal disciplinamento da Lei nº 6.763/75 e do RICMS/02 encontra-se de acordo com a disposição expressa no inciso I do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, segundo a qual o montante do próprio imposto integra a base de cálculo do ICMS, constituindo-se norma cogente à autoridade administrativa tributária.

Note-se, pois, inexistir a alegada majoração da base de incidência do ICMS e, da mesma forma, ofensa ao disposto no inciso IV do art. 97 do CTN.

Dessa forma, afirma-se que a exigência do crédito tributário é pautada na legalidade, sendo que as normas as quais se submete estão devidamente de acordo com o ordenamento jurídico vigente.

Além dos dispositivos já transcritos, acresça-se alguns outros que constam da base legal do lançamento:

### RICMS/02 - Anexo XV

Art. 19. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

(...)

II - na entrada, em operação interestadual, de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste Anexo, destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente, o valor da operação adicionado da parcela relativa à diferença do imposto correspondente a alíquota interna prevista para a mercadoria a consumidor final neste Estado e a alíquota interestadual.

(...)

Art. 20. O imposto a recolher a título de substituição tributária será:

(...)

II - na entrada, em operação interestadual, de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente, o valor calculado na

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

forma prevista no inciso I do § 8º do art. 43 deste Regulamento.

(...)

Lado outro, a Autuada defende que não é a responsável pelo pagamento de qualquer valor recolhido a menor em razão da substituição tributária, pois o art. 15 do Anexo XV do RICMS/02 define tal responsabilidade ao destinatário das mercadorias, inclusive o varejista. Embasa essa assertiva nas Consultas de Contribuintes nº 149/2014 e nº 105/2017.

Melhor sorte não assiste à Impugnante.

A Lei nº 6.763/75 atribui ao alienante ou remetente a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/ST quando a mercadoria é destinada para uso, consumo ou ativo imobilizado, na condição de contribuinte substituto. E, em caso de não retenção ou retenção a menor do ICMS/ST, também atribui ao destinatário a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/ST, na condição de também responsável, responsabilidade essa, destaca-se, não excludente.

Por sua vez, transcreve-se os dispositivos aplicáveis quanto à responsabilidade do remetente e do destinatário constantes da regulamentação da lei (Anexo XV do RICMS/02):

Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subseqüentes.

(...)

Efeitos de 1º/01/2016 a 31/01/2017

“§ 2º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao imposto devido na entrada, em operação interestadual iniciada em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, das mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas nos capítulos 1, 2, 5, 8 a 14, 16, 18 a 20, 22 a 27, no capítulo 3, com âmbito de aplicação 3.2, no capítulo 15, com âmbito de aplicação 15.1 e 15.2, no capítulo 17, com âmbito de aplicação 17.1 e 17.3, no capítulo 21, exceto as de âmbito de aplicação 21.4, e no capítulo 6, itens 7.0, 8.0 e 16.0, todos da Parte 2 deste Anexo, e destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário.”

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 13. A responsabilidade prevista no artigo anterior aplica-se também ao remetente não-industrial situado em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, que realizar operação interestadual para destinatário situado neste Estado, ainda que o imposto tenha sido retido anteriormente para outra unidade da Federação.

Assim, não resta dúvida quanto a sujeição passiva por substituição tributária constante do lançamento.

Os arts. 12, § 2º e art. 13 do Anexo XV do RICMS/02 são claros em definir o sujeito passivo deste objeto como sendo a Autuada e coexistem juntamente com as disposições do art. 15 do mesmo Anexo XV que leva ao também destinatário a responsabilidade pelo pagamento, conjuntamente com a remetente das mercadorias (a Autuada).

Mencione-se que as Consultas de Contribuintes nº 149/2014 e nº 105/2017 não endossam em nada a conclusão equivocada da Defesa.

A Impugnante contesta também a cobrança da multa de revalidação em dobro. Aduz, que, sendo incontestado o pagamento parcial e a cobrança apenas da diferença, a sanção da MR deve se submeter ao previsto no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, reduzindo-se seu montante para o máximo de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto.

Ou seja, a Impugnante contesta a aplicação da multa de revalidação no percentual de 100% (cem por cento) do tributo devido, por defender que a conduta praticada não se coaduna com as hipóteses de majoração da multa descrita nos dispositivos legais, visto que não houve não retenção ou falta de pagamento, mas sim pagamento a menor do imposto.

No entanto, os argumentos apresentados pela Defesa estão equivocados pois, de acordo com o disposto no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75, a multa de revalidação deve ser aplicada nos casos previstos no inciso III do art. 53 da referida lei.

No caso do Auto de Infração, sob exame, a multa de revalidação deve ter como base o valor do imposto não recolhido tempestivamente, no todo ou em parte. Transcreve-se os dispositivos legais:

### 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:

**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.

(...)

§ 2º **As multas serão cobradas em dobro**, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

II- Por falta de pagamento do imposto nas hipóteses previstas nos §§ 18, 19 e 20 do art. 22;

(...) (Destacou-se)

Assim sendo, a Multa de Revalidação prevista no inciso II e § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, específica para os casos envolvendo substituição tributária, aplica-se tanto aos casos em que não houver retenção do ICMS/ST, como também naqueles em que a retenção for efetuada em valor inferior ao efetivamente devido, sendo que o agravamento ocorre por se tratar de operação sujeita à substituição tributária.

E a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, será cobrada em dobro, quando houver falta de retenção ou de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária, nos termos do § 2º, incisos I e II do mencionado dispositivo legal, o que se amolda perfeitamente ao caso em análise, visto que não houve retenção do ICMS/ST, em sua integralidade.

Ainda, exige-se a Multa Isolada (MI) por descumprimento de obrigação acessória, de acordo com o dispositivo abaixo transcrito da Lei nº 6.763/75, exigência essa não contestada pela Autuada:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VII- por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

(...)

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas "a" e "b" deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

(...)

Destarte, considerando que a Autuada, ora Impugnante, recolheu a menor o diferencial de alíquotas devido nas operações de remessas de mercadorias para

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

destinatários localizados em Minas Gerais, destinadas a uso e consumo/imobilizado, na forma determinada pela legislação tributária vigente no período autuado, legítimas são as exigências fiscais remanescentes de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, §2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, incisos VII, alínea “c”, da referida lei.

Finalmente, cabe reiterar que as questões de cunho constitucional suscitadas pela Impugnante não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do transcrito art. 182 da Lei nº 6.763/75 e art. 110, inciso I do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Gislana da Silva Carlos (Revisora) e Cindy Andrade Moraes.

**Sala das Sessões, 06 de maio de 2021.**

**Ivana Maria de Almeida**  
**Relatora**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Presidente**

D