

Acórdão: 24.072/22/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001761536-90  
Impugnação: 40.010151232-78  
Impugnante: Siemens Ltda  
IE: 062006095.08-29  
Proc. S. Passivo: Sílvio José Gazzaneo Júnior/Outro(s)  
Origem: DF/Governador Valadares

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. Constatada a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido a título de substituição tributária relativa ao diferencial de alíquota nas aquisições interestaduais de mercadorias. Infração caracterizada nos termos do art. 12, caput c/c § 2º e arts. 13 e 15, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II, § 2º da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação trata de retenção e recolhimento a menor do ICMS/diferencial de alíquota devido pela Autuada, situada no Estado de São Paulo, responsável substituta tributária por força de Protocolos de ICMS, nas operações de remessa de mercadorias sujeitas à substituição tributária, destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado de contribuintes mineiros, nos exercícios de 2016 a 2019, tendo em vista a consignação, nos documentos fiscais, de base de cálculo menor do que a prevista na legislação.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 56/99.

A Fiscalização apresenta sua Manifestação de págs. 220/235.

A Assessoria do CCMG, em face da determinação de diligência para que a Fiscalização “*relacione, para cada produto constante da(s) planilha(s) de apuração do imposto exigido, a respectiva legislação aplicável à época dos fatos geradores, relativa à capitulação da responsabilidade da Contribuinte pela retenção/recolhimento do imposto devido por substituição tributária, indicando o Item da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 a que se refere a mercadoria (vigente no período autuado), bem como o Protocolo/Convênio ICMS*”, em ePTA do submetido ao rito ordinário, da mesma

Autuada e sobre matéria idêntica, questiona a Fiscalização sobre a pertinência da adoção da mesma medida no presente processo (págs. 236).

Em atendimento à diligência, a Fiscalização insere, na planilha que instruiu o Auto de Infração, para cada item objeto de autuação, as informações relativas a Item/Capítulo da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, Protocolo/Convênio ICMS, bem como a capitulação de responsabilidade tributária da Autuada.

Reaberta vista, a Impugnante comparece às págs. 238/241, enquanto a Fiscalização manifesta-se às págs. 244/260.

Nos termos do despacho de págs. 261, novamente a Assessoria do CCMG sugere que a Fiscalização conceda vista do processo ao Sujeito Passivo por 15 (quinze) dias, nos termos do art. 16 do RPTA, tendo em vista o pleito da Impugnante de um prazo maior para análise das informações trazidas pela Fiscalização em atendimento à diligência anterior, nos moldes que foi determinado em outro ePTA, conforme acima referido.

Diante de nova oportunidade para se manifestar, concedida pela Fiscalização, a Impugnante comparece às págs. 263/265.

Por seu turno, a Fiscalização pronuncia-se às págs. 266/282.

Em sessão realizada em 23/02/22, acorda a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir requerimento de juntada de documento protocolado no SIARE sob o nº 202.201.824.545-1 em 18/02/2022. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pelos Conselheiros Ivana Maria de Almeida e Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich, nos termos do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, marcando-se extrapauta para o dia 08/03/22, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Cindy Andrade Moraes (Relatora) e Thiago Álvares Feital (Revisor), que rejeitavam a arguição de nulidade do lançamento e o julgavam procedente. Pela Impugnante, sustentaram oralmente o Dr. Silvio José Gazzaneo Júnior e o Dr. Rodolfo Gregório de Paiva Silva e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta.

---

## ***DECISÃO***

### **Das Preliminares**

Primeiramente, cumpre analisar o pleito da Autuada, de juntada aos autos do requerimento protocolado em 18/02/22, sob nº 202.201.824.545-1, nos seguintes termos:

- que em 04/01/22 foi publicada a LC 190, que altera a LC 87/96, para finalmente regulamentar a instituição do DIFAL, em operações interestaduais com consumidores finais, contribuintes ou não do ICMS;
- que a edição da LC 190 era necessária para que os estados pudessem instituir o DIFAL por meio da

legislação local, tanto pelo texto constitucional, como por decisões do STf;

- Destaca as alterações e inserções promovidas pela referida LC e que em sua Impugnação demonstrou que a LC 87/96 não estabelecia diretriz para a exigência do DIFAL; que não há autorização para a exigência de DIFAL/ST (responsabilidade do remetente, quando o destinatário for contribuinte) e que não havia autorização para a exigência do imposto sobre a base dupla;

- que a partir da edição da LC 190, tais argumentos se tornam irrefutáveis, conforme demonstra;

- conclui que a edição da LC 190 inviabilizou a exigência do DIFAL em operações anteriores, sob pena de ofensa a expressa disposição de lei; deixou ainda mais clara a impossibilidade de instituição de DIFAL/ST e viabilizou a exigência de DIFAL sobre BC dupla, a partir de quando ela surtir efeitos;

- cita o art. 493 do CPC e requer o cancelamento dos lançamentos.

Em relação ao conteúdo dos requerimentos protocolizados, cumpre registrar que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADI 5.469 e o RE nº 1.287.019 (Tema 1093 da Repercussão Geral), decidiu pela necessidade da edição de lei complementar para que os Estados e o Distrito Federal possam exigir, a partir de 2022, a diferença entre as alíquotas interna e interestadual – DIFAL, nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS, nos termos previstos na Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015.

Assim, foram modulados os efeitos da decisão em referência, para o fim de convalidar a cobrança do ICMS-DIFAL relativa aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2021, com base no cenário legislativo até então existente (ainda sem a lei complementar federal veiculando normas gerais), exceto para as ações judiciais, em curso até 24 de fevereiro de 2021, conforme esclarecido pelo referido Tribunal quando do julgamento de embargos de declaração opostos no RE nº 1.287.019.

Em 5 de janeiro de 2022 foi publicada a Lei Complementar Federal nº 190, de 4 de janeiro de 2022, alterando a Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, para regulamentar a cobrança da diferença entre as alíquotas interna e interestadual – DIFAL, nas operações e prestações interestaduais **destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS**, com fundamento na Emenda Constitucional nº 87, de 2015.

Portanto, a LC nº 190/22 não se aplica à hipótese dos autos, que se refere à exigência do DIFAL, no período de 2016 a 2019, nas operações destinadas a contribuinte do ICMS.

Além do mais, embora a edição da LC nº 190/22 seja recente, conforme ora alegado pela Defesa, todo o conteúdo tratado no requerimento em análise, já foi

amplamente debatido por ocasião das Impugnações apresentadas, inclusive com referência expressa ao julgamento do citado tema de repercussão geral, nº 1093, que foi rebatido na manifestação fiscal, da seguinte forma:

- o tema 1093 de repercussão geral, citado pela defesa, não guarda similaridade com o caso destes autos... porque se trata de matéria diversa, compreendendo apenas as remessas de mercadorias em operações internas envolvendo CF não contribuinte do ICMS, o que não é o caso em exame”;

- dessa forma, como o conteúdo dos requerimentos em questão, além de não serem pertinentes ao caso em exame, conforme mencionado, eles já serão enfrentados nos PTAs em julgamento, visto que tais fundamentos já constam dos autos;

Portanto, indefere-se a juntada do requerimento protocolado.

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração por entender que “o lançamento contém grave vício de motivação”, ao argumento de que “se deu em termos genéricos que geram prejuízo à defesa do contribuinte”.

Tendo em vista a existência de vários Protocolos de ICMS que determinam a responsabilidade pelo recolhimento do imposto por substituição tributária, e considerando que o lançamento tributário é “ato ou procedimento administrativo plenamente vinculado à lei”, reclama que “é inadmissível que se utilize nele termos gerais ou exemplificativos”.

Reproduzindo trechos do Relatório do Auto de Infração, a Defesa pontua que:

(...) para fins de lançamento, não se pode narrar a existência de “Protocolos ICMS *diversos*”, mas, sim, deve-se exigir que o auto de infração aponte com precisão os Protocolos “x”, “y”, “z”, firmados entre o estado de Minas Gerais e outros estados.

Da mesma forma, não se pode permitir a descrição das operações com “vários grupos de mercadorias, *tais como...*”, mas, sim, deve-se exigir a especificação das operações, a que grupo tais mercadorias pertencem e em que capítulo da Parte 2 do Anexo XV do RICMS elas se enquadram.

Somente assim se atingiria a precisão exigida expressamente pelo legislador mineiro para lavratura de auto de infração, conforme disposição específica do art. 89, incisos IV e V, do RPTA.

Discorre sobre o tema citando artigos da legislação tributária, doutrina e decisão deste Conselho, que, no seu entender, são aplicáveis ao caso em questão.

Destaca, ainda, que “*não basta apenas a presença dos elementos necessários ao lançamento, i.e. não importa que as informações estejam presentes “em*

*algum lugar” do auto de infração, mas, sim, devem estar organizadas de forma a permitir a perfeita compreensão da acusação fiscal”.*

O Fisco, por sua vez, refuta tais alegações, afirmando que o lançamento é claro quando informa *“que a irregularidade apurada se referia a retenção a menor de ICMS devido por Substituição Tributária, a título de diferencial de alíquotas, nas remessas de mercadorias diversas para destinatários mineiros, contribuintes do ICMS, cujas aquisições foram destinadas ao uso, consumo ou ativo imobilizado pelos destinatários”.*

Complementa que *“a retenção a menor teve como fato causador a não adição, na base de cálculo da retenção, do imposto à alíquota interna, por dentro, conforme previsto nos Artigos da Lei 6.763/75 e do Regulamento do ICMS de 2002, apontados no campo das infringências do Auto de Infração”.*

E ainda que *“a relação das notas fiscais com irregularidades e suas respectivas Chaves consta em planilha eletrônica detalhada por itens de mercadorias, com suas descrições, códigos NCM, CEST, valores monetários, importados das notas fiscais eletrônicas emitidas pela autuada”.*

Assevera que *“não há como ser mais específico, já que uma simples contemplação da referida planilha propicia, a quem quer que seja, identificar o item de mercadoria objeto da exigência, com detalhamento da sua descrição analítica, sua codificação NCM, CEST, a chave da NF-e, seus valores monetários, enfim, todas essas informações extraídas das notas fiscais eletrônicas emitidas pela própria autuada”.*

Após análise de tais informações indicadas pelo Fisco para cada item constante da planilha de apuração do imposto devido, a Assessoria do CCMG, verificando que o código CEST (Código Especificador da Substituição Tributária) não foi informado para todos os itens, em ePTA submetido ao rito ordinário, referente à mesma Autuada e em matéria similar, onde decidiu exarar diligência, recomenda a mesma medida no presente lançamento, no intuito de deixar mais clara as informações a respeito dos produtos objeto de autuação, nos seguintes termos:

1) Pede-se que relacione, para cada produto constante da(s) planilha(s) de apuração do imposto exigido, a respectiva legislação aplicável à época dos fatos geradores, relativa à capitulação da responsabilidade da Contribuinte pela retenção/recolhimento do imposto devido por substituição tributária, indicando o Item da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 a que se refere a mercadoria (vigente no período autuado), bem como o Protocolo/Convênio ICMS.

Em atendimento ao solicitado, a Fiscalização inseriu, na planilha que instruiu o Auto de Infração (Anexo 1), para cada item objeto de autuação, as informações relativas a Item/Capítulo da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, Protocolo/Convênio ICMS, bem como a capitulação de responsabilidade tributária da Autuada.

Em aditamento de impugnação, a Defesa afirma que *“em que pese as indicações acima tenham sido formalmente atendidas por meio do anexo da 24.072/22/3ª*

*manifestação fiscal, a simples necessidade de diligência para fazer constar no auto de infração a sua base legal denota a nulidade do lançamento”.*

Assim, reitera o pedido de nulidade do Auto de Infração.

Entretanto, razão não assiste à Impugnante.

Conforme reconhecido pela própria Defesa, o Fisco atendeu à recomendação da Assessoria do CCMG, apresentando, para cada produto objeto de autuação, a complementação das informações requeridas, relativas à capitulação da responsabilidade da Contribuinte pela retenção/recolhimento do imposto devido por substituição tributária (indicando o Item da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 a que se refere a mercadoria - vigente no período autuado) bem como ao respectivo Protocolo/Convênio ICMS.

Portanto, restou prejudicada a alegação de que foram utilizados “*termos gerais ou exemplificativos*”, os quais dificultariam a defesa da Contribuinte para todos os itens objeto de autuação, não havendo o que se falar em falta de motivação do lançamento.

Destaca-se que o art. 92 do RPTA estatui que as incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida, norma que se aplica perfeitamente ao caso dos autos:

RPTA

Art. 92. As incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração argüida.

Especialmente após tal complementação efetuada pelo Fisco, verifica-se que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações.

As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. 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.

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

Registra-se, por oportuno, que 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.

Importa mencionar que, conforme relatado, foram concedidas à Impugnante diversas oportunidades para ela apresentar suas contestações em relação ao lançamento efetuado pela Fiscalização, inclusive quando pleiteou maior prazo para analisar as informações trazidas pela Fiscalização em atendimento a diligência, não havendo o que se falar em prazo exíguo para apresentar sua defesa.

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

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

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação trata de retenção e recolhimento a menor do ICMS/diferencial de alíquota devido pela Autuada, situada no Estado de São Paulo, responsável substituta tributária por força de Protocolos de ICMS, nas operações de remessa de mercadorias sujeitas à substituição tributária, destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado de contribuintes mineiros, nos exercícios de 2016 a 2019, tendo em vista a consignação, nos exercícios de 2016 a 2019, de base de cálculo menor do que a prevista na legislação.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

De acordo com o Relatório Fiscal que acompanha o Auto de Infração, “o Fisco constatou que a empresa vinha emitindo as notas fiscais eletrônicas para destinatários sediados em Minas Gerais, efetuando a retenção do diferencial de alíquotas sem, entretanto, observar que a forma de calcular a base de cálculo do imposto sofreu considerável alteração, com vigência a partir de 01/01/2016, conforme consta expressamente nos dispositivos apontados como infringidos no campo próprio do Auto de Infração”.

A relação das notas fiscais objeto de autuação foi apresentada pelo Fisco na planilha que compõe o nexa do Auto de Infração, em que foram indicados, para cada operação, os valores de base de cálculo e imposto apurados pela Contribuinte e pelo Fisco, os quais foram cotejados, constatando, assim, a diferença exigida nos autos.

Tais dados foram consolidados mensalmente em outra planilha que também integra o Auto de Infração, para apuração de todo o crédito tributário.

Conforme capitulação legal constante do Auto de Infração, a exigência de ICMS relativo à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (DIFAL), incidente em operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado de contribuintes mineiros, bem como a responsabilidade da Autuada pelo recolhimento do imposto estão previstas na legislação tributária, nos termos do art. 5º, § 1º, item 6, e art. 22, inciso III e § 3º, ambos da Lei nº 6.763/75 c/c art. 12, § 1º e 2º, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e protocolos de ICMS vigentes no período autuado:

**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:

(...)

6. a entrada, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo imobilizado;

(...)

Art. 22. Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

(...)

III - adquirente ou destinatário da mercadoria, ainda que não contribuinte, pela entrada ou recebimento para uso, consumo ou ativo imobilizado, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

§ 3º Caso o responsável esteja situado em outra unidade da Federação, a substituição dependerá de acordo entre os Estados envolvidos.

**RICMS/02**

**Anexo XV**

Art. 1º Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido:

(...)

III - pelo adquirente ou destinatário da mercadoria ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente, nas hipóteses de entrada ou recebimento em operação interestadual de:

a) mercadoria para uso, consumo ou ativo permanente;

(...)

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 subsequentes.

§ 1º As unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, por mercadoria ou grupo de mercadorias, são as identificadas nos seguintes capítulos da Parte 2 deste Anexo:

(...)

§ 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 na Parte 2 deste Anexo, e destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário.

*Efeitos de 1º/02/2017 a 31/12/2017 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo inciso V do art. 27, ambos do Dec. nº 47.141, de 25/01/2017:*

*"§ 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 2, 5, 8, 11, 12, 19, 22 a 26, no capítulo 1, com âmbito de aplicação 1.1, no capítulo 6, itens 7.0, 8.0 e 16.0, no capítulo 9, com âmbito de aplicação 9.1, no capítulo 10, com âmbito de aplicação 10.1 a 10.3, no capítulo 13, com âmbito de aplicação 13.1, no capítulo 14, com âmbito de aplicação 14.1, no capítulo 16, com âmbito de aplicação 16.1 e 16.2, no capítulo 17, com âmbito de aplicação 17.1, no capítulo 20, com âmbito de aplicação 20.1 e 20.2, e no capítulo 21, exceto as de âmbito de aplicação 21.4 e 21.6, todos da Parte 2 deste Anexo, e destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário."*

*Efeitos de 1º/01/2016 a 31/01/2017 - Redação dada pelo art. 1º, e vigência estabelecida pelo art. 19, III, ambos do Dec. nº 46.931, de 30/12/2015:*

*"§ 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.”*

(...)

Em sua peça de defesa, a Impugnante alega que *“a própria exigência do imposto se mostra contrária à legislação complementar e à Constituição Federal”*.

Transcrevendo dispositivos da Constituição Federal (art. 155, § 2º, incisos VII e VIII), vigentes antes e após o advento da Emenda Constitucional nº 87/15, que abordam acerca da instituição do DIFAL, a Impugnante argumenta que a Lei Complementar nº 87/96, que tem competência para estabelecer regras gerais em matéria tributária (definição de fatos geradores, base de cálculo, sujeição passiva, etc), *“não estabelece diretrizes gerais para exigência do DIFAL em operações de circulação de mercadorias”*.

Assevera que, *“nada obstante, o CONFAZ editou diversos Convênios para regulamentar direta ou indiretamente a exigência do DIFAL – dentre eles os Convênios ICMS (i) 66, de 16.12.1988, (ii) 52, de 7.4.2017 e (iii) 142, de 14.12.2018”*.

E que, *“da mesma forma, os estados passaram a veicular leis e outros atos normativos que tinham como escopo definir o fato gerador do DIFAL, bem como sua base de cálculo e os sujeitos passivos”*.

Continua o raciocínio afirmando que, *“como se sabe, a Constituição Federal não cria tributos, nem suas regras gerais, mas apenas autoriza a sua instituição; além, disso, também não cabe ao CONFAZ, nem ao legislador local, dispor ou estabelecer diretrizes gerais sobre a incidência tributária”*.

Reclama, então, que *“a cobrança do DIFAL unicamente com base na lei estadual não é compatível com o ordenamento jurídico, porque a competência para delimitação e regulamentação das hipóteses de incidência em matéria tributária é reservada à legislação complementar nacional, mais especificamente a multicitada Lei Complementar n. 87”*.

Cita e transcreve excertos do parecer da PGFN/CAT 1226/2015 (anexado à impugnação), bem como de decisões judiciais (STJ e STF), que, segundo a Impugnante, apresentam o mesmo posicionamento por ela defendido.

Complementa com o registro de que *“o STF deverá analisar tema análogo quando do julgamento do tema de repercussão geral n. 1093, ocasião em que, por certo, manterá o posicionamento pela necessidade de lei complementar para exigência do DIFAL”*.

Informa que o Congresso Nacional vem implementando esforços para aprovar o Projeto de Lei Complementar nº 325/16 (anexado à impugnação), que

pretende alterar a Lei Complementar nº 87/96 para incluir “*dispositivos que estabeleçam diretrizes nacionais para a exigência do DIFAL, tanto em operações com contribuintes, como em operações com não contribuintes*”, fato que, segundo a Impugnante, corrobora a tese de que a Lei Complementar nº 87/96 não regulamentou o DIFAL sobre circulação de mercadorias.

Assim, pleiteia que seja cancelado o Auto de Infração, ao argumento de que “*a exigência do DIFAL configura afronta à Lei Complementar n. 87 (e à Constituição Federal)*”.

Todavia, não merecem prosperar as alegações da Defesa.

Não obstante tais assertivas trazidas pela Impugnante extrapolem a competência deste Conselho de Contribuintes, uma vez que o Auto de Infração foi lavrado em estrito cumprimento das normas tributárias mineiras, às quais se encontra este Órgão Julgador adstrito em seu julgamento, nos moldes do art. 182 da Lei nº 6.763/75, cumpre apontar algumas considerações.

Registra-se que os fatos geradores e a base de cálculo do ICMS descritos pela Lei Complementar nº 87/96 são suficientes para a exigência do ICMS/DIFAL, não havendo necessidade de alteração da referida Lei Complementar:

LC nº 87/96

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

(...)

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

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

(...)

Portanto, ao contrário do entendimento da Impugnante, o Estado de Minas Gerais não instituiu nova base de cálculo, na medida em que essa continua sendo aquela prevista na Lei Complementar nº 87/96, a qual determina que a apuração da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

base de cálculo do ICMS seja realizada utilizando-se a técnica chamada de “cálculo por dentro”.

Assim, a legislação mineira (art. 13, § 15, da Lei nº 6.763/75 e art. 49 do RICMS/02) prevê que o montante do imposto integra a sua base de cálculo tal qual a previsão da referida Lei Complementar nº 87/96.

E ainda, em cumprimento ao princípio constitucional da não cumulatividade, o método aplicado para apuração do imposto é do “imposto contra imposto”, ou seja, do imposto devido abate-se o imposto cobrado nas operações anteriores (CF/88, art. 153, § 3º, inciso II, e 155, § 2º, inciso I), sendo que, em cada operação (de saída ou de entrada) dessas, é feita a inclusão do imposto na sua própria base de cálculo.

Dessa forma, a metodologia utilizada para o cumprimento do comando constitucional no tocante à sistemática do ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas não poderia ser diferente, respeitando, inclusive, o princípio constitucional da isonomia, que proíbe qualquer discriminação tributária de bens e serviços em razão de sua procedência ou destino, nos termos do art. 152 da CF/88.

Destaca-se que, ao se calcular o ICMS/DIFAL com a observância do cálculo “por dentro”, na forma preconizada atualmente na Lei nº 6.763/75 e no RICMS/02, serão atendidos os princípios da não discriminação tributária em razão da procedência ou destino e o da livre concorrência, na medida em que possibilita que não haja diferença entre o total de ICMS pago pelo adquirente, consumidor final contribuinte, tanto na operação de aquisição interna quanto na interestadual.

Ou seja, se aplicada a metodologia de cálculo didaticamente descrita no § 8º do art. 43 do RICMS/02 e no art. 20, inciso II, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, com respaldo na Lei Complementar nº 87/96 e na Lei nº 6.763/75, não há diferença entre o total de ICMS pago tanto na operação de aquisição interna quanto na interestadual:

### **Lei nº 6.763/75**

Art. 12. As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

(...)

§ 1º Nas hipóteses dos itens 6, 10, 11 e 12 do § 1º do art. 5º, o regulamento estabelecerá como será calculado o imposto, devido a este Estado, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual.

(...)

### **RICMS/02**

#### **Parte Geral**

Art. 1º 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) incide sobre:

(...)

VII - a entrada, em estabelecimento de contribuinte, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente;

(...)

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:

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

(...)

### **Anexo XV**

(...)

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 conforme a fórmula "ICMS ST DIFAL = [(V oper -

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ICMS origem) / (1 - ALQ interna)] x ALQ interna - (V oper x ALQ interestadual)", onde:

- a) "ICMS ST DIFAL" é o valor do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria e a alíquota interestadual;
- b) "V oper" é o valor da operação interestadual, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário;
- c) "ICMS origem" é o valor do imposto correspondente à operação interestadual, destacado no documento fiscal de aquisição;
- d) "ALQ interna" é a alíquota interna estabelecida neste Estado para as operações com a mercadoria a consumidor final;
- e) "ALQ interestadual" é a alíquota estabelecida pelo Senado Federal para a operação

Considerando tais normas, as quais se apresentam bem ilustradas na Orientação Tributária DOLT/SUTRI nº 002/2016, verifica-se que a base de cálculo apurada pelo Fisco, ao contrário do alegado pela Impugnante, encontra-se nos termos da legislação tributária pertinente.

Cumpra registrar que a própria Autuada, ao observar essa metodologia de apuração do ICMS/DIFAL, efetuou a complementação do imposto, emitindo nota fiscal complementar, para vários itens comercializados, com retenção da diferença devida, conforme demonstrado pelo Fisco nos documentos constantes do Auto de Infração (notas fiscais, por amostragem, regularizadas e complementares, planilha com o cálculo da diferença de imposto devida).

Assim, o presente processo refere-se aos itens para os quais não houve a referida complementação.

No tocante aos demais argumentos de defesa relativos à apuração do imposto devido, vale reproduzir os seguintes comentários da Fiscalização em sua manifestação fiscal:

Também não merece prosperar a tese de que o Parecer PGFN 1.226/2015 deveria surtir efeitos de modo a afastar a exigência do crédito tributário, tendo em vista que não possui natureza vinculativa ao Fisco mineiro, nem possui força a contrariar os dispositivos positivados na legislação tributária mineira (já transcritos na primeira parte desta Manifestação).

**O tema 1093 de repercussão geral citado pela defesa não guarda similaridade com o caso destes autos, (...) porque se trata de matéria diversa, compreendendo apenas as remessas de mercadorias em operações interestaduais**

**envolvendo consumidor final não contribuinte do ICMS, o que não é o caso em exame.**

Quanto aos projetos de lei complementar, em especial o PLC 325/2016, em trâmite perante o Congresso Nacional, não passam de projetos de lei em discussão, não transformados em Lei. Desta forma, a existência de discussão de natureza tributária não dá ao contribuinte, ora autuado, o direito de negar aplicação a dispositivos legais em plena vigência no ordenamento jurídico deste Estado da Federação.

(destacou-se)

Por outro ângulo de argumentação, a Impugnante alega que, de acordo com o comando constitucional, especificamente o art. 155, inciso II, § 2º, inciso VIII, alínea “a”, **“quem deve recolher o DIFAL em caso de operações entre contribuintes é o destinatário”**.

Assim, entende que, no presente caso, trata-se de circunstância *“em que se tem Convênio e legislação local contrariando texto constitucional que, segundo o próprio estado-membro, configura norma de eficácia plena”*.

Revela que *“não se requer a declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo – o que se sabe ser vedado do CCMG –, mas, sim, exige-se interpretação da legislação de modo coerente e sistêmico”*.

Apresenta textos doutrinários e jurisprudenciais, no intuito de reforçar o entendimento de que há um sistema jurídico uno, em que é necessária a coerência entre os atos normativos, impondo *“ao estado-membro que edite e aplique a legislação de forma harmônica”*.

Conclui que, *“mantido o entendimento pela possibilidade de instituição do DIFAL diretamente com base no texto constitucional, dele também se extrai que o sujeito passivo da exação será o destinatário, e não o remetente, devendo-se cancelar o auto de infração por erro de sujeição passiva”*.

No entanto, mais uma vez, não procedem os argumentos da Defesa.

De acordo com todo o arcabouço legal já transcrito anteriormente, a Autuada é responsável, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, pela retenção e recolhimento do ICMS/ST relativo ao diferencial de alíquota, nas operações de remessa de mercadorias sujeitas à substituição tributária, destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado de contribuintes mineiros.

Ademais a própria Contribuinte efetuou retenção e recolhimento do imposto, ainda que a menor, relativo às notas fiscais objeto de autuação, declarando em GIA/ST, o valor que entendia devido.

Cumprе registrar, por fim, a abordagem da Impugnante em aditamento de impugnação, quando, mediante pedido para que fosse *“devolvido o prazo de defesa ou, no mínimo, reaberto prazo para que a Impugnante possa se manifestar devidamente sobre todas as informações novas trazidas aos autos pela d. autoridade fiscal”*, foi-lhe

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

concedido prazo complementar para analisar os dados acrescentados pelo Fisco, em virtude de diligência sugerida pela Assessoria do CCMG.

Por todo o exposto, verifica-se que se encontram corretas as exigências fiscais de ICMS/Difal (diferença apurada), Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.763/75

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;

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam **limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;**

(...)

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.

(...)

§ 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;

(...)

(destacou-se)



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registra-se que o valor exigido relativo à multa isolada se encontra dentro do limite estabelecido na redação do inciso I do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, que determina, de forma clara, a limitação das multas previstas no art. 55 a duas vezes o valor do imposto **incidente** na operação ou prestação.

Relativamente às multas aplicadas, vale mencionar que existe amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, a multa prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão da falta de recolhimento, pela Autuada, da diferença devida de ICMS/Difal.

Já a multa capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória (consignação em documento fiscal de base de cálculo menor do que a prevista na legislação).

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)

(...)

(GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº

6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55 da mencionada lei.

Também não procede arguição da Impugnante de impossibilidade de cobrança em dobro da Multa de Revalidação, nos termos do art. § 2º, inciso I, do inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75, “*dada a atipicidade de sua conduta em relação à aplicação da penalidade em dobro*”, por entender que referido dispositivo é aplicável somente quando não houver retenção ou pagamento do imposto, situação que diverge do presente caso (retenção e recolhimento a menor).

Tal entendimento afigura-se equivocado pois, de acordo com o disposto no art. 56 da Lei nº 6.763/75, a multa de revalidação deve ser aplicada nos casos previstos no art. 53 do mesmo diploma legal, ou seja, deve ter como base o valor do imposto não recolhido tempestivamente, no todo ou em **parte**:

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

(...)

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

(...)

Assim, a Multa de Revalidação em dobro prevista no § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, específica para os casos envolvendo substituição tributária, aplica-se tanto às hipóteses em que não houver retenção do ICMS/ST, como também naquelas em que a retenção for efetuada em valor inferior ao efetivamente devido.

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

Fundamental reiterar, por fim, que o presente trabalho foi realizado nos termos da legislação tributária de regência, transcrita e comentada, não cabendo ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I, do RPTA), *in verbis*:

RPTA

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;

(...)

Dessa forma, observando que as infrações cometidas pela Autuada restaram devidamente comprovadas, legítimo se torna o lançamento em exame.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em razão da aplicação do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 23/02/22. ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir requerimento de juntada de documento protocolado no SIARE sob o nº 202.201.824.545-1 em 18/02/22. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, assistiram o julgamento o Dr. Rodolfo Gregório de Paiva Silva e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Thiago Álvares Feital (Revisor), Ivana Maria de Almeida e Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich.

**Sala das Sessões, 08 de março de 2022.**

**Cindy Andrade Moraes**  
**Presidente / Relatora**

P