

Acórdão: 23.642/24/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.002150323-98
Impugnação: 40.010153245-75
Impugnante: Vitória Plast Distribuidora Ltda.
IE: 003194472.00-49
Origem: DGP/SUFIS – NCONEXT/RJ.

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. Constatada a falta de retenção e recolhimento do ICMS devido a título de substituição tributária relativa ao diferencial de alíquota nas remessas de mercadorias (materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno), destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado de contribuintes estabelecidos no estado de Minas Gerais nos termos do arts. 12 e § 2º e 13 e 15 todos do Anexo XV do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Exclusão da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, por inaplicável à espécie. Infração parcialmente caracterizada. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST/DIFAL e Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I do citado artigo da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de retenção e recolhimento do ICMS devido a título de substituição tributária, relativo ao diferencial de alíquotas (ICMS/ST/DIFAL), no período de 01/03/17 a 31/07/19, pela Autuada, contribuinte substituo tributário mineiro, por força do Protocolo ICMS nº 26/10, nas remessas de mercadorias (materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno), destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado de contribuintes estabelecidos no estado de Minas Gerais.

Exige-se ICMS/ST/DIFAL, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I do citado artigo e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII ambos da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às págs. 69/78. Requer ao final a procedência da impugnação.

Da Reformulação do Lançamento

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização emite o Termo de Rerratificação de Lançamento de págs 85.

Aberta vista, a Impugnante não se manifesta.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização manifesta-se às págs. 185/195, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento nos termos da reformulação efetuada.

Em sessão realizada em 21/02/24, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pelo Conselheiro Wertson Brasil de Souza, nos termos do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, marcando-se extrapauta para o dia 22/02/24, ficando proferidos os votos dos Conselheiros André Barros de Moura (Relator) e Antônio César Ribeiro, que julgavam parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 85 e, ainda, excluía a multa isolada e o voto da Conselheira Ivana Maria de Almeida (Revisora), que julgava parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 85 (págs. 198).

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de retenção e recolhimento do ICMS devido a título de substituição tributária, relativo ao diferencial de alíquotas (ICMS/ST/DIFAL), no período de 01/03/17 a 31/07/19, pela Autuada, contribuinte substituído tributário mineiro, por força do Protocolo ICMS nº 26/10, nas remessas de mercadorias (materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno), destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado de contribuintes estabelecidos no estado de Minas Gerais.

Exige-se ICMS/ST/DIFAL, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I do citado artigo e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII ambos da Lei nº 6.763/75.

Na impugnação apresentada a Autuada informou que comercializou “caixas plásticas multiuso” (NCM/SH 3925.90.90) para consumidores no estado de Minas Gerais.

Asseverou que os produtos classificados no NCM/SH 3925.90.90 (caixas plásticas) não são materiais de construção ou itens exclusivamente relacionados à construção, e por isso, não houve destaque de ICMS/ST nas operações com as referidas mercadorias.

Esclareceu que embora a Impugnante tenha como CNAE Principal a comercialização de materiais de construção, ela comercializa também, outros produtos não relacionados à construção.

Ao final, concluiu que as caixas plásticas comercializadas nas operações autuadas, ainda que classificadas pela Impugnante no NCM/SH 3925.90.90, não estão sujeitas ao regime de substituição tributária de ICMS, já que não estão incluídas na descrição do item 16.0 do Capítulo 10 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, bem como não guardam relação com qualquer espécie de material de construção.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização acatou as alegações da Impugnante em relação às mercadorias de NCN/SH 3925.90.90 (caixas plásticas com uso diverso) e as exigências relativas às mesmas foram retiradas do presente PTA, pois, no período desta peça fiscal, o âmbito de aplicação da referida NCM/SH, realmente, restringia-se, somente, às operações internas.

Intimada da referida reformulação a Impugnante não mais se manifestou.

Em sua defesa, a Impugnante alegou ainda a inconstitucionalidade da cobrança do DIFAL, segundo a mesma o Supremo Tribunal Federal julgou a inconstitucionalidade da cobrança do diferencial de alíquota de ICMS incidente nas operações interestaduais pela ausência de Lei Complementar Federal.

Entretanto, a decisão tomada no Recurso Extraordinário (RE) nº 1287019 diz respeito somente aos consumidores finais não contribuintes do ICMS conforme infra reproduzido, e o presente Auto de Infração refere-se somente a consumidores finais contribuintes do tributo, portanto, a decisão apontada pela Impugnante não se aplica ao presente caso.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.287.019 DISTRITO FEDERAL ICMS – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015 – ARTIGO 155, § 2º, INCISOS VII E VIII, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – REGULAMENTAÇÃO – LEI COMPLEMENTAR – PEDRA DE TOQUE. A COBRANÇA DA DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS DO ICMS – DIFAL, CONSIDERADA OPERAÇÃO INTERESTADUAL ENVOLVENDO CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE, PRESSUPÕE EDIÇÃO DE LEI COMPLEMENTAR DISCIPLINANDO A MATÉRIA.

Ademais, a apreciação das alegações de inconstitucionalidade apresentadas pela Impugnante foge à competência do presente órgão de julgamento, nos termos do art. 182 da Lei nº 6.763/75.

Assim, o que se observa é que as exigências de ICMS/ST referentes às demais mercadorias comercializadas pela Impugnante constantes do Auto de Infração, mostram-se corretas, uma vez que a mesma é substituta tributário mineiro por força do Protocolo ICMS nº 26/10 (que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno) e não efetuou a retenção e nem o recolhimento do ICMS/ST devido nas saídas subsequentes, quando da remessa das mercadorias relacionadas no Capítulo 10 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinadas aos contribuintes mineiros.

A Autuada é uma empresa que atua como comércio atacadista especializado de materiais de construção, com CNAE fiscal principal: 46.79.6-04, situada em Serra/ES.

O Protocolo ICMS nº 26/10, firmado entre os estados do Espírito Santo e de Minas Gerais, relativo à substituição tributária nas operações com materiais de construção e congêneres, em sua Cláusula Primeira, *caput*, atribui ao estabelecimento remetente o dever de reter e recolher o ICMS relativo às operações subsequentes:

Protocolo ICMS nº 26/10

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com as mercadorias listadas no Anexo Único, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul / Sistema Harmonizado - NCM/SH, destinadas aos Estados do Amapá, Bahia, Espírito Santo, Minas Gerais, Pará e Rio de Janeiro, fica atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS relativo às operações subsequentes.

Por conseguinte, a legislação mineira a respeito do tema prevê a substituição tributária na venda de mercadorias relacionadas no capítulo 10 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Assim, por força do art. 12, § 2º do Anexo XV do RICMS/02, cabe a ela a retenção e recolhimento do ICMS/ST nas operações com destino a contribuintes mineiros:

RICMS/02 – Anexo XV

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.

§ 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. (Grifou-se).

A destinação das mercadorias constantes no Capítulo 10 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 não foi a revenda, portanto não havendo operação tributada posterior, o que determina sua incidência no ICSM/ST/DIFAL, corretamente capitulado no art. 19, inciso II do Anexo XV do RICMS/02, confira-se:

Anexo XV – RICMS/02

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. (Grifou-se).

Relativamente às multas aplicadas, trata-se de infrações distintas, com punições expressamente discriminadas na legislação tributária, como a multa de revalidação relativa à obrigação principal (recolher imposto ICMS/ST e ICMS/ST DIFAL) e multa isolada decorrente de descumprimento de obrigação acessória (falta de consignação da base de cálculo do imposto no documento fiscal).

Entretanto, em relação à Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, apresenta-se conclusão diversa.

Como é pacífico na doutrina e jurisprudência, as relações tributárias regem-se pelo princípio da estrita legalidade, especialmente em se tratando de normas cominativas de penalidade, hipótese em que a conduta passível de punição deve se enquadrar perfeitamente ao “tipo penal”.

No presente caso, o Fisco aplicou a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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:

(...)

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo; (grifou-se).

Observa-se que se trata de multa aplicável em face da obrigatoriedade de consignar base de cálculo relativa à operação própria ou à substituição tributária.

Diante disso, não é aplicável à situação dos autos, em que a Autuada deixa de consignar valor correspondente à base de cálculo do ICMS/DIFAL nas respectivas notas fiscais emitidas.

Dessa forma, deverá ser excluída a Multa Isolada exigida pela Fiscalização, capitulada no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75.

Corroborando com este entendimento decisão proferida a unanimidade, pelo Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, no Acórdão 23.393/23/2ª, conforme ementa infra transcrita:

ACORDÃO Nº 23.393/23/2ª

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS. CONSTATADA A FALTA E 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. EXIGÊNCIAS DE ICMS E DA MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL - FALTA DE INDICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/DIFAL. IMPUTAÇÃO FISCAL DE AUSÊNCIA DA INSERÇÃO DO VALOR CORRESPONDENTE À BASE DE CÁLCULO DO ICMS/DIFAL NAS RESPECTIVAS NOTAS FISCAIS EMITIDAS PELA AUTUADA. EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXXVII DA LEI Nº 6.763/75. ENTRETANTO, TAL PENALIDADE DEVE SER EXCLUÍDA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, POR INEXISTIR O DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA PREVISTA NO DISPOSITIVO LEGAL. INFRAÇÃO NÃO CARACTERIZADA. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME. (GRIFOU-SE)

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre reiterar 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), *in verbis*:

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;

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

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.

Assim, observada a reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 85, bem como a exclusão da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, por inaplicável à espécie, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências remanescentes do Auto de Infração em comento.

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 21/02/24. ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 85 e, ainda, para excluir a multa isolada. Vencidos, em parte, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Revisora) e Wertson Brasil de Souza, que não excluía a multa isolada. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Antônio César Ribeiro.

Sala das Sessões, 22 de fevereiro de 2024.

André Barros de Moura
Presidente / Relator

CS/D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.642/24/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.002150323-98
Impugnação: 40.010153245-75
Impugnante: Vitória Plast Distribuidora Ltda.
IE: 003194472.00-49
Origem: DGP/SUFIS – NCONEXT/RJ.

Voto proferido pela Conselheira Ivana Maria de Almeida, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Conforme acórdão, a autuação versa sobre a constatação de que o Sujeito Passivo, sediado no município de Serra/ES, substituto tributário mineiro por força do Protocolo ICMS nº 26/10 (que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno) não efetuou a retenção e nem o recolhimento do ICMS/ST DIFAL devido, quando da remessa de mercadorias, relacionadas no Capítulo 10 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado de determinados contribuintes estabelecidos no estado de Minas Gerais.

Exige-se o ICMS/ST DIFAL devido, não retido e não recolhido pelo Sujeito Passivo no prazo previsto pela legislação tributária mineira, acrescido da Multa de Revalidação do art. 56, inciso II, combinado com o § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 por descumprimento da obrigação principal de recolher o ICMS/ST e da Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, por descumprimento da obrigação acessória de consignar corretamente a base de cálculo do ICMS/ST nos documentos fiscais.

O cerne da discordância diz respeito à exigência da Multa Isolada, no que se refere à infração de falta de retenção/recolhimento do DIFAL/ST, prevista no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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:

(...)

XXXVII - **por deixar de consignar**, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a **base de cálculo** prevista na legislação, **ou consigná-la com valor igual a zero**, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, **relativamente** à prestação ou **operação própria ou**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

à **substituição tributária** - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo; (destacou-se)

Entendeu a decisão vencedora *que se trata de multa aplicável em face da obrigatoriedade de consignar base de cálculo relativa à operação própria ou à substituição tributária. Ou seja, não é aplicável à situação dos autos, em que a Autuada deixa de consignar valor correspondente à base de cálculo do ICMS/DIFAL nas respectivas notas fiscais emitidas.*

Todavia, *data venia*, outro é o entendimento desta Conselheira.

Primeiramente, importante examinar as expressões referentes à *operação própria e operação sujeita à substituição tributária.*

A Lei Complementar nº 87/96, prescreve:

Art. 4º **Contribuinte é** qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

(...)

§ 2º **É ainda contribuinte** do imposto nas operações ou prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outro Estado, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual:

I - o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, na hipótese de contribuinte do imposto;

II - o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador de serviço, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do imposto.

Art. 5º **Lei poderá atribuir a terceiros** a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado. (Grifou-se)

Note-se, diante dos comandos contidos nos dispositivos da LC nº 87/96, acima transcrito, que a responsabilidade pelo pagamento do imposto pode se referir ao próprio contribuinte (operação própria) ou a terceiros (responsabilidade, por substituição tributária, pelo imposto devido pelo contribuinte).

Sendo assim, constata-se que o ICMS incidirá sempre, sobre operações próprias ou de substituição tributária, nada mais que isso. Significa dizer, não há na legislação um imposto ou uma operação diferente quando há exigência do ICMS denominado ICMS/DIFAL.

Insta, por conseguinte, definir se o ICMS/DIFAL devido no caso dos autos refere-se à ICMS operação própria ou à ICMS substituição tributária.

Da legislação tributária pertinente, tem-se:

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:

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;

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. (GN)

Por sua vez, o Anexo XV do RICMS/02, que trata da substituição tributária, disciplina:

RICMS/02 - ANEXO XV

DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

PARTE 1

DOS REGIMES DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

TÍTULO I

DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

CAPÍTULO I

DAS HIPÓTESES DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

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

I - pelo alienante ou remetente da mercadoria ou pelo prestador de serviço de transporte ou de comunicação, ficar sob a responsabilidade do adquirente ou do destinatário da mercadoria ou do usuário do serviço;

II - pelos adquirentes ou destinatários da mercadoria, pelas operações subsequentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

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;**

b) petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados ou de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto, ainda que o adquirente ou destinatário não seja inscrito como contribuinte deste Estado;

IV - (...)

(...)

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

I - em relação às operações subsequentes:

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:

I - (...)

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

(...).(Grifou-se)

Veja-se que, no caso dos autos, o contribuinte do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual é o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, em relação às operações ou prestações interestaduais destinadas a consumidor final, contribuinte do ICMS estabelecido neste Estado, nos termos do inciso I do § 3º do art. 14 da Lei nº 6.763/75, acrescido pela Lei nº 21.781/15.

Não obstante, há a previsão de que a falta de retenção/recolhimento do Diferencial de Alíquotas, diz respeito ao ICMS/ST – Substituição Tributária, uma vez que a responsabilidade tributária foi deslocada do destinatário para o remetente das mercadorias.

Importante observar das normas acima referenciadas, em especial o Anexo XV do RICMS/02, que o ICMS/DIFAL é, no caso dos autos, hipótese de substituição tributária, estando afeto a ele todas as regras pertinentes ao instituto da ST.

Por conseguinte, no tocante à obrigatoriedade de retenção do imposto, tem-se o comando normativo, também no citado 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 subsequentes.**

(...)

§ 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.”

(...)

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.

Do exposto, constata-se que há obrigatoriedade da Autuada de não somente proceder o pagamento por substituição tributária, mas, antes disso, de também fazer a devida retenção do imposto (ICMS/ST – Diferencial de Alíquotas).

Por fim, há que se entender que a NF-e é um arquivo digital que deve ser preenchido com todas as obrigações tributárias previstas na legislação. O Danfe, por sua vez, é um documento físico que traz o resumo do que é esse arquivo digital (NF-e).

E, no tocante a esse resumo, o item 70 da Nota Técnica SINIEF 2015.003 traz a determinação de que as empresas remetentes devem informar, no campo de “Informações Complementares”, os valores descritos no grupo de tributação do ICMS para a UF de destino.

Por sua vez, há o comando contido no art. 11-A, § 1º, inciso I, do Anexo V do RICMS/02:

Art. 11-A. A NF-e é o documento emitido e armazenado eletronicamente, de existência apenas digital, destinado a documentar operações e prestações, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e autorização de uso da Secretaria de Estado de Fazenda.

§ 1º A NF-e atenderá ao seguinte:

I - deverá ser emitida com base em leiaute estabelecido no Manual de Orientação do Contribuinte - MOC, por meio de software desenvolvido ou adquirido pelo contribuinte

(...).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por fim, insta ressaltar que a jurisprudência citada pela decisão majoritária, Acórdão nº 23.393/23/2ª, difere da situação destes autos por se referir a operação interestadual destinada a consumidor final **não contribuinte do ICMS**.

Pelo exposto, entendo corretamente aplicada a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, uma vez que a Autuada deixou de consignar, nos documentos fiscais que acobertaram a operação, a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à operação do DIFAL/substituição tributária.

Portanto, julgo parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 85.

Sala das Sessões, 22 de fevereiro de 2024.

**Ivana Maria de Almeida
Conselheira**