

Acórdão: 5.857/24/CE Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002150323-98  
Recurso de Revisão: 40.060157484-34  
Recorrente: 2ª Câmara de Julgamento  
Recorrido: Vitória Plast Distribuidora Ltda  
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 dos arts. 12, § 2º, 13 e 15, todos do Anexo XV do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS/ST/DIFAL, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I do citado artigo da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII do mesmo diploma legal. Reformada a Decisão recorrida.

**Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e provido por maioria de votos.**

**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.

A 2ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 23.642/24/2ª, julgou 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 Brgasil de Souza, que não excluam a multa isolada. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão se sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Mediante declaração na decisão, foi interposto de ofício, pela 2ª Câmara de Julgamento, o presente Recurso de Revisão.

### **DECISÃO**

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I e § 2º do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida, desfavorável à Fazenda Pública Estadual, foi tomada pelo voto de qualidade, é cabível o presente Recurso de Revisão.

Cumprido de início ressaltar que esta decisão trata somente do reexame da matéria, cuja decisão foi contrária à Fazenda Pública Estadual, nos termos do parágrafo único do art. 180 da Lei nº 6.763/75.

Ressalta-se que os fundamentos expostos no voto vencido da Conselheira Ivana Maria de Almeida foram utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente acórdão, salvo pequenas alterações.

Conforme relatado, 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,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**relativamente** à prestação ou **operação própria** ou **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, com a devida licença, merece reparo a referida sentença.

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.

(...)

(Destacou-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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

conforme a fórmula "ICMS ST DIFAL = [(V oper - ICMS origem) / (1 - ALQ interna)] x ALQ interna - (V oper x ALQ interestadual)", onde:

(...)

(Destacou-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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contribuinte - MOC, por meio de software desenvolvido ou adquirido pelo contribuinte

(...).

Pelo exposto, conclui-se que está 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.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para restabelecer as exigências da multa isolada. Vencido o Conselheiro André Barros de Moura, que lhe negava provimento, nos termos do acórdão recorrido. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, os Conselheiros Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich (Revisor), Gislana da Silva Carlos e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 24 de maio de 2024.**

**Cindy Andrade Moraes  
Relatora**

**Geraldo da Silva Datas  
Presidente**

P