

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.070/22/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001856627-21  
Impugnação: 40.010151653-45  
Impugnante: Siemens Energy Brasil Ltda  
IE: 062006095.05-86  
Proc. S. Passivo: Ana Carolina de Castro Mendes/Outro(s)  
Origem: DF/Governador Valadares

### **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 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. Crédito tributário reformulado pelo Fisco, ao acatar parcialmente as alegações da Impugnante. Contudo, deve-se, ainda, excluir as exigências relativas às mercadorias classificadas nas NCMs 8504.3300 e 8504.3400. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I. Com relação à Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, cumpre adequá-la corretamente ao limitador previsto no § 2º, inciso I do referido art. 55, ou seja, a duas vezes o ICMS/DIFAL devido, quando este importar em valor inferior ao adotado pelo Fisco.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação trata de falta de retenção e recolhimento 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, no período de fevereiro de 2016 a dezembro de 2019.

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 XXXVII c/c § 2º, inciso I, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 64/112.

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, conforme “Termo de Reformulação do Lançamento” de págs. 234/235 e demonstrativo de págs. 230/231, excluindo as exigências relativas a alguns produtos objeto de autuação, pelos seguintes motivos:

1) Inaplicabilidade da ST em relação ao produto enquadrado na NCM 85176251, excetuada do CEST 21.110.00;

2) Inaplicabilidade da ST em relação aos produtos enquadrados nas NCM 73261900 e 73269090, pela estrita descrição do item previsto no CEST10.062.00 (Abraçadeiras);

De fato, a NCM 85176251 está excetuada no CEST 21.110.00, razão pela qual o crédito tributário foi extinto em relação a este item;

Em razão das modificações realizadas, foram incluídos nos autos, os novos anexos relativos à planilha detalhada com os itens autuados remanescentes bem como ao demonstrativo do crédito tributário remanescente de págs. 236/237.

Regularmente cientificada sobre a retificação, a Autuada adita sua Impugnação às págs. 242/261.

A Fiscalização, em manifestação de págs. 272/291, refuta as alegações da Defesa, requerendo, portanto, a procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação efetuada.

A Assessoria do CCMG determina a realização da diligência de págs. 292/293, 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”*.

Tal medida resulta em nova retificação do crédito tributário, conforme “Termo de Reformulação do Lançamento” de págs. 299/300 e demonstrativo dos valores excluídos de págs. 294, afastando as exigências relativas ao produto de NCM 39259090, em razão de:

1) Inaplicabilidade da ST em relação ao produto enquadrado na NCM 39259090, cujo âmbito de aplicação da ST é apenas interno (10.4), inexistindo Protocolo ICMS firmado entre MG e SP quanto à referida NCM. Por essa razão, o crédito tributário decorrente desta NCM será excluído.

Na oportunidade, a Fiscalização apresenta as planilhas “DCT por rubrica” e “itens autuados remanescentes” (págs. 297/298), relativas à reformulação do lançamento, incluindo as informações solicitadas pela Assessoria do CCMG em diligência.

Reaberta vista, a Impugnante comparece às págs. 304/306, enquanto a Fiscalização manifesta-se às págs. 307/327.

Nos termos do despacho de págs. 328, novamente a Assessoria do CCMG intervém no processo para deferir a juntada de documento protocolado pela

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Impugnante no SIARE sob Protocolo nº 202.117.522.323-3, que se encontra às págs. 330/334.

Em seguida, a Assessoria do CCMG determina a diligência de págs. 335, para 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 exarada pela Assessoria do CCMG.

Diante de nova oportunidade para se manifestar, concedida pela Fiscalização, a Impugnante comparece às págs. 338/343.

Por seu turno, a Fiscalização pronuncia-se às págs. 344/365.

A Assessoria do CCMG emite parecer fundamentado, às págs. 366/396, opinando, em preliminar, pela rejeição da nulidade arguida e quanto ao mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário de págs. 230/237 e 294/300, e, ainda, para excluir as exigências relativas às mercadorias de NCMs 8504.3300 e 8504.3400.

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 202.201.826.891-5 em 18/02/22. 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 parcialmente procedente, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 230/237 e 294/300 e, ainda, excluía as exigências relativas às mercadorias de NCMs 8504.3300 e 8504.3400. Pela Impugnante, sustentaram oralmente o Dr. Rodolfo Gregório de Paiva Silva e o Dr. Silvio José Gazzaneo Júnior 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 202.201.826.891-5, 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 falta de retenção 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 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 (Anexo I do Auto de Infração) propicia, a quem quer que seja, identificar o item de mercadoria objeto da exigência, com detalhamento da sua descrição analítica (dada pela própria empresa), 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, decidiu exarar a seguinte diligência, no intuito de deixar mais clara as informações a respeito dos produtos objeto de autuação:

- 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 reformulou a planilha de apuração do imposto devido, inserindo, para cada item objeto de autuação, as seguintes informações a eles relativas: “Item da Parte 2 do Anexo XV”, “Capítulo da Parte 2 do Anexo XV”, “Protocolo/Convênio ICMS”, “Capitulação Legal da Responsabilização Tributária da Empresa Remetente”.

Em aditamento de impugnação, a Defesa reclama que o Fisco “*ignorou o quanto requerido pela d. Assessoria”.*

Afirma que o Fisco “*deixou de capitular e fundamentar corretamente o auto de infração, mesmo depois de 3 (três) oportunidades para fazê-lo”.*

Conclui, então, que “*a ilegalidade do lançamento, com prejuízo à defesa da Impugnante, perpetuou-se nos autos, razão pela qual a declaração de nulidade do auto de infração é medida que se impõe*”.

Entretanto, razão não assiste à Impugnante.

Ao contrário do alegado pela Defesa, o Fisco atendeu à solicitação 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, conforme planilha acostada às págs. 298 dos autos.

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

Especialmente após a segunda reformulação do lançamento 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, inclusive após as duas reformulações fiscais, em total observância ao princípio do contraditório.

Importa mencionar que, conforme relatado, foi concedido à Impugnante diversas oportunidades para ela apresentar suas contestações em relação ao lançamento efetuado pela Fiscalização, 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**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme relatado, a autuação trata de falta de retenção e recolhimento 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, no período de fevereiro de 2016 a dezembro de 2019.

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 XXXVII c/c § 2º, inciso I, ambos da Lei nº 6.763/75.

De acordo com o Relatório Fiscal que acompanha o Auto de Infração, “os itens foram extraídos do banco nacional de notas fiscais eletrônicas emitidas pela autuada e tendo como destinatárias diversas empresas sediadas em Minas Gerais”. Tais notas fiscais foram acostadas aos autos, por amostragem, compondo o Anexo 3 do Auto de Infração.

O Fisco esclarece que referidos itens de mercadorias objeto de autuação “estão identificados pela descrição dada pela empresa, NCM, código CEST (quando preenchido no xml. da respectiva NFE), valores quantitativos e monetários, a chave identificadora do documento, dados do destinatário etc., o que possibilita a sua consulta no portal nacional e a constatação de que o imposto devido (DIF. de Alíquota) não foi retido na fonte pela autuada”, conforme planilha integrante do Anexo 1 do Auto de Infração.

Para apuração dos valores exigidos nestes autos, o Fisco deduziu, do montante devido de imposto, os valores eventualmente declarados e recolhidos pelos destinatários mineiros, cujos dados foram extraídos de consulta realizada na Escrituração Fiscal Digital - EFD de todos os adquirentes, especificamente do Registro C197, correspondente ao “débito especial lançado com o código MG70000001”, de acordo com os extratos constantes dos Anexos 4 a 14 do Auto de Infração.

O Demonstrativo do Crédito Tributário encontra-se detalhado mensalmente no Anexo 2 do Auto de Infração.

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, de acordo com a mercadoria comercializada, 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

Em sua peça de defesa, a Impugnante registra que *“parcela relevante dos produtos autuados sequer estaria sujeita ao regime da substituição tributária”*.

De forma resumida, afirma que *“o regime da substituição tributária depende (i) da expressa previsão da mercadoria nos anexos do acordo firmado entre os Estados (Protocolo ICMS); (ii) da previsão expressa na classificação NCM e (iii) da descrição da mercadoria”*.

Alega, então, que *“ao verificar a descrição dos códigos NCM/SH, percebe-se que certas mercadorias são expressamente excluídas dos acordos específicos firmados com o Estado de Minas Gerais”*.

A título exemplificativo, destaca a Nota Fiscal nº 126345, referente à mercadoria classificada na NCM 8504.34.00, que, segundo a Defesa, é *“expressamente excluída do regime da substituição tributária pela respectiva descrição do item 2 do Anexo Único do Protocolo 39, de 5.6.2009”*.

Reproduzindo o disposto no referido item do Protocolo nº 39/09, a Impugnante argui que *“a descrição do item 2 exclui a NCM 8504.34.00 do regime de substituição tributária previsto pelo Protocolo ICMS 39/2009, ao dispor que a eles estão sujeitos os “Transformadores, conversores, retificadores, bobinas de reatância e de auto indução, exceto os transformadores de potência superior a 16 KVA, classificados nas subposições 8504.33.00 e 8504.34.00 (...).”*”.

Salienta que a mesma conclusão se aplica em relação às mercadorias classificadas nas seguintes NCMs:

- *“8517.62.51, pois o item 5 do Anexo Único do Protocolo ICMS 39/2009 exclui essas mercadorias do regime do acordo firmado com o Estado de Minas Gerais; e”*

- *“8504.33.00, pois o item 36 do Anexo Único do Protocolo ICMS 39/2009 exclui essas mercadorias do regime do acordo firmado com o Estado de Minas Gerais”*.

Assim, defende a inaplicabilidade do regime de substituição tributária às respectivas operações com as citadas mercadorias.

Além disso, a Impugnante sustenta que “*para todas as operações autuadas, cuja exigência do DIFAL-ST estaria supostamente amparada pelo Protocolo ICMS 32, de 5.6.2009, também não haveria sujeição ao regime da substituição tributária, porque as mercadorias não são abraçadeiras, embora classificadas nos códigos NCM 7326.90.90 e 7326.19.00*”.

Esclarece que “*referido acordo celebrado com o Estado de São Paulo prevê a classificação NCM 7326, mas a descrição do item 66 restringe sua abrangência às abraçadeiras, sem qualquer relação com as mercadorias remetidas pela Impugnante*”

Conclui que “*não estão preenchidos os requisitos para sujeitar as mercadorias e as operações autuadas ao DIFAL-ST, uma vez que o Protocolo ICMS 32/2009 se destina exclusivamente a abraçadeiras classificadas no código NCM 7326, mas não a qualquer mercadoria classificável nessa posição*”.

A Impugnante observa, também, que “*o código NCM da mercadoria deve estar previsto no acordo específico firmado entre o Estado de São Paulo e o de Minas Gerais para aplicação do regime da substituição tributária, mesmo que já conste dos Anexos do Convênio 142/2018 e do RICMS*”.

Nesse sentido, alega a inaplicabilidade da ST nas operações com as mercadorias classificadas nos seguintes códigos da NCM:

- (i) 8414.90.20 e 8421.99.99, que não estão expressamente previstos no Protocolo ICMS 31, de 5.6.2009, a exemplo do que ocorre, respectivamente, com as notas fiscais n. 150634, 130447; e
- (ii) 7413.00.00, que não está expressamente previsto no Protocolo ICMS 32/2009, a exemplo do que ocorre com a nota fiscal n. 133772.

Outro ponto defendido pela Impugnante é em relação às operações por ela praticadas, que, “*embora envolvessem mercadorias classificadas em NCMs previstas em acordos celebrados pelo Estado de Minas Gerais*”, não estão sujeitas ao regime de substituição tributária, “*porque os acordos tratam de segmentos diversos daquele em que ela atua*”.

Transcrevendo o disposto no § 7º da Cláusula Sétima do Convênio ICMS nº 142/2018, observa que referido dispositivo “*afirma expressamente que as mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária são identificadas com base no segmento econômico a que pertencem*”.

Assim, alega que, “*no presente caso, parcela das notas fiscais das operações autuadas envolve mercadorias cujos códigos NCM constam no Protocolo ICMS 41, de 4.4.2008, porém, tais mercadorias não são destinadas ao segmento de autopeças, expressamente regulamentado pelo referido acordo celebrado pelo Estado de Minas Gerais*”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Afirma que “*é o que ocorre em relação às mercadorias classificadas nos códigos NCM 8414.59.90, 9025.19.90 e 8414.51.90, cujas operações foram acobertadas, a título exemplificativo, pelas notas fiscais ns. 148902, 181325 e 188702, respectivamente (destinada a empresa do setor energético – CNAE do destinatário - 42.21-9-02: Construção de estações e redes de distribuição de energia elétrica)*”.

Acrescenta que “*à mesma conclusão se chega em relação às operações com mercadorias classificadas nos seguintes códigos NCM*”:

(i) 3208.10.10 e 3208.90.10, previstos no Convênio ICMS 118, de 29.9.2017 (**tinta e vernizes**), e que podem ser representadas, de forma exemplificativa, pela nota fiscal n. 136982 (**destinada a empresa do setor de transmissão de energia elétrica – CNAE do destinatário - 35.12-3-00: Transmissão de energia elétrica**);

(ii) 8539.31.00, previsto no Protocolo ICMS 17, de 25.7.1985 (**lâmpadas elétricas, diodos e aparelhos de iluminação**), e que podem ser representadas, de forma exemplificativa, pela nota fiscal n. 183030 (**destinada a empresa do setor de transmissão de energia elétrica – CNAE do destinatário - 35.12-3-00: Transmissão de energia elétrica**).

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, conforme “Termo de Reformulação do Lançamento” de págs. 234/235 e demonstrativo de págs. 230/231, excluindo as exigências relativas a alguns produtos objeto de autuação, pelos seguintes motivos:

1) Inaplicabilidade da ST em relação ao produto enquadrado na NCM 85176251, excetuada do CEST 21.110.00;

2) Inaplicabilidade da ST em relação aos produtos enquadrados nas NCM 73261900 e 73269090, pela estrita descrição do item previsto no CEST10.062.00 (Abraçadeiras);

De fato, a NCM 85176251 está excetuada no CEST 21.110.00, razão pela qual o crédito tributário foi extinto em relação a este item;

Em razão das modificações realizadas, foram incluídos nos autos os novos anexos relativos à planilha detalhada com os itens autuados remanescentes bem como ao demonstrativo do crédito tributário remanescente de págs. 236/237.

Mediante diligência determinada pela Assessoria do CCMG, no sentido de solicitar a complementação das informações acerca dos produtos objeto de autuação, a Fiscalização, analisando novamente o lançamento realizado, verificou a necessidade de retificar, mais uma vez, o crédito tributário, conforme “Termo de Reformulação do Lançamento” de págs. 299/300 e demonstrativo dos valores excluídos de págs. 294, para afastar as exigências relativas ao produto de NCM 3925.9090, em razão de:

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

1) Inaplicabilidade da ST em relação ao produto enquadrado na NCM 39259090, cujo âmbito de aplicação da ST é apenas interno (10.4), inexistindo Protocolo ICMS firmado entre MG e SP quanto à referida NCM. Por essa razão, o crédito tributário decorrente desta NCM será excluído.

Para melhor ilustrar, vale trazer o que dispõe o Anexo XV do RICMS/02 em relação a tais mercadorias mencionadas pelo Fisco nos termos das reformulações do crédito tributário:

RICMS/02

Anexo XV

Parte 2

Capítulos 10 (MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO E CONGÊNERES) e 21 (PRODUTOS ELETRÔNICOS, ELETROELETRÔNICOS E ELETRODOMÉSTICOS)

ITEM	CEST	NBM/SH	DESCRIÇÃO	ÂMBITO DE APLICAÇÃO
17.0	10.017.00	3925.10.00 3925.90	Artefatos para apetrechamento de construções, de plásticos, não especificados nem compreendidos em outras posições, <b><u>incluindo persianas, sancas, molduras, apliques e rosetas, caixilhos de polietileno e outros plásticos, exceto os descritos nos CEST 10.015.00 e 10.016.00</u></b>	<b><u>10.4</u></b>
(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
62.0	10.062.00	7326	<b><u>Abraçadeiras</u></b>	10.1
(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
110.0	21.110.00	8517	Aparelhos elétricos para telefonia; outros	21.2

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

			aparelhos para transmissão ou recepção de voz, imagens ou outros dados, incluídos os aparelhos para comunicação em redes por fio ou redes sem fio (tal como uma rede local (LAN) ou uma rede de área estendida (WAN), incluídas suas partes, <b>exceto</b> os de uso automotivo e <b>os classificados nos códigos 8517.62.51, 8517.62.52 e 8517.62.53</b>
--	--	--	---

(destacou-se)

Em relação às mercadorias enquadradas nas NCMs 7326.1900 e 7326.9090, o Fisco esclarece que *“como nas NF-e (relacionadas no Anexo I do Auto de Infração) em que constam tais NCM são descritas, pela autuada, outras obras de ferro ou aço, em que pese constar o CEST 10.062.00 (citado pela própria Impugnante nas notas fiscais), o crédito tributário exigido, em relação a estes itens, foi excluído pelo Fisco, **exceto** em relação às notas fiscais 130447 (NCM 73261900), de 18/04/16 e notas fiscais 168102, de 17/08/2018, 169628, de 14/09/2018 e 171260, de 18/10/2018, para a NCM 73269090, onde se constata que os itens foram descritos pela própria autuada como sendo “Abraçadeiras””* (destacou-se).

Antes de passar para a análise dos produtos remanescentes, em relação aos quais houve contestação pela Impugnante, importa esclarecer, inicialmente, que há equivalência entre a “Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM)” e a “Nomenclatura Brasileira de Mercadorias baseada no Sistema Harmonizado (NBM/SH)”, esta adotada pela legislação mineira, pois, nos termos do art. 3º do Decreto Federal nº 8.950/16, a NCM constitui a NBM/SH.

Em Minas Gerais, o regime de substituição tributária encontra-se disciplinado no Anexo XV do RICMS/02 e aplica-se em relação à mercadoria incluída em um dos códigos da NBM/SH relacionados na Parte 2 do referido Anexo, desde que tal mercadoria corresponda à descrição do item inserido em um dos Capítulos da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mencionada Parte 2 e haja indicação de aplicação do regime de substituição tributária na coluna denominada “Âmbito de Aplicação”, ressalvadas as hipóteses de inaplicabilidade expressamente previstas na legislação.

Salienta-se que, nos termos do art. 12-B da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relativo às operações subsequentes neste estado são apenas aquelas para as quais foi instituído tal regime, conforme o âmbito de aplicação constante da Parte 2 deste mesmo Anexo:

RICMS/02 - Anexo XV - Parte 1

Art. 12-B. As mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relativo às operações subsequentes neste Estado são apenas aquelas para as quais foi instituído tal regime, conforme o âmbito de aplicação constante da Parte 2 deste Anexo.

(grifou-se)

Destaca-se, também, que, a partir de 01/01/18, com a alteração da redação do § 3º do art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, promovida pelo Decreto nº 47.314, de 28/12/17, o regime de substituição tributária alcança somente as mercadorias constantes dos itens vinculados aos respectivos capítulos nos quais estão inseridos:

RICMS/02 - Anexo XV - Parte 1

Art. 12 (...)

§ 3º O regime de substituição tributária alcança somente as mercadorias constantes dos itens vinculados aos respectivos capítulos nos quais estão inseridas.

Registra-se que o § 3º acima transcrito decorre da regulamentação da legislação prescrita no § 8º da Cláusula Sétima do Convênio ICMS nº 52/17, vigente a partir de 01/01/18, cuja matéria foi incluída no § 7º da Cláusula Sétima do Convênio ICMS nº 142/18 (que revogou o convênio ICMS 52/17), conforme destacado pela própria Impugnante.

Cabe esclarecer que, para verificação dessa vinculação ao respectivo capítulo, deve ser considerado se a mercadoria pode se enquadrar no grupo de que trata o título do capítulo da Parte 2 do Anexo XV referido, independentemente do efetivo uso que venha a lhe ser dado pelo consumidor final.

Equivale dizer que, para o produto se enquadrar, por exemplo, no Capítulo 10 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, além das demais formalidades já indicadas, deve ser passível de utilização no setor de materiais de construção e congêneres, mesmo que seja dada destinação diversa a ele.

Nesse caso, aplica-se, inclusive, a responsabilidade por substituição tributária prevista no § 2º do art. 12 da mesma Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, cujo dispositivo fundamenta o presente trabalho, conforme já transcrito anteriormente.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Analisando as mercadorias objeto de autuação descritas nas NCMs 8504.3300 e 8504.3400, em relação às quais a Defesa afirma que estão expressamente excluídas do regime de ST, conforme descrição constante do item 2 do Anexo Único do Protocolo ICMS nº 39/09, observa-se que o Fisco refuta tais alegações, demonstrando que “*realmente estão excluídas do CEST (código especificador da Substituição Tributária) 21.036.00, entretanto constam expressamente no CEST 12.001.00, abaixo transcrito (Capítulo 12 do Anexo XV do RICMS/02 - Material elétrico)*” (grifou-se). Confira-se:

RICMS/02

Anexo XV

Parte 2

Capítulo 12 (MATERIAIS ELÉTRICOS)

12.MATERIAIS ELÉTRICOS				
Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária:				
<b>12.1 Interno e</b> nas seguintes unidades da Federação: Paraná (Protocolo ICMS 198/09), Rio de Janeiro (Protocolo ICMS 198/09), Rio Grande do Sul (Protocolo ICMS 198/09), Santa Catarina (Protocolo ICMS 198/09) e <b>São Paulo (Protocolo ICMS 39/09)</b> .				
12.2 Interno e na seguinte unidade da Federação: Distrito Federal (Protocolo ICMS 18/11)				
ITEM	CEST	NBM/SH	DESCRIÇÃO	ÂMBITO DE APLICAÇÃO
1.0	12.001.00	8504	Transformadores, bobinas de reatância e de auto indução, <b><u>inclusive</u></b> os transformadores de potência superior a 16 KVA, <b><u>classificados nas posições 8504.33.00 e 8504.34.00;</u></b> exceto os demais transformadores da subposição 8504.3, os reatores para lâmpadas elétricas de descarga classificados no código 8504.10.00, os carregadores de acumuladores do	<b><u>12.1</u></b>

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

			código 8504.40.10, os equipamentos de alimentação ininterrupta de energia (UPS ou "no break"), no código 8504.40.40 e os de uso automotivo	
--	--	--	--	--

(destacou-se)

Assim, diante da constatação de que tais mercadorias se encontram incluídas em um dos códigos da NBM/SH relacionados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, integrando a respectiva descrição, o Fisco concluiu que elas estão submetidas ao regime de substituição tributária, sendo a Autuada a responsável pelo recolhimento do ICMS/DIFAL devido nas operações interestaduais de tais produtos destinados a uso/consumo/ativo imobilizado de contribuintes mineiros.

Para melhor análise da situação, cumpre observar que tais produtos se encontram relacionados no Convênio ICMS nº 92/15 e posteriores (52/17 e 142/18 - atualmente vigente), que dispõem, dentro da vigência de cada um, sobre as normas gerais a serem aplicadas aos regimes de substituição tributária instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os estados e o Distrito Federal.

Neste ponto, cumpre destacar o disposto na Orientação Tributária DOLT/SUTRI nº 001/2016, a qual pode ser encontrada no endereço eletrônico [https://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/orientacao//orientacao\\_001\\_2016.pdf](https://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/orientacao//orientacao_001_2016.pdf), quando esclarece que a lista de mercadorias e bens constantes dos anexos do Convênio ICMS nº 92/15 é **autorizativa** e, portanto, a efetiva sujeição ao regime de substituição tributária dependerá da existência de convênio ou protocolo firmado pelos estados e o Distrito Federal no que tange às operações interestaduais, e da legislação de cada ente, em relação às operações internas.

Destaca-se, também, que, de acordo com os Convênios ICMS nºs 81/93, 52/17 e 142/18, o sujeito passivo por substituição é aquele definido como tal no protocolo ou convênio que trata do regime de substituição tributária aplicável à mercadoria, o qual deve ainda observar as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria.

Importa recordar o disposto no § 3º do art. 22 da Lei nº 6.763/75, já transcrito anteriormente, quando afirma que, “*caso o responsável esteja situado em outra unidade da Federação, a substituição **dependerá** de acordo entre os Estados envolvidos*”. (destacou-se)

Vale relembrar, também, que a sujeição de determinado produto ao regime da substituição tributária relativamente às operações subsequentes depende do cumprimento de três requisitos cumulativos, quais sejam: estar corretamente classificado em um dos códigos da NBM/SH relacionados na Parte 2 do Anexo XV do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02, integrar a respectiva descrição e ter o âmbito de aplicação diferente de “Inaplicabilidade da substituição tributária”.

Ressalta-se que o estado de Minas Gerais, por meio do Decreto nº 46.931/15, que alterou a Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, especificou, dentre as mercadorias passíveis de sujeição ao regime da substituição tributária, quais mercadorias estão, efetivamente, submetidas a este regime em âmbito interno e interestadual, conforme os códigos apostos na coluna denominada “Âmbito de Aplicação”.

Nesse sentido, a legislação tributária mineira determina a aplicação da substituição tributária em relação aos produtos em análise (NCMs 8504.3300 e 8504.3400), de acordo com o Item 1.0 do Capítulo 12 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, citado pelo Fisco, observado seu âmbito de aplicação.

Diante disso, verifica-se que o âmbito de aplicação da substituição tributária para esses produtos em questão corresponde a “12.1 - **Interno e nas seguintes unidades da Federação: Paraná (Protocolo ICMS 198/09), Rio de Janeiro (Protocolo ICMS 198/09), Rio Grande do Sul (Protocolo ICMS 198/09), Santa Catarina (Protocolo ICMS 198/09) e São Paulo (Protocolo ICMS 39/09)**”.

Analisando, então, o protocolo específico ao caso, acordado entre os estados de São Paulo e Minas Gerais, ou seja, Protocolo ICMS nº 39/09, verifica-se que, de fato, como defendido pela Impugnante, o item 2 do Anexo Único do citado protocolo excetua os produtos em exame da relação de mercadorias para as quais fica atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS nas operações interestaduais, inclusive em relação ao diferencial de alíquota:

### Protocolo ICMS nº 39/09

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 ao Estado de Minas Gerais ou ao Estado de São Paulo, 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 subseqüentes.

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se também à diferença entre a alíquota interna e a interestadual sobre a base de cálculo da operação própria, incluídos, quando for o caso, os valores de frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, na hipótese de entrada decorrente de operação interestadual, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

ANEXO ÚNICO

ITEM	NBM/SH	DESCRIÇÃO
1.	8413.70.10	Eletrobombas submersíveis
		Transformadores, conversores, retificadores, bobinas de reatância e de auto indução, <b>exceto os transformadores de potência superior a 16 KVA, classificados nas subposições 8504.33.00 e 8504.34.00</b> , os da subposição 8504.3, os reatores para lâmpadas elétricas de descarga classificados na subposição 8504.10.00, os carregadores de acumuladores NCM 8504.40.10, os equipamentos de alimentação ininterrupta de energia (UPS ou “no break”), subposição 8504.40.40 e os produtos de uso automotivo.
2.	85.04	

Diante disso, conclui-se que os produtos em questão são sujeitos à substituição tributária, nos termos do Item 1.0 do Capítulo 12 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, contudo, apenas no âmbito interno, cuja responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido, inclusive em relação ao diferencial de alíquota, é do destinatário, no momento da entrada da mercadoria no estado de Minas Gerais.

**Assim, devem ser excluídas as exigências fiscais relativas aos produtos descritos nas NCMs 8504.3300 e 8504.3400, tendo em vista que não cabe referido recolhimento à Autuada, nos termos do Protocolo ICMS nº 39/09 firmado entre os estados de Minas Gerais e de São Paulo.**

No que tange à mercadoria enquadrada na NCM 8414.9020, descrita na Nota Fiscal nº 150634, de 26/07/17, como “Filtro Ar”, a Impugnante reclama que ela não se encontra abrangida pelo Protocolo ICMS nº 31/09.

O Fisco, por seu turno, relata que, de acordo com os dados registrados pela empresa, a Contribuinte enquadrou a mercadoria em questão no código CEST 21.089.00, que corresponde à descrição “Ventiladores de uso agrícola” de NCM 8414.59.90, cujos dados não são condizentes com a descrição e a NCM lançadas no documento fiscal (“Filtro Ar” - NCM 8414.9020).

Analisando o RICMS/02, o Fisco verificou que a mercadoria classificada na NCM 8414.9020 está listada no item 91.0 do Capítulo 21 da Parte 2 do Anexo XV (âmbito de aplicação 21.1 - Protocolo ICMS nº 31/09 - “Produtos Eletrônicos”), correspondente ao CEST 21.091.00, cuja descrição é “Partes de ventiladores ou coifas aspirantes”, a qual se amolda perfeitamente à mercadoria descrita na nota fiscal:

RICMS/02

Anexo XV

Parte 2

Capítulo 21 (PRODUTOS ELETRÔNICOS, ELETROELETRÔNICOS E ELETRODOMÉSTICOS)

Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária:

21.1 **Interno e** nas seguintes unidades da Federação: Amapá (Protocolo 192/09), Mato Grosso

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Protocolo ICMS 192/09), Paraná (Protocolo ICMS 192/09), Rio de Janeiro (Protocolo ICMS 192/09), Rio Grande do Sul (Protocolo ICMS 192/09), Santa Catarina (Protocolos ICMS 192/09) e **São Paulo (Protocolo ICMS 31/09)**.

ITEM	CEST	NBM/SH	DESCRIÇÃO	ÂMBITO DE APLICAÇÃO
91.0	21.091.00	8414.90.20	Partes de ventiladores ou coifas aspirantes	21.1

(destacou-se)

Portanto, considerando que a mercadoria enquadrada na NCM 8414.9020 encontra-se claramente relacionada na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, o Fisco exigiu o ICMS/DIFAL nas operações interestaduais de tais produtos remetidos pela Autuada e destinados a uso/consumo/ativo immobilizado de contribuintes mineiros.

Na mesma linha da análise efetuada em relação ao item anterior, verifica-se que o âmbito de aplicação da ST sobre as mercadorias enquadradas na NCM 8414.9020 corresponde a “21.1 **Interno e nas seguintes unidades da Federação: Amapá (Protocolo 192/09), Mato Grosso (Protocolo ICMS 192/09), Paraná (Protocolo ICMS 192/09), Rio de Janeiro (Protocolo ICMS 192/09), Rio Grande do Sul (Protocolo ICMS 192/09), Santa Catarina (Protocolos ICMS 192/09) e São Paulo (Protocolo ICMS 31/09)**”.

Consultando, então, o Protocolo ICMS nº 31/09, que define o sujeito passivo por substituição nas operações interestaduais entre os estados de São Paulo e Minas Gerais, observa-se que, ao contrário do alegado pela Defesa, ele abrange, sim, a mercadoria de NCM 8414.9020, cuja descrição é “*Partes de ventiladores ou coifas aspirantes*”, a qual foi inserida no citado protocolo pelo Protocolo ICMS nº 31/15. Confira-se:

PROTOCOLO ICMS 31, DE 10 DE ABRIL DE 2015

Publicado no DOU de 14.04.15, pelo Despacho 72/15.

**Altera o Protocolo ICMS 31/09**, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos.

Os Estados de Minas Gerais e de São Paulo, neste ato representados pelos seus respectivos Secretários de Fazenda ou Receita, considerando o disposto nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) e no art. 9º da Lei Complementar nº 87/96, de 13 de setembro de 1996, e o disposto nos Convênios ICMS 81/93, de 10 de setembro de 1993, e 70/97,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de 25 de julho de 1997, resolvem celebrar o seguinte

P R O T O C O L O

(...)

Cláusula segunda Ficam acrescentados os itens 80 a 96 ao Anexo Único do Protocolo ICMS 31/09.

“

ITEM	Código NCM/SH	DESCRIÇÃO
(...)	(...)	(...)
<b>82</b>	<b>8414.90.20</b>	<b>Partes de ventiladores ou coifas aspirantes</b>

(destacou-se)

Verifica-se, assim, que se encontram corretas as exigências fiscais relativas às mercadorias de NCM 8414.9020, com fulcro na legislação transcrita, especialmente no Protocolo ICMS nº 31/09, o qual atribuiu ao estabelecimento remetente (Autuada), na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS nas operações interestaduais, inclusive em relação ao diferencial de alíquota.

Quanto à alegação da Impugnante de que a mercadoria classificada na NCM 7413.0000 não está expressamente prevista no Protocolo ICMS nº 32/09, a exemplo da Nota Fiscal nº 133772, o Fisco alega que, na verdade, referido produto está previsto no Capítulo 12 (materiais elétricos) da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, com o CEST 12.006.00, descrito como “cabos, tranças e semelhantes, de cobre”:

RICMS/02

Anexo XV

Parte 2

Capítulo 12 (Materiais Elétricos)

Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária:

12.1 **Interno e** nas seguintes unidades da Federação: Paraná (Protocolo ICMS 198/09), Rio de Janeiro (Protocolo ICMS 198/09), Rio Grande do Sul (Protocolo ICMS 198/09), Santa Catarina (Protocolo ICMS 198/09) e **São Paulo (Protocolo ICMS 39/09)**.

12.2 Interno e na seguinte unidade da Federação: Distrito Federal (Protocolo ICMS 18/11)

ITEM	CEST	NBM/SH	DESCRIÇÃO	ÂMBITO DE APLICAÇÃO
6.0	<b>12.006.00</b>	<b>7413.00.00</b>	Cabos,	<b>12.1</b>

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

			tranças e semelhantes, de cobre, não isolados para usos elétricos, exceto os de uso automotivo	<b>12.2</b>
--	--	--	--	-------------

(destacou-se)

O Fisco acrescenta que a Nota Fiscal nº 133772, de 06/07/16, citada pela Defesa, consta a mercadoria descrita como “cabo de *cu* 35 mm<sup>2</sup>”, sendo que a sigla “*cu*” simboliza o metal cobre, o que demonstra que esse produto condiz com o item de mercadoria previsto no Anexo XV do RICMS/02, restando, portanto, adequada a exigência fiscal.

Contudo, conforme já registrado anteriormente, para o perfeito enquadramento da Autuada como responsável pelo recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, inclusive em relação ao ICMS/DIFAL, necessária a verificação quanto ao âmbito de aplicação da ST sobre as mercadorias enquadradas na NCM 7413.0000, que, no presente caso, corresponde a:

Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária:

12.1 - Interno e nas seguintes unidades da Federação: Paraná (Protocolo ICMS 198/09), Rio de Janeiro (Protocolo ICMS 198/09), Rio Grande do Sul (Protocolo ICMS 198/09), Santa Catarina (Protocolo ICMS 198/09) e São Paulo (Protocolo ICMS 39/09).

12.2 Interno e na seguinte unidade da Federação: Distrito Federal (Protocolo ICMS 18/11).

Assim, verificando o protocolo específico ao caso, acordado entre os estados de São Paulo e Minas Gerais, ou seja, Protocolo ICMS nº 39/09, observa-se claramente que a mercadoria em exame, de NCM 7413.0000, encontra-se descrita no item 22 do Anexo Único:

**Protocolo ICMS nº 39/09**

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 ao Estado de Minas Gerais ou ao Estado de São Paulo, 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 subseqüentes.

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se também à diferença entre a alíquota interna e a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

interestadual sobre a base de cálculo da operação própria, incluídos, quando for o caso, os valores de frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, na hipótese de entrada decorrente de operação interestadual, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente.

(...)

### ANEXO ÚNICO

ITEM	NBM/SH	DESCRIÇÃO
22.	7413.00.00	Cabos, tranças e semelhantes, de cobre, não isolados para usos elétricos - exceto para uso automotivo

Dessa forma, restam corretas as exigências fiscais relativas às mercadorias de NCM 7413.0000, com fulcro na legislação transcrita, especialmente no Protocolo ICMS nº 39/09, o qual atribuiu ao estabelecimento remetente (Autuada), na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS nas operações interestaduais, inclusive em relação ao diferencial de alíquota.

No tocante à mercadoria classificada na NCM 8414.5990, a Impugnante afirma que se trata de produto constante do Protocolo ICMS nº 41/08, relativo a autopeças, cujo segmento é diferente daquele em que atua (setor de transmissão de energia elétrica).

O Fisco, por sua vez, observa que, nas Notas Fiscais nºs 148902, de 14/06/17, e 180955, de 04/06/19, em que constam referida mercadoria de NCM 8414.5990, a Contribuinte indicou em seus registros, respectivamente, os CEST 21.086.00 e 21.088.00, que se encontram relacionados no Capítulo 21 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, correspondendo a “*Antenas próprias para telefones celulares portáteis, exceto as telescópicas*”, de NCM 8517.7021, e “*Ventiladores, exceto os de uso agrícola*”, de NCM 8414.5.

Analisando ainda citado Capítulo 21, o Fisco notou que o item 89.0 corresponde à NCM 8414.5990, indicada pela empresa nos documentos fiscais, cuja descrição é “*Ventiladores de uso agrícola*”.

Considerando que as mercadorias descritas nas citadas notas fiscais se referem a “*INSUFLADOR 30CM DIAM CA220V*” e “*MOTO VENTILADOR 12A 4EM 78 GK*”, e tendo em vista a atividade dos destinatários das notas fiscais em questão, Belo Monte Transmissora de Energia SPESA e CSN Mineração SA, o Fisco concluiu que não se trata de produtos de uso agrícola.

Verificou, assim, que tais produtos em análise referem-se a ventiladores constantes do item 88.0 do Capítulo 21 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, classificados na NCM 8414.5:

RICMS/02

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

Anexo XV

Parte 2

Capítulo 21 (PRODUTOS ELETRÔNICOS, ELETROELETRÔNICOS E ELETRODOMÉSTICOS)

Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária:

21.1 **Interno e** nas seguintes unidades da Federação: Amapá (Protocolo 192/09), Mato Grosso (Protocolo ICMS 192/09), Paraná (Protocolo ICMS 192/09), Rio de Janeiro (Protocolo ICMS 192/09), Rio Grande do Sul (Protocolo ICMS 192/09), Santa Catarina (Protocolos ICMS 192/09) e **São Paulo (Protocolo ICMS 31/09)**.

ITEM	CEST	NBM/SH	DESCRIÇÃO	ÂMBITO DE APLICAÇÃO
88.0	21.088.00	<b><u>8414.5</u></b>	Ventiladores, exceto os de uso agrícola	<b><u>21.1</u></b>

(destacou-se)

Portanto, considerando que a mercadoria enquadrada na NCM 8414.5 encontra-se relacionada na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, o Fisco exigiu o ICMS/DIFAL nas operações interestaduais de tais produtos remetidos pela Autuada e destinados a uso/consumo/ativo imobilizado de contribuintes mineiros.

Observa-se que o âmbito de aplicação da ST sobre as mercadorias enquadradas na NCM 8414.5 é “21.1 **Interno e** nas seguintes unidades da Federação: Amapá (Protocolo 192/09), Mato Grosso (Protocolo ICMS 192/09), Paraná (Protocolo ICMS 192/09), Rio de Janeiro (Protocolo ICMS 192/09), Rio Grande do Sul (Protocolo ICMS 192/09), Santa Catarina (Protocolos ICMS 192/09) e **São Paulo (Protocolo ICMS 31/09)**”.

Dessa forma, consultando o Protocolo ICMS nº 31/09, que define o sujeito passivo por substituição nas operações interestaduais entre os estados de São Paulo e Minas Gerais, nota-se que ele compreende a mercadoria de NCM 8414.5, com a descrição “Ventiladores, exceto os produtos de uso agrícola”, a qual foi acrescida ao referido protocolo pelo Protocolo ICMS nº 31/15. Confira-se:

PROTOCOLO ICMS 31, DE 10 DE ABRIL DE 2015

Publicado no DOU de 14.04.15, pelo Despacho 72/15.

**Altera o Protocolo ICMS 31/09**, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos.

Os Estados de Minas Gerais e de São Paulo, neste ato representados pelos seus respectivos Secretários de Fazenda ou Receita, considerando o disposto nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

e no art. 9º da Lei Complementar nº 87/96, de 13 de setembro de 1996, e o disposto nos Convênios ICMS 81/93, de 10 de setembro de 1993, e 70/97, de 25 de julho de 1997, resolvem celebrar o seguinte

P R O T O C O L O

(...)

Cláusula segunda Ficam acrescentados os itens 80 a 96 ao Anexo Único do Protocolo ICMS 31/09.

“

ITEM	Código NCM/SH	DESCRIÇÃO
<b>80.</b>	<b>8414.5</b>	<b><u>Ventiladores, exceto os produtos de uso agrícola</u></b>

(destacou-se)

Assim, verifica-se que se encontram corretas as exigências fiscais relativas às mercadorias objeto de autuação de NCM 8414.5990, com fulcro na legislação transcrita, especialmente no Protocolo ICMS nº 31/09, o qual atribuiu ao estabelecimento remetente (Autuada), na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS nas operações interestaduais, inclusive em relação ao diferencial de alíquota.

A Impugnante contesta, ainda, as exigências fiscais relativas às mercadorias classificadas nas NCM 8421.9999, 8414.5190, 9025.1990, 3208.1010, 3208.9010 e 8539.3100. Contudo, conforme observado pelo Fisco e de acordo com as planilhas que relacionam todos os produtos objeto de autuação, verifica-se que o presente crédito tributário não abarca tais mercadorias, restando, portanto, prejudicado o questionamento da Defesa.

Também restou prejudicada a análise do argumento da Defesa de que parte das mercadorias objeto de autuação foram destinadas à industrialização (hipótese que seria, talvez, passível de inaplicabilidade da substituição tributária), tendo em vista que tais situações não foram claramente apontadas nos autos. Ressalta-se que esse argumento surgiu apenas na primeira peça impugnatória, deixando de ser reiterado nas outras oportunidades que a Autuada teve para se defender.

O Fisco observou, ainda, que a Autuada *“incluiu, na base de cálculo do ICMS da operação própria, o IPI destacado nas notas fiscais autuadas, o que, por si só, já contradiz a tese defensiva, pois esse imposto não deve compor a referida base de cálculo quando a operação for destinada para comercialização ou industrialização”*, nos termos do art. 155, § 2º, inciso XI, da CF, c/c art. 13, § 3º, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75.

Noutra vertente, a Impugnante alega que *“a própria exigência do imposto se mostra contrária à legislação complementar e à Constituição Federal”*.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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 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.

Portanto, 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 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 - 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, verifica-se que a base de cálculo apurada pelo Fisco, ao contrário do alegado pela Impugnante, encontra-se nos termos da legislação tributária pertinente.

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”*.

Todavia, mais uma vez, não procedem os argumentos da Defesa.

De acordo com todo o arcabouço legal já transcrito anteriormente, em relação às mercadorias remanescentes após as exclusões realizadas pela Fiscalização bem como aquelas aqui apontadas, 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.

Pelo exposto, ressalvadas as exclusões citadas, restam corretas as exigências fiscais de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

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)

Contudo, em relação à Multa Isolada, merece reparo o feito fiscal.

Referida infração foi capitulada no art. 55, inciso XXXVII c/c § 2º, inciso I, 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:

(...)

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;

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

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

(...)

(Grifou-se)

Registra-se, no que diz respeito ao limitador da multa isolada, previsto no inciso I do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, utilizado pela Fiscalização, que as multas previstas no referido artigo, ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto **incidente** na operação ou prestação.

Portanto, diante do texto legal acima, é de fundamental importância analisar qual seria o valor do **imposto incidente na operação**, no caso em análise.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No presente ePTA, as exigências se referem à FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA/ DIFAL. Inclusive, consta nos autos, o objeto da auditoria fiscal, da seguinte forma:

Débitos de ICMS/ST devidos ao estado de MG, em operação com mercadorias remetidas a consumidor final, contribuinte do ICMS, para uso, consumo ou imobilizado (diferença de alíquota), não destacados nas NFe emitidas e não informados na GIA/ST (falta de retenção).

Desta forma, como as operações analisadas e o respectivo imposto exigido no presente lançamento, dizem respeito ao ICMS/ST devido a este Estado, referentes ao diferencial de alíquota devido pela remessa a consumidores finais, contribuintes do imposto, são exatamente esses valores que devem servir de referencial para a utilização do limitador da multa isolada, nos termos da legislação mencionada.

Note-se, todavia, que, conforme demonstrativos trazidos aos autos pela Fiscalização, de fato, verifica-se que tal penalidade está sendo exigida no limite de duas vezes o valor do imposto incidente **na operação própria da Autuada**, devido ao estado de origem e não a este Estado, o que, obviamente, não foi objeto de análise desse lançamento.

Embora, para efeito de verificação do limitador da multa isolada, ora em comento, o imposto incidente na operação não se confunda com o imposto exigido no Auto de Infração (e muitas vezes, de fato, esses não coincidam), o que deve ser utilizado como referencial, conforme já dito, são as **operações consideradas para análise da regularidade do cumprimento das obrigações fiscais**, em cada caso.

Portanto, deve ser adequada a multa isolada exigida, a duas vezes o ICMS/DIFAL devido, quando este importar em valor inferior ao adotado pelo Fisco no presente lançamento.

Relativamente, ainda, às multas remanescentes exigidas, vale mencionar que existe amparo legal para coexistência das duas penalidades, 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 do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada.

Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXXVII, da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

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.

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 exatos 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, ressalvadas as exclusões mencionadas.

## 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 202.201.826.891-5 em 18/02/22. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 230/237 e 294/300 e, ainda, excluir as exigências relativas às mercadorias de NCMs 8504.3300 e 8504.3400 e adequar o limitador da multa isolada exigida a duas vezes o ICMS DIFAL devido quando este importar em valor inferior ao adotado pelo Fisco. Na oportunidade, os Conselheiros Cindy Andrade Moraes (Relatora) e Thiago Álvares Feital (Revisor) alteraram o seu voto. 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**