

Acórdão: 25.166/25/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.003991727-24
Impugnação: 40.010158438-31
Impugnante: Promonlogicalis Tecnologia e Participações Ltda.
IE: 001945915.01-44
Proc. S. Passivo: Mauro Henrique Alves Pereira
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. Constatada a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido a título de substituição tributária relativa ao diferencial de alíquota nas remessas interestaduais de mercadorias para uso/consumo ou ativo permanente, destinadas à contribuintes do imposto. Infração caracterizada nos termos do art. 5º, § 1º, item 6 da Lei nº 6.763/75 e art. 12, caput c/c § 2º e art. 13 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75.

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS. Constatada o recolhimento a menor do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (DIFAL), incidente em operações com mercadorias destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto estabelecidos no estado de Minas Gerais. Infração caracterizada nos termos do art. 5º, § 1º, item 11 da Lei nº 6.763/75. Corretas as exigências de ICMS, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO,

A autuação versa sobre a constatação das seguintes irregularidades praticadas pela Autuada:

- retenção/recolhimento a menor do imposto devido a título de substituição tributária correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (ICMS-ST-DIFAL), bem como consignação a menor de sua base de cálculo, no período entre dezembro de 2019 e março de 2021, nas remessas interestaduais de mercadorias para uso/consumo ou ativo permanente, destinadas à contribuintes do imposto.

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

- recolhimento a menor do ICMS, em operações interestaduais, com mercadorias destinadas a consumidores finais, não contribuintes do imposto, localizados no estado de Minas Gerais, relativamente à parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna estabelecida para a mercadoria neste Estado e a alíquota interestadual, bem como consignação a menor de sua base de cálculo, no período de 01/11/19 a 31/12/21.

Exigências do ICMS-DIFAL, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 86/98.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em Manifestação Fiscal de págs. 168/179, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação das seguintes irregularidades praticadas pela Autuada:

- retenção/recolhimento a menor do imposto devido a título de substituição tributária correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (ICMS-ST-DIFAL), bem como consignação a menor de sua base de cálculo, no período entre dezembro de 2019 e março de 2021, nas remessas interestaduais de mercadorias para uso/consumo ou ativo permanente, destinadas à contribuintes do imposto.

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

- recolhimento a menor do ICMS, em operações interestaduais, com mercadorias destinadas a consumidores finais, não contribuintes do imposto, localizados no estado de Minas Gerais, relativamente à parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna estabelecida para a mercadoria neste Estado e a alíquota interestadual, bem como consignação a menor de sua base de cálculo, no período de 01/11/19 a 31/12/21.

Exigências do ICMS-DIFAL, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A matéria decorre do comando constitucional expresso nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição da República de 1988 - CR/88, com as inovações veiculadas pela Emenda Constitucional (EC) nº 87/15.

Com efeito, esse dispositivo constitucional prevê que caberá ao estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, inclusive nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, não contribuinte do imposto.

Confira-se:

CR/88

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

(...)

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

(...)

Nesse sentido, o art. 146, inciso III, alínea “a” da Constituição da República de 1988, dispõe que cabe a lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre a base de cálculo possível dos tributos, inclusive do ICMS. Nesse sentido anote-se:

CR/88

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

(...)

Assim, a Lei Complementar (LC) nº 87/96, para fins da incidência do DIFAL, estabeleceu no seu art. 13, o seguinte:

Lei Complementar nº 87/96

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

(...)

IX - nas hipóteses dos incisos XIII e XV do caput do art. 12 desta Lei Complementar:

a) o valor da operação ou prestação no Estado de origem, para o cálculo do imposto devido a esse Estado;

b) o valor da operação ou prestação no Estado de destino, para o cálculo do imposto devido a esse Estado;

X - nas hipóteses dos incisos XIV e XVI do caput do art. 12 desta Lei Complementar, o valor da operação ou o preço do serviço, para o cálculo do imposto devido ao Estado de origem e ao de destino.

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive nas hipóteses dos incisos V, IX e X do caput deste artigo:

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

(...)

No âmbito da legislação tributária do estado de Minas Gerais, a referida Emenda Constitucional implicou alterações na Lei nº 6.763/75, consoante o disposto no art. 5º, § 1º, itens 1, 6 e 11 da citada lei, a seguir transcrito:

Lei nº 6.763/75

Art. 5º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1º O imposto incide sobre:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1. a operação relativa à circulação de mercadoria, inclusive o fornecimento de alimentação e bebida em bar, restaurante ou estabelecimento similar;

(...)

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

(...)

11) a operação interestadual que destine mercadoria ou bem a consumidor final não contribuinte do imposto, localizado neste Estado, relativamente à parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna estabelecida para a mercadoria neste Estado e a alíquota interestadual;

(...)

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

I - nas operações e prestações internas:

(...)

d) 18% (dezoito por cento):

d.1) nas operações e nas prestações não especificadas na forma das alíneas anteriores;

(...)

§ 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.

(...)

É importante ressaltar a introdução do § 1º-C ao art. 13 da Lei nº 6.763/75, disciplinando expressamente a inclusão do montante do imposto em sua própria base de cálculo (o chamado “cálculo por dentro”) na hipótese dos autos. Examine-se:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

§ 1º-C - Nas hipóteses dos itens 11 e 12 do § 1º do art. 5º, a base de cálculo do imposto é o valor da operação ou prestação, obtida por meio da inclusão do valor do imposto considerando a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria ou serviço.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Regulamento do ICMS em seus arts. 2º, inciso II e XVII, e 43, § 8º, incisos I e II, arts. 19, inciso II e 20, inciso II do Anexo XV, todos do RICMS/02 (replicados nos arts. 3º, incisos III e V e 12, incisos VI e VIII e arts. 20, incisos II e 22, inciso II do Anexo VII, todos do RICMS/23), condensou os comandos legais que dispõem sobre a base de cálculo:

RICMS/02

Art. 2º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

II - na entrada no território do Estado de bem ou mercadoria oriundos de outro Estado adquiridos por contribuinte do imposto e destinados ao seu uso ou consumo ou à integração ao seu ativo imobilizado;

(...)

XVII - da saída, de estabelecimento de contribuinte, de bem ou mercadoria destinados a consumidor final não contribuinte do imposto domiciliado ou estabelecido em outro Estado.

(...)

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - nas hipóteses dos incisos XII e XIII do caput do art. 1º deste Regulamento:

a) para fins do disposto no art. 49 deste Regulamento, ao valor da operação ou prestação será incluído o valor do imposto considerando a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria ou serviço;

b) sobre o valor obtido na forma da alínea "a", será aplicada a alíquota interestadual;

c) sobre o valor obtido na forma da alínea "a", será aplicada a alíquota interna estabelecida para a operação ou prestação a consumidor final neste Estado;

d) o imposto devido corresponderá à diferença positiva entre os valores obtidos na forma das alíneas "c" e "b".

(...)

ANEXO XV

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

(...)

§ 2º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao imposto devido na entrada, em operação interestadual iniciada em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, das mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste Anexo, e destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário.

(...)

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.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

RICMS/23

Art. 3º - A incidência do ICMS sobre as operações relativas à circulação de mercadorias alcança também:

(...)

III - a entrada, no território do Estado, decorrente de operação interestadual, de mercadoria ou bem destinados a estabelecimento de contribuinte, para uso, consumo ou integração ao seu ativo imobilizado, relativamente à parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna estabelecida para a mercadoria neste Estado e a alíquota interestadual;

(...)

V - a operação interestadual que destine mercadoria ou bem a consumidor final não contribuinte do imposto, localizado neste Estado, relativamente à parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna estabelecida para a mercadoria neste Estado e a alíquota interestadual;

(...)

Art. 12 - Salvo disposição diversa prevista neste regulamento, a base de cálculo do ICMS é:

(...)

VI - na entrada, no território do Estado, decorrente de operação interestadual, de mercadoria ou bem destinados a estabelecimento de contribuinte, para uso, consumo ou integração ao seu ativo imobilizado, a que se refere o inciso III do art. 3º deste regulamento, o valor da operação, observado o seguinte:

a) para fins do disposto no art. 18 deste regulamento:

1 - do valor da operação será excluído o valor do imposto correspondente à operação interestadual;

2 - ao valor obtido na forma do item 1 da alínea "a" 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 do item 2 da alínea "a" 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 o item 1 da alínea "a" antes da exclusão do imposto;

(...)

VIII - na operação interestadual que destine mercadoria ou bem a consumidor final não contribuinte do imposto, localizado neste Estado, a que se refere o inciso V do art. 3º deste regulamento, o valor da operação, observado o seguinte:

a) para fins do disposto no art. 18 deste regulamento, no valor da operação 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 alínea "a", será aplicada a alíquota interestadual;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

c) sobre o valor obtido na forma da alínea "a", será aplicada a alíquota interna estabelecida para a operação a consumidor final neste Estado;

d) o imposto devido corresponderá à diferença positiva entre os valores obtidos na forma das alíneas "c" e "b";

(...)

Anexo VII

Art. 12 - O regime de substituição tributária relativo às operações subsequentes aplica-se às mercadorias relacionadas na Parte 2 deste anexo, ressalvadas as hipóteses de inaplicabilidade previstas na referida Parte.

Parágrafo único - O regime de substituição tributária alcança somente as mercadorias constantes dos itens vinculados aos respectivos capítulos nos quais estão inseridas.

Art. 13 - 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.

(...)

§ 3º - 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.

Art. 14 - A responsabilidade prevista no art. 13 desta parte 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.

(...)

Art. 20 - A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

(...)

II - na entrada, em operação interestadual, de mercadorias submetidas ao regime de substituição

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. 22 - 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.

(...)

A metodologia de cálculo encontra-se detalhada no relatório do Auto de Infração e a apuração do imposto devido está demonstrada nas planilhas dos Anexos 1 e 2 do Auto de Infração (págs. 25 e 26).

O valor do imposto devido, mês a mês, encontra-se demonstrado nas planilhas do Anexo 2 (págs. 26) do Auto de Infração, cujas memórias de cálculo se encontram disponíveis nas planilhas "NF-e Contribuinte" e "NF-e não Contribuinte" do Anexo 01 (págs. 25).

A Fiscalização explica que o presente trabalho foi realizado mediante análise de documentos fiscais e extrafiscais, inclusive da escrituração comercial e fiscal; apuração, através de Conclusão Fiscal, quanto ao correto recolhimento do Diferencial de alíquota - DIFAL.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desta forma, procedeu-se à verificação das Notas Fiscais Eletrônicas (NF-es) de saída da autuada, referentes ao período considerado (Anexo 01), análise que permitiu concluir que ocorrera, de fato, o recolhimento a menor do ICMS-DIFAL aos cofres públicos (Anexo 02).

Acrescente-se, quanto à responsabilidade pelo recolhimento do diferencial de alíquota na hipótese ora em análise, que a Lei nº 6.763/75, em seu art. 14, § 3º, inciso II, bem como o RICMS/02 (art. 55, § 6º), RICMS/23 (art. 23 e art. 24, inciso XVII), assim dispõem:

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:

(...)

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.

(...)

RICMS/02

Art. 55. 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.

(...)

§ 6º 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 destinada a contribuinte do imposto situado neste Estado, o destinatário da mercadoria ou bem, inclusive a pessoa enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte;

II - em se tratando de prestação de serviço destinada a contribuinte do imposto situado neste Estado, o destinatário do serviço, exceto a

pessoa enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte;

Efeitos de 1º/01/2016 a 16/06/2016 - Acrescido pelo art. 3º, e vigência estabelecida pelo art. 13, ambos do Dec. nº 46.930, de 30/12/2015:

"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, inclusive a pessoa enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte;

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, inclusive a pessoa enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte estabelecida em outra unidade da Federação."

III - 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, exceto a pessoa enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte estabelecida em outra unidade da Federação.

(...)

RICMS/23

Art. 23 - 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.

Art. 24 - Incluem-se entre os contribuintes do imposto:

(...)

VIII - o remetente da mercadoria ou bem, exceto microempresa ou empresa de pequeno porte estabelecida em outra unidade da Federação, na operação interestadual que destine mercadoria ou bem a consumidor final não contribuinte do imposto, localizado neste Estado, relativamente à parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, na hipótese do inciso V do art. 3º deste regulamento;

(...)

A Impugnante questiona o cálculo realizado pela Fiscalização. Argumenta que da leitura do texto constitucional e da Lei Complementar (LC) nº 87/96, resta claro que para fins da incidência e cobrança do DIFAL, deve-se considerar o valor da operação, devendo o montante do próprio ICMS compor a sua própria base de cálculo, e sobre esse valor aplicar a diferença entre a alíquota interna do estado destinatário e a alíquota interestadual. O resultado dessa operação é o DIFAL que deve ser recolhido para o estado de destino.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Reitera que houve violação às regras constitucionais e legais da Lei Complementar nº 87/96, considerando que o estado de Minas Gerais criou, por meio da Lei nº 6.763/75, nova fórmula de cálculo do DIFAL.

Conclui, apontando que não questiona o cálculo por dentro, mas sim a inovação da base de cálculo trazida no Auto de Infração (AIIM) ao determinar a exclusão do montante do ICMS que compõe a operação interestadual (destacada na nota fiscal), para incluir o valor do montante do ICMS correspondente a aplicação da alíquota interna alterando, assim, o valor da própria nota fiscal.

Cita legislações e jurisprudência que corroboram o seu entendimento.

Entretanto, sem razão a Impugnante.

As normas questionadas simplesmente descreveram a forma de cálculo a ser seguida, em conformidade com a legislação que lhe é superior, notadamente a Constituição Federal e a Lei Complementar nº 87/96.

Após a Emenda Constitucional nº 87/15, ou seja, a partir de 2016, as unidades federadas passaram a fazer uso da prerrogativa estabelecida desde a redação original da Lei Complementar Federal nº 87/96, de que o ICMS integra sua própria base de cálculo, ou seja, passaram a adotar o chamado cálculo “por dentro”, tanto em relação ao DIFAL a consumidor final não contribuinte, como em relação ao DIFAL a consumidor final contribuinte (até então, a cobrança do DIFAL era feita usando-se a técnica do cálculo “por fora”, apenas se considerando a alíquota interestadual embutida).

A legislação tributária prevê que o cálculo do ICMS/DIFAL e ICMS/ST/DIFAL, se dá com a inclusão do valor do imposto, utilizando a alíquota interna a consumidor final para a mercadoria, na sua base de cálculo, e sobre o valor obtido, se aplique, então, a referida alíquota, nos termos dos dispositivos supramencionados, o que não foi observado pela Autuada.

Registre-se que o lançamento observou as regras contidas no art. 43, § 8º, inciso II, do RICMS/02 (replicado no art. 12, inciso VIII, alíneas “a”, “b”, “c”, “d” do RICMS/23), que disciplina a forma de cálculo do diferencial de alíquota.

No caso de entrada de mercadorias no estabelecimento, destinada a uso/consumo/imobilizado e oriunda de outra unidade da Federação, necessário se faz o recolhimento do diferencial de alíquotas sobre essas operações, na forma do disposto no art. 5º, § 1º, itens 1, 6 e 11, art. 6º, inciso II, art. 12, § 1º e art. 13, § 1º-A, todos da Lei nº 6.763/75, bem como no art. 1º, inciso VII, art. 43, § 8º e art. 49, ambos do RICMS/02 e correspondentes no RICMS/23.

No presente caso, ficou demonstrado que a Impugnante fez um recolhimento a menor referente ao ICMS/DIFAL em função da sistemática de cálculo utilizada para a obtenção do valor devido, uma vez que, não foi observado o art. 43, § 8º, incisos I e II do RICMS/02 correspondente aos art. 3º, incisos III e V art. 12, incisos VI e VIII do RICMS/23, sendo a base de cálculo do imposto calculada erroneamente.

Desta feita, corretamente agiu o Fisco em exigir a diferença retida e recolhida a menor.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em relação às multas aplicadas, alega a Impugnante a ocorrência de *bis in idem* e que as penalidades extrapolam os limites estabelecidos em princípios constitucionais, possuindo caráter confiscatório.

Contudo, não cabe razão à Defesa.

Com efeito, a Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75, refere-se ao descumprimento de obrigação principal, exigida em razão da falta de recolhimento tempestivo do ICMS.

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;

(...)

Já a Multa Isolada, prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei 6.763/75, foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória, isto é, por consignar em documento fiscal valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, conforme abaixo:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

(...)

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

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

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

(...)

Cumprir registrar, que conforme Relatório Fiscal (págs. 21/23 dos autos), o valor da Multa Isolada capitulada na alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei 6.763/75, exigida na presente autuação, não excede, está aquém de seu limitador máximo previsto no § 2º, inciso I do citado art. 55.

Vê-se, portanto, que são infrações distintas, com fatos geradores diversos, relativamente a descumprimento de obrigação principal e de obrigação acessória.

Vale ressaltar que as multas aplicadas foram quantificadas em estrita observância aos parâmetros definidos pelo legislador primário, assim, em perfeita consonância com o disposto na Lei nº 6.763/75.

Ante o descumprimento da obrigação tributária, corretas as exigências fiscais constituídas pela diferença entre o ICMS/ST efetivamente devido e o retido/recolhido pela Impugnante, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I e no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Diante disso, não se vislumbra a ocorrência do *bis in idem* apontado pela Defesa em relação às penalidades exigidas pelo Fisco.

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

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Assim, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências do Auto de Infração em comento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além das signatárias, as Conselheiras Mellissa Freitas Ribeiro (Revisora) e Cássia Adriana de Lima Rodrigues.

Sala das Sessões, 25 de fevereiro de 2025.

**Emmanuelle Christie Oliveira Nunes
Relatora**

**Cindy Andrade Moraes
Presidente**

CCMG

CSP