

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	24.133/22/1ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.002246396-15	
Impugnação:	40.010153679-75	
Impugnante:	Integralmed Comércio e Produtos Ltda	
	CNPJ: 06.256565/0002-00	
Coobrigado:	Pierre Souza da Silva	
	CPF: 001.904.327-99	
Proc. S. Passivo:	Alan Medina Nunes/Outro(s)	
Origem:	DF/Extrema	

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SÓCIO – COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO. O sócio-administrador responde pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, por força do art. 135, inciso III do CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

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

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS, no período de 01/01/17 a 31/12/19, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (ICMS/DIFAL), incidente em operações interestaduais com mercadorias destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, estabelecidos no estado de Minas Gerais.

A presente cobrança é devida em decorrência do que dispõe o art. 155, § 2º, incisos VII e VIII, da Constituição da República, c/c art. 5º, § 1º, item 11, da Lei nº 6.763/75.

Exige-se o ICMS/DIFAL e a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, por descumprimento da obrigação principal de recolher o imposto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O sócio-administrador da Autuada, Sr. Pierre Souza da Silva, CPF 001.904.327-99, foi incluído como Coobrigado no polo passivo, pela prática de atos com infração à Lei (não efetuar o recolhimento do imposto/DIFAL destacado na nota fiscal ao estado de Minas Gerais), nos termos art.135, inciso III, do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta Impugnação, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, às fls. 28/68, alegando em apertada síntese que:

- é empresa que desenvolve a atividade de comercialização de medicamentos especiais e de custo elevado, destinados ao tratamento de comorbidades crônicas, raras e/ou complexas, e que não são disponíveis para venda nas farmácias e drogarias convencionais;

- comercializa esses medicamentos especiais tanto para pessoa jurídica, quanto diretamente para pessoas físicas;

- há cobrança de DIFAL em operações que não são destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, bem como a ausência de documentos comprobatórios;

- o Auto de Infração contém nulidades e improcedências, em desconformidade com a realidade dos autos, com a legislação tributária e com a jurisprudência e, ainda, por não atender aos requisitos do art. 142, do CTN, uma vez que não identificou o fato gerador e nem determinou com exatidão a matéria tributável;

- o Auto de Infração é improcedente em virtude de a Fiscal Autuante ter exigido tributo sobre medicamentos abrangidos pelas isenções concedidas pelo Convênio ICMS nº 162/94 (medicamentos para câncer) e pelo Convênio ICMS nº 87/02 (aquisição de medicamentos para a administração pública) e pelos incentivos tributários concedidos ao fornecimento de medicamentos destinados a portadores de doenças renais crônicas e os concedidos pelo Convênio ICMS nº 140/01;

- o AI é improcedente tendo em vista que o ICMS/DIFAL é devido em operações de circulação de mercadorias destinadas a consumidor final, o que não teria ocorrido no caso dos autos, considerando que há hospitais adquirentes, que seriam intermediários na revenda de medicamentos;

- destaca que a exigência do ICMS/DIFAL foi considerada inconstitucional até que seja regulamentada por lei complementar, conforme assentado em sede de repercussão geral no RE nº 1287019;

- não há que se falar em cobrança do DIFAL em operações interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes do ICMS, até o cumprimento da condição e do prazo previsto no § 4º, do art. 24-A, da Lei Complementar nº 87;

- teria havido cerceamento de defesa da Impugnante, com afronta ao contraditório e à ampla defesa, e que não teria identificado quais condutas da empresa teriam sido classificadas como infração, uma vez que no AI não consta indicação expressa dos dispositivos que teriam sido violados;

- o Fiscal não identificou a materialização da hipótese de incidência do ICMS, tendo apenas presumido sua ocorrência.

Sob tais argumentos, a Impugnante requer seja reconhecida a improcedência do AI.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização apresenta sua Manifestação Fiscal às fls. 88/106, com os seguintes argumentos:

- a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, tendo apresentado impugnação que aborda todos os aspectos relacionados com a situação objeto da autuação, pelo que não teria ocorrido qualquer prejuízo ao exercício da ampla defesa e do contraditório;

- os documentos que comprovam as irregularidades são as notas fiscais de saída emitidas pela Autuada, que estão em poder dela e a planilha elaborada pelo Fisco, em arquivo Excel, relaciona todas as notas fiscais utilizadas nas respectivas apurações de irregularidades, demonstram a apuração do crédito tributário, com os dados utilizados nos cálculos, não havendo nenhuma nulidade que possa acarretar o cancelamento do Auto de Infração;

- os Estados e o Distrito Federal editaram o Convênio ICMS nº 93/15, para uniformizar os procedimentos a serem observados nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS;

- nos termos do art. 155, § 2º, inciso VIII, alínea “b” da CF/88, o remetente é o responsável pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

- conforme a cláusula primeira, § 1º, inciso I, e § 3º, do Convênio ICMS nº 118, de 16/12/11, a fruição do benefício da isenção fica condicionada ao cumprimento, pelos contribuintes, das obrigações instituídas na legislação estadual;

- a obrigatoriedade de demonstrar em cada nota fiscal a dedução do ICMS dispensado na operação advém do disposto no § 3º da cláusula primeira do Convênio ICMS nº 162/94;

- o benefício da isenção somente se aplica na hipótese de o remetente deduzir do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto dispensado na operação, com indicação expressa no documento fiscal que acobertar a operação;

- não sendo cumpridos os requisitos implementados para reduzir o preço das mercadorias descritas na norma, não há que se falar em isenção do ICMS/DIFAL na operação;

- não havendo isenção nas operações, torna-se devida a exigência do DIFAL pelo remetente em operação interestadual destinada a consumidor final, nos termos do art. 55, § 6º, inciso III do RICMS/02.

- a base de cálculo utilizada pela Fiscalização observou a legislação pertinente, conforme § 8º, do art. 43, do RICMS/02;

- sobre o RE 1287019/DF, com repercussão geral reconhecida, destaca que, no caso, não tendo sido impetrado o mandado de segurança em data anterior, os efeitos do julgado em repercussão geral não se aplicam de forma imediata, sendo que na modulação dos efeitos, fica definido que a inconstitucionalidade da cobrança teria efeito a partir de 2022;

- as assertivas de inconstitucionalidade trazidas pela Defesa não se aplicam ao caso, sendo que os valores exigidos são decorrentes de disposição expressa em lei e a atividade do fiscal é plenamente vinculada, conforme art. 142 do CTN;

- conforme art. 110, I, do RPTA, não cabe, no âmbito administrativo, discutir sobre eventual inconstitucionalidade ou negar aplicação de ato normativo;

- a multa de revalidação objetiva coibir a inadimplência, tendo por escopo garantir a inteireza da ordem jurídica tributária, dizendo ser correta a aplicação da penalidade, fundamentada no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75, decorrente do não cumprimento, pela Impugnante, de obrigação principal de efetuar o recolhimento do tributo devido;

- a incidência dos juros sobre as multas está prevista na Resolução nº 2.880/97.

Sob tais argumentos, pugna pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

Aduz que o Auto de Infração não atende aos requisitos do art. 142, do CTN, uma vez que não identificou o fato gerador e nem determinou com exatidão a matéria tributável, e destaca que não teriam sido colacionadas, aos autos, as provas que fundamentam a autuação.

Afirma que teria havido cerceamento de defesa, com afronta ao contraditório e à ampla defesa, e que não teriam sido identificadas quais condutas da empresa foram classificadas como infração, uma vez que do AI não consta indicação expressa dos dispositivos violados.

Argumenta que, no AI, o Fiscal não identificou a materialização da hipótese de incidência do ICMS, tendo apenas presumido sua ocorrência.

Alega cerceamento de defesa, em razão de suposta não apresentação de documentos comprobatórios obrigatórios ao Auto de Infração, para demonstrar as afirmações apresentadas pela Fiscalização.

Sustenta que o AI é nulo por inexistir fundamentação e por violar o direito da Contribuinte ao contraditório e à ampla defesa. Defende que o AI não teria elementos suficientes para se determinar com segurança a natureza da infração arguida.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois 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), estabelecido 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.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

Ressalte-se que a apuração fiscal se baseou em notas fiscais eletrônicas de saída da Contribuinte, emitidas pela Autuada, sendo que a planilha elaborada pela Fiscalização relaciona todas as notas fiscais utilizadas nas respectivas apurações de irregularidades, demonstrando a apuração do crédito tributário, com os dados utilizados nos cálculos, tendo sido apurado o imposto devido e a multa aplicada, conforme descrito no Relatório Fiscal.

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

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS, no período de 01/01/17 a 31/12/19, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (ICMS/DIFAL), incidente em operações interestaduais com mercadorias destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, estabelecidos no estado de Minas Gerais.

Exige-se o ICMS/DIFAL e a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, por descumprimento da obrigação principal de recolher o imposto.

A matéria decorre do comando constitucional expresso no art. 155, incisos VII e VIII do § 2º, da Constituição Federal de 1988, com as modificações trazidas pela Emenda Constitucional 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

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;

a) (revogada);

b) (revogada);

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;

(...)

Diante disso, os estados e o Distrito Federal editaram o Convênio ICMS nº 93/15, posteriormente alterado pelo Convênio ICMS nº 152/15, no sentido de uniformizar os procedimentos a serem observados nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS.

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, item 11, 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

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:

(...)

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. 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.

(...)

Como não poderia deixar de ser, o Regulamento do ICMS (RICMS/02), em seus arts. 1º, inciso XII, e 43, § 8º, inciso II, cuidou de adensar tais comandos legais, fazendo-o nos seguintes termos:

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:

(...)

XII - 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. 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:

(...)

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".

Quanto à responsabilidade pelo recolhimento do diferencial de alíquota na hipótese ora em análise, o art. 14, §3º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, bem como o art. 55, §6º, do RICMS/02, 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

Consoante se depreende das normas supratranscritas, resulta evidente o intuito de promover a repartição da arrecadação tributária incidente nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS.

Assim, tal como sempre ocorreu nas transações interestaduais envolvendo contribuintes do imposto, aprovou ao legislador determinar também a repartição, entre os estados de origem e de destino, da receita tributária relativa às operações e prestações cujo destinatário/tomador caracterize-se como não contribuinte do ICMS.

Vale destacar que, apesar de a proposta que veio a resultar na Emenda Constitucional nº 87/15 ter ficado conhecida como “PEC do Comércio Eletrônico”, enquadram-se no campo de aplicação da *novel* regra constitucional tanto as operações interestaduais firmadas no âmbito do chamado comércio eletrônico, como também as aquisições interestaduais efetuadas por entidades governamentais, por empresas prestadoras de serviços tributadas por meio do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN (v.g., empresas de construção civil, hospitais, etc), bem como por pessoas físicas; enfim, por qualquer destinatário que não se caracterize como contribuinte do ICMS.

A Impugnante afirma que não foi considerada a isenção concedida pelos Convênios ICMS nºs 162/94 e 87/02 (tratamento de câncer – tratamento de doenças renais – vendas à Administração Pública – aplicabilidade), pela Fiscal Autuante.

Destaque-se que, na isenção, a obrigação tributária surge, porém, a lei dispensa o pagamento do tributo. As isenções são atos normativos que estabelecem de forma negativa, sob a tutela de uma lei, que determinado bem, determinada situação ou determinada pessoa, jurídica ou física, não sejam tributadas.

As isenções condicionadas não alcançam todos os contribuintes ou produtos sujeitos a determinada hipótese de tributação, mas somente aos que preencherem os requisitos determinados na norma que a estabelece, conforme previsto no art. 176 do CTN:

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Observa-se que, de acordo com o disposto na Cláusula Primeira, § 1º, inciso I e § 3º, do Convênio ICMS nº 118, de 16/12/11, que altera o Convênio ICMS nº 162/94, a fruição do benefício da isenção fica condicionada ao cumprimento, pelos contribuintes, das obrigações instituídas na legislação estadual:

Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a conceder isenção do ICMS nas operações com medicamentos usados no tratamento de câncer, relacionados no Anexo Único.

§ 1º A fruição do benefício de que trata este convênio fica condicionada:

I - ao cumprimento, pelos contribuintes, das obrigações instituídas na legislação estadual;

(...)

§ 3º O valor correspondente à isenção do ICMS deverá ser deduzido do preço do respectivo produto, devendo o contribuinte demonstrar a dedução, expressamente, no documento fiscal.

A obrigatoriedade de demonstrar, em cada nota fiscal a dedução do ICMS dispensado na operação, advém do disposto na Cláusula Primeira do § 3º, do Convênio ICMS nº 162/94, balizador do benefício fiscal.

A mesma obrigação se verifica no Convênio ICMS nº 87/02, em sua Cláusula Primeira, § 6º, no qual se fundamenta a isenção do ICMS nas operações com fármacos e medicamentos destinados a órgãos da Administração Pública Direta Federal, Estadual e Municipal.

Cláusula primeira Ficam isentas do ICMS as operações realizadas com os fármacos e medicamentos relacionados no Anexo Único deste convênio destinados a órgãos da Administração Pública Direta e Indireta Federal, Estadual e Municipal e a suas fundações públicas.

(...)

§ 6º O valor correspondente à isenção do ICMS deverá ser deduzido do preço dos respectivos produtos, devendo o contribuinte demonstrar a dedução, expressamente, nas propostas do processo licitatório e nos documentos fiscais.

O Código Tributário Nacional - CTN, por sua vez, no art. 111, determina que a legislação tributária que disponha sobre isenção deve ser interpretada literalmente, a fim de restringir seu uso tão somente às situações expressas na legislação e com a obediência de todos os seus regramentos e condições:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

(...)

II - outorga de isenção;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Anexo I do RICMS/02, de acordo com o art. 6º da Parte Geral, informa que a isenção se aplica à saída em operação interna e interestadual, dos medicamentos quimioterápicos relacionados na Parte 8 deste Anexo, destinados ao tratamento de câncer (item 87) e nas operações com fármacos e medicamentos relacionados na Parte 15 destinados a órgãos da Administração Pública Direta Federal, Estadual e Municipal e a suas fundações (item 130). Confira-se:

RICMS/02 ANEXO I DAS ISENÇÕES

87 Saída, em operação interna e interestadual, dos medicamentos quimioterápicos relacionados na Parte 8 deste Anexo, destinados ao tratamento de câncer. Indeterminada

87.1 Fica dispensado o estorno do crédito na saída da mercadoria beneficiada com a isenção prevista neste item.

87.2 Para aplicação do benefício, o contribuinte deverá deduzir o valor correspondente à isenção do ICMS do preço do respectivo produto, demonstrando a dedução, expressamente, no documento fiscal.

(...)

130 Operação com os fármacos e medicamentos relacionados na Parte 15 deste Anexo e classificados segundo a NBM/SH (com o sistema de classificação adotado a partir de 1º de janeiro de 1997), destinados a órgãos da Administração Pública Direta e Indireta federal, estadual ou municipal e a suas fundações.

130.4 O valor correspondente à isenção prevista neste item será deduzido do preço dos respectivos produtos, devendo o contribuinte demonstrar a dedução, expressamente, nas propostas do processo licitatório e nos documentos fiscais.

(Grifou-se)

Verifica-se, a partir da legislação supratranscrita, que está expressamente estabelecido que o benefício da isenção somente se aplica se o remetente deduzir, do preço da mercadoria, o valor equivalente ao imposto dispensado na operação, com indicação expressa no documento fiscal que acobertar a operação.

Assim sendo, não há como prevalecer o mencionado benefício fiscal, o que acarreta a necessidade de proceder ao recolhimento do ICMS/DIFAL que deixou de ser destacado nos documentos fiscais. Note-se que não se trata de mera informação, mas de demonstrar a forma como se resulta a dedução no preço da mercadoria.

Depreende-se da norma legal citada que a exigência da demonstração expressa na nota fiscal, do valor do imposto dispensado na operação e a sua dedução do valor total cobrado do destinatário, é um meio de controle do Estado, cujo objetivo é zelar pelo cumprimento da finalidade do benefício, de reduzir realmente o preço da mercadoria e não apenas a carga tributária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, não sendo cumpridos os requisitos acima descritos, implementados com o fim de reduzir o preço das mercadorias descritas na norma, não há que se falar em isenção do ICMS/DIFAL na operação.

Ademais, insta citar o art. 43, § 9º, inciso III, do RICMS/02, que assim dispõe:

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:

(...)

§ 9º Nas hipóteses do § 8º, caso as operações ou prestações interestaduais ou internas estejam alcançadas por isenção ou redução da base de cálculo, para o cálculo do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual devido a este Estado, será observado o seguinte:

(...)

III - caso a operação ou prestação interna a consumidor final neste Estado esteja alcançada por isenção, não será devida a parcela do imposto de que trata este parágrafo.

Observa-se, diante do preceito normativo acima, que a dispensa da parcela devida a título de DIFAL requer, também, a isenção da operação interna a consumidor final, a qual, no caso em análise, também está sujeita ao cumprimento dos requisitos previstos nos Convênios ICMS nºs 87/02 e 162/94.

Dessa forma, não havendo isenção nas operações, torna-se devida a exigência do DIFAL, pelo remetente, em operação interestadual, destinada a consumidor final, nos termos do art. 55, § 6º, inciso III do 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:

(...)

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No presente caso, as condições previstas nos Convênios nº 162/94 e nº 87/02 são claras e devem ser atendidas, sob pena de não fruição do benefício. É importante entender que a isenção é um benefício e não um direito, sendo que a obrigação tributária permanece, estando afastada mediante cumprimento de condicionantes legais. Importante destacar que a Impugnante não cumpriu as normas tributárias, não podendo usufruir do benefício da isenção.

Cumprido mencionar que a base de cálculo utilizada pela Fiscalização, observou a legislação pertinente, conforme art. 43, §8, do RICMS/02.

Outro ponto da controvérsia instaurada neste contencioso administrativo tributário encontra-se delimitada nos termos da justificativa apresentada pela Impugnante, que alega que a exigência do ICMS/DIFAL foi considerada inconstitucional até que venha a regulamentação de lei complementar, conforme assentado em sede de repercussão geral no RE nº 1287019 (*Improcedência – Decisão do STF da Inconstitucionalidade do ICMS-DIFAL para operações de circulação de mercadoria destinada a não contribuinte*).

Em que pesem as alegações da Impugnante, não lhe assiste razão.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal deu provimento ao RE 1287019/DF, com repercussão geral reconhecida, para fixar a seguinte tese (tema 1.093):

A COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA ALUSIVO AO ICMS, CONFORME INTRODUIDO PELA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015, PRESSUPÕE EDIÇÃO DE LEI COMPLEMENTAR VEICULANDO NORMAS GERAIS.

Em se tratando de recurso extraordinário julgado sob o regime da repercussão geral, sua eficácia é considerada *erga omnes* e de observância obrigatória, conforme se extrai do art. 1.035 do CPC, bem como do art. 102, § 3º, da Constituição Federal. Foram modulados os efeitos do julgado vinculante, a fim de produzir eficácia somente a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão do julgamento do Recurso Extraordinário, ou seja, no ano de 2022. Contudo, ficaram ressalvados da modulação dos efeitos as ações judiciais em curso na data do julgamento, que foi concluído em 24/02/21.

No caso concreto, não tendo sido impetrado o mandado de segurança em data anterior, os efeitos do julgado em repercussão geral não se aplicam de forma imediata. Assim sendo, na modulação dos efeitos, ficou definido que a inconstitucionalidade da cobrança teria efeito a partir de 2022.

Portanto, quanto às assertivas de inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, não se aplicam ao caso. Conveniente destacar que os valores exigidos são decorrentes de disposição expressa em lei.

Sendo a atividade do fiscal plenamente vinculada, como determina o art. 142 do CTN, não pode a autoridade fiscal optar ou se decidir em constituir ou não o crédito tributário, limitando-se apenas a seguir o que está previsto em lei:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Dessa maneira, fica afastado o argumento da Impugnante quanto à utilização, pelo Fisco, de critérios contraditórios, quanto à definição de responsabilidade da Autuada, nas diversas irregularidades constatadas na presente autuação.

Assim sendo, foi apurado o crédito tributário referente ao ICMS/DIFAL da EC nº 87/15 devido a Minas Gerais, tendo em vista o fato de o sujeito passivo ter efetuado o destaque e não ter recolhido os valores referentes ao ICMS/DIFAL, no prazo previsto pela legislação tributária mineira, acrescido da respectiva Multa de Revalidação, por descumprimento da obrigação principal de recolher o imposto, previsto no art. 56, inciso II da Lei 6763/75.

Isso posto, nos termos do art. 14, inciso II, § 3º, da Lei nº 6.763/75 e do art. 55, inciso III, do § 6º, do RICMS/02, incumbe à Impugnante o dever de recolher o ICMS/DIFAL devido ao estado Minas Gerais.

Registre-se que o lançamento observou as regras contidas no art. 43, § 8º, inciso II, do RICMS/02, que determina a forma de cálculo do diferencial de alíquota.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) 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 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 -

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense 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*:

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

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

(...)

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

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: "NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...)

OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Por sua vez, a incidência dos juros (SELIC) sobre as multas está prevista na Resolução nº 2.880/97, alterada pela Resolução nº 4.404/12, editada com respaldo nos arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

RESOLUÇÃO Nº 2.880, DE 13 DE OUTUBRO DE 1997 (MG de 14/10/1997)

Disciplina a cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários do Estado, e dá outras providências.

O SECRETÁRIO DE ESTADO DA FAZENDA DE MINAS GERAIS, no uso de suas atribuições, e considerando o disposto nos artigos 127 e 226 da Lei n.º 6.763, de 26 de dezembro de 1975, que estabelecem vinculação dos critérios adotados para cobrança de juros moratórios e de correção dos débitos estaduais decorrentes do não pagamento de tributos e de multas no prazo legal aos mesmos critérios prescritos para os débitos fiscais federais; considerando o disposto no § 3º do artigo 5º e no artigo 75 da Lei Federal nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, RESOLVE: Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil. **Efeitos de 14/10/1997 a 05/03/2012 - Redação original: “§ 1º Em nenhuma hipótese a taxa de juros de mora prevista no caput poderá ser inferior a 1% (um por cento) ao mês.” (...)**

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se: (...) II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI)..."

RESOLUÇÃO Nº 4.404, 5 DE MARÇO DE 2012 (MG de 06/03/2012. Republicada em MG, 07/03/2012)

Altera a Resolução nº 2.880, de 13 de outubro de 1997... (...)

Art. 1º O § 3º do art. 1º da Resolução nº 2.880, de 13 de outubro de 1997 passa a vigorar com a seguinte redação: "§ 3º A taxa SELIC será divulgada, mensalmente, mediante Comunicado da Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais, relativamente ao mês anterior, no Diário Oficial de Minas Gerais". (nr).

Art. 2º Ficam revogados os seguintes dispositivos da Resolução nº 2.880, de 13 de outubro de 1997: I - o § 1º do art. 1º; II - o inciso III e o parágrafo único, ambos do art. 5º.

O sócio-administrador responde pessoalmente pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, em face das disposições contidas no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN) e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75:

Código Tributário Nacional

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

(...)

II - o diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

O art. 135, incisos II e III do CTN tem o mesmo alcance do § 2º descrito anteriormente, e é aplicável a empresas que estejam ou não em atividade.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A melhor doutrina é no sentido de que os administradores, mandatários, sócios-gerentes e diretores respondem pela obrigação tributária quando os seus atos contrários à lei, ao contrato social, estatutos forem prévios ou concomitantemente ao surgimento da obrigação tributária (que se dá pela realização do fato gerador).

Na lição dos Professores Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 10ª ed. 1995, pág. 113), Werther Botelho Spagnol (Curso de Direito Tributário, 1ª ed. 2004, pág. 208), Ricardo Lobo Torres (Curso de Direito Financeiro e Tributário, 13ª ed. 2006, pág. 268) e José Alfredo Borges (Notas de Aula/UFMG, inéditas), dentre outros, a responsabilidade do art. 135 do CTN é solidária.

Cumprе salientar que a solidariedade não é forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, não é espécie de sujeição passiva indireta, é forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo.

O Tribunal de Justiça de Minas Gerais - TJ/MG, por unanimidade, no processo nº 1.0479.98.009314-6/001(1), relator Desembargador Gouvêa Rios, firmou o seguinte entendimento, conforme ementa:

[...] O NÃO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO CONSTITUI INFRAÇÃO À LEI TRIBUTÁRIA, RAZÃO POR QUE OS SÓCIOS-GERENTES PODEM SER RESPONSABILIZADOS PESSOALMENTE PELOS CRÉDITOS RELATIVOS ÀS OBRIGAÇÕES CONSTITUÍDAS À ÉPOCA DO GERENCIAMENTO, NOTADAMENTE SE CONSTATADA A INTENÇÃO DE BURLAR O FISCO ESTADUAL, UTILIZANDO INDEVIDAMENTE DE BENEFÍCIO FISCAL (ALÍQUOTA REDUZIDA) DESTINADO ÀS EXPORTAÇÕES. [...].

No caso dos autos, vê-se que há comprovação de atos praticados contrariamente à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária.

Verifica-se que responde solidariamente pelo crédito tributário em exame o sócio-administrador, que efetivamente é quem participa das deliberações e nos negócios sociais da empresa.

Ademais não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei para o efeito de extensão da responsabilidade tributária e, sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira, em consonância com entendimento do Superior Tribunal de Justiça - STJ para a responsabilização solidária dos sócios.

Induvidoso, no caso, que o Coobrigado tinha conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que as irregularidades constatadas caracterizam a intenção de fraudar o Fisco mineiro e fundamenta a inclusão dele para o polo passivo da obrigação tributária.

Assim, correta a eleição do Coobrigado para o polo passivo da obrigação tributária.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

oralmente o Dr. Alan Medina Nunes e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Helder Luiz Costa (Revisor) e André Barros de Moura.

Sala das Sessões, 26 de maio de 2022.

Paula Prado Veiga de Pinho
Relatora

Geraldo da Silva Datas
Presidente

F/D

CCMIG