

Acórdão: 23.445/19/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001197695-71
Impugnação: 40.010147831-34
Impugnante: Solução Equipamentos Eireli
CNPJ: 05.252479/0001-77
Origem: DFT/Juiz de Fora

EMENTA

ALÍQUOTA DE ICMS – DIFERENCIAL – FALTA DE RECOLHIMENTO – OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/15. 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. 155, § 2º, incisos VIII, alínea “b” da Constituição da República. Corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL - FALTA DE INDICAÇÃO/REQUISITO. Constatada a emissão de documentos fiscais sem a correta indicação do valor do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (DIFAL) devido ao estado de Minas Gerais. Exigência da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (DIFAL), incidente em operações com roupas e acessórios para uso profissional e de segurança do trabalho destinados a consumidores finais não contribuintes do imposto, estabelecidos no estado de Minas Gerais, devido em decorrência do que dispõe o art. 155, § 2º, inciso VIII, alínea “b”, da Constituição da República, c/c art. 99, incisos II, III e IV do ADCT da CF/88.

Exige-se, por consequência, além do ICMS-DIFAL, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI, ambos da citada Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02, sendo esta última decorrente da falta de indicação, nos respectivos documentos fiscais, do valor do imposto devido.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Impugnante apresenta, tempestivamente a impugnação às fls. 18/35, alegando em síntese que:

- o Auto de Infração é nulo por não conter os elementos essenciais previstos na legislação mineira, especialmente os dispostos no art. 89, do RPTA/08;

- realizou diversos pagamentos a título de ICMS diferencial de alíquota que não foram considerados na autuação, devendo o Auditor Fiscal indicar precisamente as razões de não ter considerado tais pagamentos, para então se defender ou até mesmo reconhecer a infração;

- efetuou o destaque e recolhimento do diferencial de alíquota relativo ao ICMS em todas as operações realizadas com pessoas físicas ou jurídicas que não são consideradas contribuintes do imposto no estado de Minas Gerais;

- no momento da verificação dos respectivos pagamentos, constatou que, de fato, não houve recolhimento do tributo exigido em determinadas operações, fruto de vendas efetuadas a algumas pessoas físicas ou jurídicas isentas de inscrição estadual, e esses valores irá recolher independentemente desta autuação, cumprindo assim a sua função social;

- tais documentos fiscais foram emitidos em operações realizadas para empresas que são consideradas contribuintes no estado de Minas Gerais, em razão da efetiva inscrição no cadastro de contribuintes mineiro, não havendo como se apurar ou presumir que essas empresas sejam ou não contribuintes do ICMS quanto às mercadorias adquiridas da Impugnante, dada a presunção de serem contribuintes do imposto em referência ao fato de estarem inscritas perante o Fisco local;

- cita o art. 55, § 4º, inciso VI do RICMS/02, informando que a Impugnante comercializa produtos de equipamento de proteção individual, os quais, se não adquiridos para o fim de serem comercializados, são destinados ao uso ou consumo do destinatário, estando assim caracterizado que o destinatário é sim contribuinte do ICMS para a transferência da responsabilidade do recolhimento do diferencial de alíquota;

- os incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição da República de 1988 (CR/1988), com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 87/15, dispõem que 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;

- o Convênio ICMS nº 93/15 determina que o remetente do bem ou o prestador do serviço, nas operações ou prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, deverá utilizar a alíquota interna prevista na unidade Federada de destino para calcular o ICMS total devido na operação ou prestação, aplicar a alíquota interestadual para calcular o imposto devido ao estado de origem e recolher, para a unidade Federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o ICMS total e o imposto devido à unidade de origem;

- cita a Orientação Tributária DOLT/SUTRI nº 02/16 divulgada pela Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais, que trata do ICMS relativo ao diferencial de alíquota (DIFAL), após as alterações implementadas pela Emenda Constitucional nº 87/15, em que o contribuinte ordinário do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual é o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, sendo o contribuinte extraordinário o remetente da mercadoria quando o destinatário não for contribuinte do ICMS;

- com base no § 6º do art. 55 do RICMS/02, sendo suas mercadorias comercializadas com pessoas jurídicas inscritas no cadastro de contribuintes de MG e que utilizam seus produtos para uso ou consumo na sua atividade, estes devem recolher o diferencial de alíquota do ICMS e não a Impugnante. Sendo assim, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre alíquota interna e interestadual é atribuída ao destinatário das mercadorias e não à Impugnante, pessoa jurídica em outra unidade da Federação;

- reproduz decisão jurisprudencial nesse sentido;

Por fim, aduz que as multas possuem caráter abusivo e desproporcional, caracterizando confisco, vedado pelo ordenamento jurídico.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

O Fisco manifesta-se às fls. 57/70, requer a procedência do lançamento, considerando que devidamente caracterizadas as infrações, e legítimas as exigências do tributo e as respectivas penalidades.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

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

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 o Autuado 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.

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

Além disso, 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.

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (DIFAL), incidente em operações com roupas e acessórios para uso profissional e de segurança do trabalho destinados a consumidores finais não contribuintes do imposto, estabelecidos no estado de Minas Gerais, devido em decorrência do que dispõe o art. 155, § 2º, inciso VIII, alínea “b”, da Constituição da República, c/c art. 99, incisos II, III e IV do ADCT da CF/88.

Exige-se, por consequência, além do ICMS-DIFAL, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI, ambos da citada Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02, sendo esta última decorrente da falta de indicação, nos respectivos documentos fiscais, do valor do imposto devido.

No caso em comento, o deslinde da controvérsia deve se embasar pela configuração das empresas destinatárias da operação comercial em comento como contribuintes ou não do imposto no estado de Minas Gerais.

Isso porque se a empresa destinatária configurar-se como contribuinte do imposto, não há que se falar na respectiva exação na forma trazida pelas disposições constitucionais no art. 155, § 2º, inciso VIII, alínea “b” e art. 99, incisos II, III e IV do ADCT, ambos da Carta Magna.

Vale, inicialmente, tratar sobre a mudança que a Emenda Constitucional nº 87/15 promoveu nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, além da inclusão do art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

Confira-se a nova redação dos referidos dispositivos legais:

Constituição Federal

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) (revogado).

b) (revogado).

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;

Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção:

I - para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem;

II - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem;

III - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem;

IV - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem;

V - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino.

Vê-se que a emenda constitucional outorgou nova competência tributária aos estados relacionada ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), qual seja, o diferencial de alíquota nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias e serviços a consumidor final, não contribuinte do imposto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Anterior à alteração da norma, a repartição do diferencial de alíquota de ICMS apenas era efetivada se as operações fossem realizadas entre contribuintes do imposto, e não consumidores finais.

A Emenda foi idealizada para que a tributação sobre o consumo atinja o mesmo movimento da tributação sobre o consumo em outros países, que diz respeito à tributação exclusivamente realizada no destino, com intuito de apaziguar guerra fiscal das pretensas repartições e a construção de estados altamente produtores e/ou altamente consumidores.

Destaca-se que, para tanto, a mudança foi operada através de fases, conforme dispõe o art. 99, dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, de modo a partilhar o produto da arrecadação do imposto entre estado de origem e destino, até que finalmente a arrecadação total seja dada no destino.

Respectiva regra foi devidamente respeitada e considerada na presente autuação, conforme se verifica nas planilhas anexas relativas à apuração do saldo credor, apresentadas pelo Auditor Fiscal.

Já quanto à afirmação do Impugnante em relação ao Convênio nº 93/15, a jurisprudência mineira já entendeu que respectivo convênio não ultrapassa os limites delineados pela Constituição Federal e pela Lei Complementar nº 87/96, visto que a norma não estabelece nova base de cálculo, mas apenas exemplifica a forma de cálculo e disciplina os procedimentos observados no momento da incidência tributária, decorrente das modificações trazidas pela Emenda Constitucional nº 87/15, o que não enseja a necessidade de previsão em lei formal.

Em relação à discussão principal do presente caso, indaga-se se as empresas adquirentes da mercadoria operacionalizada pela Impugnante configuram-se como consumidores finais ou não no estado de Minas Gerais.

A legislação tributária mineira, determina as condições para que um contribuinte seja considerado devedor do imposto, através do art. 55, §§ 1º e 2º, do RICMS/02:

RICMS

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.

§ 1º A condição de contribuinte independe de estar a pessoa constituída ou registrada, bastando que pratique com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial a operação ou a prestação, referidas no caput deste artigo.

§ 2º Entende-se por habitualidade, para fins de tributação, a prática de operações que importem em circulação de mercadorias ou de prestações de serviços de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, a qual, pela sua repetição, induz à presunção de que tal

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

prática constitui atividade própria de contribuinte regular.

A mera existência da inscrição estadual da empresa no cadastro de contribuintes de Minas Gerais não é suficiente para caracterização como contribuinte do imposto, de modo que, é possível extrair da norma supracitada, que outros requisitos, como a comprovação de operações sujeitas à incidência do ICMS com habitualidade, sejam cumpridos para respectiva finalidade.

Conforme dispõe a manifestação fiscal, referida habitualidade pode ser comprovada, por exemplo, mediante apresentação de demonstrativo de apuração mensal de ICMS, comprovantes de recolhimento mensal do imposto, cópias de livros fiscais em que conste a escrituração de diversas operações sujeitas ao tributo ou outros documentos da espécie, provas essas não trazidas nos autos.

Vale também registrar que o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CC/MG tem decidido favoravelmente à essa questão, a exemplo do Acórdão nº 21.720/18/2ª a seguir citado:

EMENTA

(...)

ALÍQUOTA DE ICMS – DIFERENCIAL – FALTA DE RECOLHIMENTO. CONSTATADA A FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS RELATIVO À DIFERENÇA ENTRE AS ALÍQUOTAS INTERNA E INTERESTADUAL, INCIDENTE NAS VENDAS DE MERCADORIAS PARA CONSUMIDOR FINAL, NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO, NO ESTADO DE DESTINO, EM DESACORDO COM O PREVISTO NO ART. 5º, § 1º, ITEM 11, ART. 12, § 1º E ART. 14, § 3º, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELA FISCALIZAÇÃO. MANTIDAS AS EXIGÊNCIAS REMANESCENTES DE ICMS E DA MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME

Ainda, destaca-se que, embora evidente a necessária inscrição estadual para as empresas de engenharia civil, que costumeiramente efetuam respectiva obrigação dada a circulação de materiais para os locais de realização das obras, tal elemento não é o único a ser considerado para determinar a condição de contribuinte do ICMS.

Enfim, via de regra, as empresas de construção civil são consideradas “não contribuintes” do ICMS, ainda que sejam inscritas no cadastro de contribuintes do respectivo estado, salvo se comprovado que essas empresas realizam, com habitualidade, operações sujeitas ao imposto. Ou seja, necessário se torna a comprovação da prática habitual de operações de circulação de mercadorias, fatos geradores do imposto.

E, no caso em comento, não foram apresentadas provas para elidir a característica de consumidor final, das empresas adquirentes, considerando, portanto, devido o diferencial de alíquota relativo ao ICMS, com embasamento nas alterações trazidas pela Emenda Constitucional nº 87/15.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. 54, inciso VI 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. 54, inciso VI da mencionada lei.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, 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;

(...)

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. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marco Túlio da Silva (Revisor) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Sala das Sessões, 07 de novembro de 2019.

Mariel Orsi Gameiro
Relatora

Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente

D