

N. F. Nº - 298237.0014/18-1  
NOTIFICADO - IRMÃOS MATTAR E CIA. LTDA.  
NOTIFICANTES - JOSÉ RAIMUNDO RIBEIRO DOS SANTOS E TRAJANO ROCHA RIBEIRO  
ORIGEM - DAT SUL / INFRAZ EUNÁPOLIS  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 06/01/2021

**2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0196-02/20NF-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE CONSUMO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento. Aplicação de metodologia de cálculo inexistente na época da ocorrência dos fatos geradores, traz como consequência a invalidade dos valores apurados, e a insubstância da acusação fiscal. Notificação Fiscal IMPROCEDENTE. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A Notificação Fiscal ora apreciada, foi lavrada em 22 de dezembro 2018, e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$10.342,95, bem como multa percentual de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **06.02.01.** Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de abril a julho, outubro e dezembro de 2016, janeiro a maio de 2017.

Tempestivamente, a notificada, por seu procurador, apresentou justificação ao lançamento constante às fls. 17 a 25, onde alega que ficou inativa no ano de 2015, e por tal motivo estava desobrigada da transmissão da EFD, arguindo trata-se, de filial da pessoa jurídica Irmãos Mattar & Cia Ltda. (Farmácia Indiana), que possui por objeto social as atividades identificadas pelo CNAE 47.71-7-01, cujo desempenho diz respeito ao “Comércio varejista de produtos farmacêuticos, sem manipulação de fórmulas”, se dedicando ao varejo de produtos farmacêuticos.

Consoante será visto a seguir, argumenta que as diferenças de recolhimento de DIFAL, apuradas pela fiscalização, não se sustentam, na medida em que partem da aplicação, em caráter retroativo, da nova metodologia de cálculo do diferencial de alíquotas instituída pelo artigo 17, § 6º, da Lei Estadual 7.014/1996, com redação conferida pela Lei Estadual 13.816, de 21/12/2017, com efeitos a partir de 22/12/2017.

Do exame detido da sistemática de apuração do DIFAL levada a efeito pela fiscalização, constata, nos termos da planilha em anexo, que as supostas diferenças de recolhimento decorreriam da inobservância do disposto no artigo 17, XI combinado com o § 6º, da Lei Estadual 7.014/1996, com redação conferida pela Lei Estadual 13.816, de 21/12/2017, com efeitos a partir de 22/12/2017, devidamente reproduzida.

Nota que as exigências ventiladas na notificação fiscal não podem prevalecer, haja vista que veiculam a pretensão de aplicar, retroativamente, a sistemática prevista no artigo 17, § 6º, da Lei Estadual 7.014/1996 (introduzida pela Lei 13.816/2017), eficaz somente a partir de 22/12/2017, às operações realizadas pela Impugnante em período pretérito, qual seja 30/04/2016 e 31/05/2017.

Diz estar claro que a notificação fiscal desafia uma das garantias estruturantes do sistema tributário nacional, qual seja, o princípio da irretroatividade tributária previsto no artigo 150, III, alínea “a” do texto Constitucional, conforme transcreve.

Lembra que no mesmo sentido da prescrição do artigo 150, III, alínea “a” do texto Constitucional, tem-se a repetição da irretroatividade nos artigos 105, 106 e 144 do CTN, reproduzidos.

Reforça tal entendimento, com lições de Aliomar Baleiro, bem como de Leandro Paulsen, copiadas.

Por via de consequência, ante a manifesta violação à garantia da irretroatividade da lei tributária, torna-se imperioso o cancelamento da notificação fiscal lavrada contra a Impugnante e de todos os créditos tributários nela consubstanciados, arremata.

Em atenção ao princípio da eventualidade, caso sejam afastados os argumentos acima, que importam no integral acolhimento da presente peça de defesa, quando menos se torna necessário o cancelamento ou, no mínimo, substancial redução da multa aplicada, vez que exorbita dos limites admissíveis no ordenamento jurídico pátrio, percebe a necessidade de análise acerca dos juros de mora.

Após transcrição do teor do artigo 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, destaca que a multa imposta desafia os princípios constitucionais implícitos da razoabilidade e da proporcionalidade, uma vez que a multa exigida majora as pretendidas obrigações principais, em cerca de nada mais nada menos que 60%.

Nesta esteira, pela simples constatação desta ocorrência verifica que o gravame se revela por demais oneroso e atenta contra os princípios constitucionais implícitos da razoabilidade e da proporcionalidade, sobretudo em se considerando que, no caso em tela, inexiste imputação de dolo/fraude/simulação ao contribuinte.

Transcreve trecho de ensinamento de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, ressaltando que tais imposições pecuniárias revelam caráter confiscatório, em manifesta afronta ao que dispõe o artigo 150, inciso IV, da Carta da República de 1988, assim como já manifestaram as Cortes Superiores de Justiça, trazendo decisão contida na ADIN 551/RJ, STF, Tribunal Pleno, relator Ministro Ilmar Galvão, julgada em 24/10/2002, publicada no Diário da Justiça 14/02/2003.

Traz à colação que o tema, inclusive foi alçado à categoria de controvérsia a ser dirimida em sede de repercussão geral dado o caráter oneroso que tais gravames possuem, através do Recurso Extraordinário de 882.461 RG/MG relatado pelo Ministro Luiz Fux, por meio do qual a Corte Excelsa “reconheceu a repercussão geral de disputa relativa à incidência do Imposto Sobre Serviços (ISS) em atividade de industrialização integrante do processo do aço”, onde se questiona o efeito confiscatório da multa exigida pelo Município de Contagem (Minas Gerais) da ordem de 30% (trinta por cento). Copia a Ementa do paradigma.

Neste passo, se penalidade pecuniária no patamar de 30% (trinta) por cento está sendo considerada confiscatória, que dirá no caso em apreço, no qual aplicada penalidade no vultoso percentual de 60% (sessenta por cento) do valor do ICMS apurado.

Aduz restar inegável o fato de que a multa imputada representa violação aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade, e do não confisco, sendo, portanto, devido ao cancelamento do gravame ou, quando menos, a sua redução.

Por tudo quanto alegado e demonstrado, espera e requer o recebimento da presente defesa por ser cabível e tempestiva, nos termos legais, para que seja integralmente cancelada a Notificação Fiscal, bem como todas as exigências fiscais nela consubstanciadas, e a título de eventualidade, quando menos se torna necessário o cancelamento ou, no mínimo, substancial redução da multa aplicada, vez que exorbita dos limites admissíveis no ordenamento jurídico pátrio.

## VOTO

O presente lançamento, constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de justificação por parte da empresa notificada.

A memória de cálculo da autuação se encontra às fls. 02 a 11, na forma sintética e analítica.

Os notificantes, quando do lançamento, descreveram com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de justificação, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, os todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

A empresa notificada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou o aspecto da infração que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

Inexistindo questões preliminares a serem analisadas, adentro no mérito, em relação ao qual, a tese do sujeito passivo é a que no lançamento foi aplicada incorretamente legislação de forma retroativa, para cálculo do imposto devido por diferencial de alíquota em aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a uso/consumo.

Observo que a insurgência do contribuinte se resume a tal aspecto, além daquele concernente ao caráter que entende confiscatório da multa aplicada, não contestando o fato de os bens objeto do lançamento serem efetivamente objeto de uso e/ou consumo pela empresa.

Da análise dos elementos constantes dos autos, constato serem os mesmos, saco de lixo, sacolas, porta sabonetes, açúcar cristal, vassouras, café, espanador, blocos folha promoção, margarina, copo descartável, bobina térmica, dentre outros, efetivamente caracterizados como estranhos à atividade comercial desenvolvida pelo contribuinte, conforme o mesmo informa (farmácia).

De igual forma, o sujeito passivo não trouxe aos fólios eventual saída de tais produtos, o que caracterizaria o intuito de venda dos mesmos.

No demonstrativo de fls. 04 a 12-v, fica claro que em verdade, a notificação decorreu de diferenças quanto aos valores de diferencial de alíquota apurado pelo contribuinte e recolhidos, e aqueles apurados pelo Fisco, constando a data, número do documento, CNPJ, unidade da Federação, CFOP, item, código, descrição, valor da base de cálculo do ICMS, IPI, frete, carga tributária original, carga tributária do destinatário, valor da base de cálculo do ICMS DIFAL, alíquota de entrada, alíquota interna, e valor da DIFAL.

Por outro lado, no demonstrativo sintético de fl. 03, possui as seguintes colunas: período (ano e mês), CFOP, unidade da Federação, valor total, DIFAL lançado e DIFAL a recolher.

Ou seja: em verdade, ainda que não constem indicados nos demonstrativos as chaves de acesso dos documentos fiscais, o lançamento decorreria de recolhimento a menor a título de diferencial de alíquota de entradas de bens destinados a uso/consumo do estabelecimento.

Analizando a questão de fundo, qual seja, a alegada aplicação retroativa de norma, com prejuízo para a empresa, observo a importância do artigo 96 do CTN, que ao englobar expressamente as leis, os tratados e convenções internacionais, os decretos e as normas complementares e às normas constitucionais tributárias, as quais a toda evidência, inserem-se no conceito de legislação tributária.

Já o artigo 97 CTN, em matéria tributária arrolando a instituição de tributos, a majoração e a redução de tributos, a definição do fato gerador da obrigação principal e do sujeito passivo, a fixação da alíquota e da base de cálculo de tributo, as penalidades tributárias e as hipóteses de suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário, que na forma da doutrina expressa por segundo Mauro Luís Rocha Lopes, (Direito Tributário Brasileiro. Niterói, RJ: Impetus, 2009, pag. 123), trata-se da explicitação da legalidade tributária, através do chamado princípio da tipicidade na tributação, segundo o qual os aspectos nucleares do tributo devem estar expressos em Lei formal.

Dispõe o artigo 150 CF/1988, III, alínea “b” e “c”, que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos

Municípios: cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (observado o parágrafo anterior, alínea b).

Desta maneira, pela plena aplicação do princípio da anterioridade, se impede que a lei que institui ou aumenta o tributo comece a surtir efeitos antes de uma situação estabelecida pela Constituição.

Tal princípio, na ótica de Eduardo Sabbag (Manual de Direito Tributário, 4<sup>a</sup> ed., São Paulo, Saraiva, 2012, p. 93), se destaca como postulado tipicamente tributário, cujos efeitos direcionam-se para a seara da tributação, seja ela federal, estadual, municipal ou distrital.

Realça, no que se refere a alínea “b”, que ela sempre esteve presente no texto constitucional, em quanto a alínea “c” teve sua inserção mobilizada pela Emenda Constitucional 42/2003. Elas dispõem anterioridades distintas.

Assim, não poderiam os autuantes retroagirem a aplicação de norma legal que implicou em aumento de imposto, posto que os fatos geradores ocorreram até o mês de maio de 2017, e a alteração legislativa no § 6º do artigo 17 da Lei 7.014/96, processada pela Lei 13.816, de 21/12/17, DOE de 22/12/17, e vigência no mesmo dia, a qual alterou a redação até então vigente “nos casos do inciso XI, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto”, para “nos casos do inciso XI do caput deste artigo, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação da alíquota interna sobre base de cálculo obtida a partir da retirada da carga tributária da operação interestadual e inclusão da carga tributária interna sobre o valor da mercadoria, subtraindo-se desse resultado o valor do imposto destacado no documento fiscal”, sendo este último apenas poderia ser aplicado a partir de 22/12/17, não se tratando, pois, de norma instrumental, como poderia parecer numa análise aligeirada, vez que aumenta de forma substancial imposto a ser cobrado do contribuinte, nos casos de apuração de diferencial de alíquota.

Portanto, a acusação fiscal não há de subsistir, diante de tal fato.

Quanto aos aspectos de constitucionalidade invocados e postos na justificação, lembro que nos termos do artigo 167, inciso I do RPAF/99, não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade, razão pela qual deixo de os apreciar.

Em relação aos argumentos relativos ao caráter confiscatório da multa, esclareço que fica a sua apreciação prejudicada, diante de posicionamento acima exposto, quando da apreciação do mérito da acusação.

Desta maneira, diante dos expostos argumentos, tenho a Notificação Fiscal em tela como improcedente.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, e em instância ÚNICA, julgar **IMPROCEDENTE** a Notificação Fiscal nº. **298237.0014/18-1** lavrada contra **IRMÃOS MATTAR E CIA. LTDA.**

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 01 de outubro de 2020.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR