

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	23.672/21/3ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.001201669-66	
Impugnação:	40.010148474-18	
Impugnante:	De Guria Pra Guria Comércio e Serviços Ltda. CNPJ: 15.721903/0001-39	
Origem:	DFT/Juiz de Fora - 2	

EMENTA

ALÍQUOTA DE ICMS – DIFERENCIAL - OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS. Constatada a retenção/recolhimento a menor 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 e art. 14, § 3º, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75, os quais têm supedâneo nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição da República de 1988 (CR/88), conforme redação dada pela Emenda Constitucional (EC) nº 87/15. Corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da mencionada lei.

ICMS – FALTA DE RECOLHIMENTO – FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA (FEM) – BEBIDAS. Constatou-se a falta de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária correspondente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), incidente nas operações com mercadorias (cosméticos e produtos de perfumaria – CNAE 46.46-0-01) conforme prevê o art. 12-A, inciso VI da Lei nº 6.763/75 e art. 2º, inciso VI do Decreto nº 46.927/15. Corretas as exigências do ICMS correspondente ao adicional de 2% (dois por cento) 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 falta de recolhimento, conforme previsto na legislação, do diferencial de alíquotas do ICMS instituído pela Emenda Constitucional 87/15 (DIFAL da EC 87/15) e também do FEM/DIFAL (o adicional de 2% na alíquota do ICMS) previsto na Constituição Federal, art. 82, § 1º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, relativos a operações de venda de mercadorias

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(cosméticos e produtos de perfumaria – CNAE 46.46-0-01), destinadas a consumidores finais, não contribuintes, estabelecidos no estado de Minas Gerais, no período de janeiro de 2016 a setembro de 2018.

Exige-se o ICMS/DIFAL, FEM DIFAL, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e a 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 pela emissão de documento fiscal com falta de requisito ou indicação exigida no referido regulamento.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por representantes legais, Impugnação às fls. 33/43.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 331/352.

A 2ª Câmara de Julgamento determina a realização de diligência de fls. 363, que resulta na manifestação da Fiscalização às fls. 365/370.

Aberta vista para a Impugnante, que se manifesta às fls. 374/384.

A Fiscalização, novamente, manifesta-se às fls. 390/415 (replicada às fls. 419/444).

DECISÃO

Os fundamentos expostos nas bem elaboradas manifestações fiscais da Fiscalização foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, também fundamentam o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento, conforme previsto na legislação, do diferencial de alíquotas do ICMS instituído pela Emenda Constitucional 87/15 (DIFAL da EC 87/15) e também do FEM/DIFAL (o adicional de 2% na alíquota do ICMS) previsto na Constituição Federal, art. 82, § 1º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, relativos a operações de venda de mercadorias (cosméticos e produtos de perfumaria – CNAE 46.46-0-01), destinadas a consumidores finais, não contribuintes, estabelecidos no estado de Minas Gerais, no período de janeiro de 2016 a setembro de 2018.

Exige-se o ICMS/DIFAL, FEM DIFAL, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e a 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 pela emissão de documento fiscal com falta de requisito ou indicação exigida no referido regulamento.

Os valores exigidos estão demonstrados no Anexo 3 – Demonstrativo do Cálculo do FEM, Anexo 4 – Cálculo da Multa Isolada por NF-e do FEM, Anexo 5 – Demonstrativo do Cálculo do DIFAL por NF-e e Anexo 6 – Demonstrativo do Cálculo do DIFAL por NF-e.

Ressalta-se, de início, que a Impugnante requer a realização de prova pericial sem, contudo, formular os quesitos pertinentes.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse sentido, prescreve o art. 142, § 1º, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08):

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;

(...)

Não bastasse, verifica-se que a produção de prova pericial é totalmente desnecessária em face dos fundamentos e documentos constantes dos autos.

Quanto ao mérito, em sua defesa, alega a Autuada que anteriormente à lavratura do Auto de Infração procedeu a denúncia espontânea mediante Termo de Autodenúncia que foi protocolizado em 28/09/18, gerando o PTA 05.0002968653-29, o qual foi parcelado.

Cita que apesar disso, o Fisco lavrou o Auto de Infração em questão em que exige a diferença de ICMS interestadual (DIFAL) e Fundo de Erradicação da Miséria – FEM, acrescidos de Multa de Revalidação na forma do art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e multa isolada por descumprimento de obrigação acessória.

Relata que há uma dicotomia entre a forma de cálculo do tributo, em que o Fisco faz incidir o ICMS sobre o próprio ICMS enquanto a Impugnante, em sua denúncia espontânea, não fez o ICMS incidir sobre o próprio ICMS.

Cita que a exigência fiscal assenta-se no art. 43 do RICMS/02, decreto esse que tem por razão a regulamentação da Lei nº 6.763/75 que estabelece para a hipótese previsão no art. 5, Item 11 e base de cálculo do art. 13, inciso I.

Alega que há uma evidente dicotomia no tocante à forma de cálculo do imposto, pois a lei determina a exclusão do valor do ICMS correspondente interestadual enquanto o regulamento determina a inclusão do imposto recolhido no Estado de origem na base de cálculo do imposto calculado no destino.

Menciona que o princípio da legalidade tributária, que encontra guarida no art. 150, inciso I da Constituição Federal, estabelece que é vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Cita o Código Tributário Nacional (CTN), que foi recepcionado pela Constituição Federal com ‘*status*’ de Lei Complementar, dispõe em seu art. 97, inciso IV que somente a lei pode estabelecer a base de cálculo.

Ressalta o disposto no art. 99 do CTN que determina que o conteúdo dos decretos restringem-se ao das leis em função das quais sejam expedidos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Alega ainda, que a exigência fiscal é improcedente na medida em que importa ofensa ao princípio da não cumulatividade do ICMS, previsto no art. 155, § 2º, inciso I, sendo que neste mesmo parágrafo estão consignadas as únicas exceções ao referido princípio, no inciso II.

Comenta que o preceito constitucional prevê que a lei pode dispor em contrário, ampliando ainda mais o direito ao crédito, como previsto no art. 155, inciso XII, alínea “f” da Constituição Federal que enfatiza que a lei complementar pode prever casos de manutenção de crédito.

Ressalta que as normas infraconstitucionais não podem a nenhum título prever outros casos de vedação ao crédito ou que restrinjam sua utilização além dos determinados na Constituição Federal no art. 155, § 2º, inciso II.

Menciona o art. 19 da Lei Complementar 87/96 que expressamente afirma o princípio da não cumulatividade do ICMS e o direito do contribuinte de compensar o que for devido com o montante nas etapas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Alega, também, impropriedade na aplicação das multas, sendo aplicada uma Multa Isolada do art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 no valor equivalente a 42 UFEMG na forma da alínea “f” do art. 215 do RICMS/02.

Argui que o citado art. 54, inciso VI não prevê um valor fixo, deixando ao arbítrio da autoridade quantificar a gravidade da infração formal.

Reclama do fato da legislação mineira deixar de prever na lei a graduação da multa aplicável, relegando-a ao decreto, dessa forma estaria violando o princípio da legalidade tributária estabelecido pelo art. 97, inciso V do CTN.

Alega ainda que tendo realizado o termo de Autodenúncia, ocorreu a denúncia espontânea da infração, a qual, por expressa dicção dos art. 210 e 210-A da Lei nº 6.763/75 afasta por completo a aplicação da multa isolada aplicada.

Aduz que a Multa de Revalidação e a Multa Isolada são indevidas por terem a mesma base de sustentação e olvidarem o princípio da consunção, em que sempre que um movimento for necessário para a configuração de uma ação, apenas esta deverá ser considerada.

Por fim, acrescenta que há flagrante confisco na aplicação das multas exigidas e pede pelo acatamento de sua argumentação para efeito de se julgar indevido o Auto de Infração.

Primeiramente, há que se esclarecer que o recolhimento da parcela do ICMS DIFAL devido ao estado de destino, Minas Gerais, está previsto no art. 99, incisos II, III e IV do ADCT da CR/88:

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.

Nos termos do art. 155, § 2º, inciso VIII, alínea “b” da CR/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.

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;

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Por sua vez, a criação do adicional de dois pontos percentuais nas alíquotas de ICMS, destinado ao Fundo de Erradicação da Miséria, fundamenta-se no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da CR/88:

Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

(...)

Art. 82. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, com os recursos de que trata este artigo e outros que vierem a destinar, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil.

§ 1º Para o financiamento dos Fundos Estaduais e Distrital, poderá ser criado adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, sobre os produtos e serviços superfluos e nas condições definidas na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, da Constituição, não se aplicando, sobre este percentual, o disposto no art. 158, IV, da Constituição.

(...)

Quanto às exigências relacionadas ao adicional de alíquota do ICMS correspondente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), importante se faz a transcrição do suporte legal para sua exigência, art. 12-A da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.763/75

Art. 12-A. Fica estabelecido, para os fins do disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República, com vigência até 31 de dezembro de 2019, o adicional de dois pontos percentuais na alíquota prevista para a operação interna que tenha como destinatário consumidor final, contribuinte ou não do imposto, com as mercadorias abaixo relacionadas, inclusive quando a alíquota for fixada no regulamento do imposto:

(...)

VI - perfumes, águas-de-colônia, cosméticos e produtos de toucador, exceto xampus, preparados antissolares e sabões de toucador de uso pessoal;

Assim sendo, foi apurado o crédito tributário referente aos valores referentes de ICMS/DIFAL e de FEM/DIFAL devidos a Minas Gerais, não destacados corretamente e recolhidos a menor ou não recolhidos pelo Sujeito Passivo no prazo previsto pela legislação tributária mineira, acrescido da respectiva Multa de Revalidação, por descumprimento da obrigação principal de recolher o imposto, prevista no art. 56, inciso II da Lei 6.763/75 e Multa Isolada, por descumprimento de obrigação acessória por emitir documento com falta de requisito ou indicação exigida

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

neste regulamento ou emiti-lo com indicações insuficientes ou incorretas capitulada no art. 54, inciso VI da Lei 6763/75 c/c art. 215, Inciso VI, alínea “f” do RICMS/02.

Os valores exigidos estão demonstrados no Anexo 3 – Demonstrativo do Cálculo do FEM, Anexo 4 – Cálculo da Multa Isolada por NF-e do FEM, Anexo 5 – Demonstrativo do Cálculo do DIFAL por NF-e e Anexo 6 – Demonstrativo do Cálculo do DIFAL por NF-e.

A Impugnante alega que anteriormente à lavratura do Auto de Infração procedeu a denúncia espontânea da infração através do Termo de Autodenúncia que foi protocolizado em 28/09/18, gerando o PTA 05.0002968653-29, e que apesar disso, o Fisco lavrou o Auto de Infração em questão.

De fato, é facultado ao Contribuinte apresentar denúncia espontânea para comunicar falha, sanar irregularidade ou recolher tributo não pago na época própria, conforme disposto no art. 207 do RPTA, em consonância com o art. 138 do CTN e art. 210 da Lei nº 6.763/75:

Lei 6.763/75

Art. 210. A responsabilidade por infração à obrigação acessória é excluída pela denúncia espontânea acompanhada do pagamento do tributo, se devido, de multa de mora e demais acréscimos legais, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo depende de apuração

RPTA

Art. 207. O contribuinte poderá, mediante denúncia espontânea, procurar a repartição fazendária a que estiver circunscrito para comunicar falha, sanar irregularidade ou recolher tributo não pago na época própria, desde que não relacionados com o objeto e o período de ação fiscal já iniciada.

Entretanto, cabe ao Fisco, após recebida a denúncia espontânea, a conferência do valor recolhido pelo Sujeito Passivo, devendo lavrar Auto de Infração relativo à diferença, se for o caso. É o que dispõe o art. 211 do RPTA:

RPTA

Art. 211. Recebida a denúncia espontânea, o Fisco realizará:

I - a conferência do valor recolhido pelo sujeito passivo, ou que tenha sido objeto de pedido de parcelamento, lavrando Auto de Infração relativo à diferença, se for o caso, e aplicando as multas exigíveis na ação fiscal;

II - a apuração do débito, quando o montante depender desse procedimento.

Este é o caso dos autos. A Impugnante apresentou denúncia espontânea, tendo como objeto, a falta de recolhimento do ICMS/DIFAL e FEM/DIFAL, em decorrência das operações de venda de mercadorias, destinadas a consumidores

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

finalis não contribuintes do imposto e estabelecidos em Minas Gerais, no período de 01/01/16 a 30/04/18, conforme Anexo 1.

A Fiscalização, em atendimento ao disposto no art. 211 do RPTA, procedeu à apuração do ICMS/DIFAL e FEM DIFAL relativo ao período de 01/01/16 a 30/09/18 (Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF nº 10.000027989-11), tendo como objeto verificar a falta de recolhimento do diferencial e alíquota (ICMS/DIFAL) e do FEM/DIFAL, relativamente a operações interestaduais destinadas aos consumidores finais mineiros, não contribuintes do ICMS.

Mediante a utilização da ferramenta do Auditor Eletrônico – Módulo ST, realizou-se o levantamento dos valores de ICMS/DIFAL e FEM/DIFAL devidos, em notas fiscais que acobertaram a venda de mercadorias para Minas Gerais e apurou-se divergências de valores devidos a maior que os noticiados pela Impugnante.

Verifica-se que, para a apuração dos valores exigidos, abateu-se os valores referentes à denúncia espontânea, conforme demonstrado nos autos no Anexo 7 – Apuração do Crédito Tributário do FEM devido e Anexo 8 – Apuração do Crédito Tributário do DIFAL devido.

Dessa forma, sem razão a Impugnante em sua alegação.

A Defesa cita que há uma dicotomia entre a forma de cálculo do tributo, em que o Fisco faz incidir o ICMS sobre o próprio ICMS, sendo que o contribuinte não agiu dessa forma quando realizou a sua denúncia espontânea, isto é, não fez o ICMS incidir sobre o próprio ICMS.

A fim de explicar essa dicotomia o contribuinte alega que a exigência fiscal ora impugnada assenta-se no art. 43 do RICMS/02 e reproduz o art. 43, § 8º, inciso II :

RICMS/02

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:

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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".

(...)

§ 10. Nas hipóteses dos §§ 8º e 9º, a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a operação considerará, também, o adicional de dois pontos percentuais nas alíquotas previstas para as operações internas de que trata o art. 12-A da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, estabelecido para os fins do disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República.

§ 11. Para cálculo da parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual na hipótese do inciso XI do caput do art. 1º deste Regulamento será aplicado, sobre a base de cálculo prevista no inciso XIII do caput deste artigo, o percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna estabelecida para a prestação a consumidor final neste Estado e a alíquota interestadual.

Acrescenta que tais preceitos têm por razão a regulamentação da Lei nº 6.763/75 que estabelece, para a hipótese presente, os seguintes fatos geradores e bases de cálculo do ICMS:

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.

(...)

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:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

V - no fornecimento de que trata o inciso VIII do artigo 6º, o valor total da operação, compreendendo o fornecimento da mercadoria e a prestação do serviço;

(...)

§ 1º-A- Na hipótese do item 6 do § 1º do art. 5º, a base de cálculo é o valor da operação neste Estado, obtida conforme o seguinte procedimento:

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

II- ao valor obtido na forma do inciso I, será incluído o valor do imposto, considerando a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria.

Com base nessas menções legislativas, a Impugnante afirma que a referida lei determina a exclusão do valor do ICMS correspondente a operação interestadual, enquanto o regulamento determina a inclusão do imposto recolhido no Estado de origem na base de cálculo do imposto calculado no destino, no caso em Minas Gerais, tornando evidente uma dicotomia no tocante a forma de cálculo.

Ressalta-se que houve um equívoco na menção feita pela Defesa ao art. 13, § 1º-A, inciso I. A referência é feita ao item 6 e não ao item 11, que é a operação objeto da autuação dos autos, como pode ser verificado abaixo:

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:

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;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Segue discorrendo que o princípio da legalidade tributária, que encontra guarida no art. 150, inciso I da CR/88, estabelece que é vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

E ainda, cita que o CTN que foi recepcionado pela Constituição com ‘*status*’ de Lei Complementar, dispõe em seu art. 97, inciso IV que somente por a lei pode estabelecer a base de cálculo.

Por fim, ressalta o disposto no art. 99 do CTN que determina que o conteúdo dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos.

Alega ainda, que a exigência fiscal é improcedente na medida em que importa ofensa ao princípio da não cumulatividade do ICMS, previsto no art. 155, § 2º, inciso I, da CR/88, sendo que neste mesmo parágrafo estão consignadas as únicas exceções ao referido princípio, no inciso II.

Comenta que o preceito constitucional prevê que a lei pode dispor em contrário, ampliando ainda mais o direito ao crédito, como previsto no art. 155, inciso XII, alínea “f” da Constituição que a lei complementar pode prever casos de manutenção de crédito.

Ressalta que as normas infraconstitucionais não podem a nenhum título prever outros casos de vedação ao crédito ou que restrinjam sua utilização além dos determinados na Constituição no art. 155, § 2º, inciso II.

Menciona o art. 19 da Lei Complementar 87/96, que expressamente afirma o princípio da não cumulatividade do ICMS sendo direito do contribuinte compensar o que for devido com o montante nas etapas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Inicialmente, cumpre ressaltar que, nos termos do disposto nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição da República de 1988, cuja redação foi dada pela Emenda Constitucional nº 87/15, nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, quer seja contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, será adotada 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. No dispositivo há a definição clara do responsável pelo recolhimento do ICMS devido.

De fato, o Estado de Minas Gerais editou o Decreto nº 46.930/15, acrescentando os §§ 8º a 14 ao art. 43 do RICMS/02, cuja vigência ficou estabelecida a partir de 01 de janeiro de 2016, conforme disposto no art. 13 do Decreto referido.

A disciplina do procedimento de apuração do valor da base de cálculo nas hipóteses mencionadas nos dispositivos referidos encontra supedâneo nos termos do disposto no § 1º do art. 12 da Lei nº 6.763/75, não se observando nenhum vício de legalidade que pudesse macular o critério adotado pela Fiscalização para se apurar o efetivo cumprimento da obrigação tributária inadimplida.

Lei nº 6.763/75

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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.

Segundo o critério estabelecido nos exatos termos do disposto no inciso II do § 8º do citado art. 43, do Regulamento, já citado, o cálculo do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual devido a Minas Gerais, em relação às operações destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS, determina a inclusão do próprio imposto e inclusive do adicional de alíquota previsto no § 1º do art. 82 do ADCT, quando houver, para compor a base de cálculo do diferencial de alíquota.

A metodologia referida se encontra de acordo com a disposição expressa do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, segundo a qual o montante do próprio imposto integra a base de cálculo do ICMS.

LC 87/96

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

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

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

O preceito se encontra incorporado ao Ordenamento Jurídico Tributário mineiro nos termos do disposto no § 15 do art. 13 da Lei nº 6.763/75, constituindo-se norma cogente à autoridade administrativa tributária.

Lei 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.

(...)

§ 15. O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Vê-se a toda evidência que a irrisignação manifesta pela Impugnante não encontra guarida na legislação de regência da matéria objeto do presente lançamento.

Contrario sensu, verifica-se a perfeita conformidade da hipótese de incidência demonstrada nos autos com os fatos e circunstâncias demonstradas mediante as provas não refutadas pela Impugnante em suas razões de defesa.

Sabe-se que os regulamentos executivos devem se limitar a esclarecer os comandos normativos veiculados na lei. No caso em tela, percebe-se haver perfeita subordinação do conteúdo normativo veiculado no regulamento aos preceitos abrigados na Lei nº 6.763/75.

Portanto, não há ofensa ao disposto no inciso IV do art. 97 do CTN, assim como, não se observa quaisquer vestígios de majoração da base de incidência do ICMS, sobretudo por que se trata de critério de apuração da base de cálculo, cuja pertinência temática se encontra adequada ao âmbito da competência legal atribuída ao Poder Executivo, nos termos do disposto no § 1º do art. 12 da Lei nº 6.763/75.

Todavia, a 2ª Câmara de Julgamentos do CCMG entendeu por bem, fls. 363, em exarar diligência para que a Fiscalização esclarecesse a metodologia adotada no demonstrativo do cálculo do DIFAL por nota fiscal constante do Anexo V do Auto de Infração, demonstrando se foi observada a forma determinada pelas alíneas “b” e “c” do § 8º do art. 43 do RICMS/02, no que se refere à apuração da diferença entre o imposto calculado pela alíquota interna e o imposto calculado pela alíquota interestadual.

Em atendimento à diligência, a Fiscalização manifesta-se às fls. 365/369, transcreve o disposto no art. 43, § 8º e 10 do RICMS/02^a apuração disposições do Convênio ICMS nº 93/15 que dispõem sobre a apuração da base de cálculo, bem como a regra de transição prevista no art. 99 do ADCT, para, em seguida, demonstrar a apuração do tributo devido em relação a um item da Nota Fiscal nº 37824, constante do Anexo V do Auto de Infração. Anexa, ainda, às fls. 370, planilha demonstrativa do cálculo para todos os itens constantes da referida nota fiscal.

Como também esclarece a Fiscalização, o lançamento em exame encontra-se de acordo com o entendimento constante da Orientação Tributária DOLT/SUTRI nº 002/2016, Assunto: *ICMS relativo ao diferencial de alíquota após as alterações implementadas pela Emenda Constitucional nº 87/2015 (Base legal: Seção IV do Capítulo I do Título VI da Constituição da República de 1988, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 16/04/15, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016, Convênios ICMS nºs 93/2015 e 152/2015, Ajuste SINIEF nº 12/2015, Lei nº 6.763/75 com as alterações promovidas pela Lei nº 21.781/2015 e Decreto nº 46.930/2015, que alterou o RICMS/02).*

Vale destacar que a edição da referida orientação deve-se às alterações implementadas pela Emenda Constitucional nº 87/15. Examine-se as disposições de tal orientação no que se refere ao caso em exame:

(...)

1.3.1. Operações interestaduais destinadas a consumidor final estabelecido em Minas Gerais, contribuinte do ICMS

a) sem benefício fiscal no destino Nos termos do inciso I do § 8º do citado art. 43, o cálculo do imposto correspondente à diferença entre a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

alíquota interna e a alíquota interestadual devido a Minas Gerais, em relação às operações destinadas a consumidor final contribuinte do ICMS, em que não haja benefício fiscal concedido pelos Estados de origem e destino, será realizado da seguinte forma:

1º) excluir do valor da operação, o valor do imposto correspondente à operação interestadual regularmente destacado no documento fiscal;

2º) incluir no valor acima encontrado, o valor do imposto calculado por meio da aplicação da alíquota interna a consumidor final estabelecida para a mercadoria neste Estado, inclusive o adicional de alíquota previsto no § 1º do art. 82 do ADCT, quando houver, cujo resultado corresponderá à base de cálculo do diferencial de alíquota;

3º) aplicar a alíquota interna a consumidor final estabelecida para a mercadoria neste Estado sobre a base de cálculo do diferencial de alíquota acima citada, inclusive o adicional de alíquota previsto no § 1º do art. 82 do ADCT, quando houver, de forma que o valor do imposto devido a este Estado será a diferença positiva entre o resultado do cálculo demonstrado e a parcela do imposto devida à unidade da Federação de origem, correspondente à utilização da alíquota interestadual.

Quando houver a incidência do adicional de alíquota previsto no § 1º do art. 82 do ADCT (2%), denominado neste estado de Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), o valor do adicional será calculado juntamente com o ICMS relativo ao diferencial de alíquota, conforme afirmado acima.

Entretanto, o recolhimento deste adicional será realizado por meio de Documento de Arrecadação Estadual (DAE) ou Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE) distinto do documento referente ao recolhimento do ICMS relativo ao diferencial de alíquota, nos termos do inciso II do art. 4º do Decreto nº 46.927/2015.

(...) (Grifou-se).

Oportuno destacar que a presente matéria já foi analisada pelo Conselho de Contribuintes, em várias oportunidades, conforme decisões a seguir reproduzidas, às quais corroboram o lançamento em epígrafe:

ACÓRDÃO: 22.146/19/2ª RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.001116024-81

IMPUGNAÇÃO: 40.010147462-71

IMPUGNANTE: MUNDIAL PNEUS ITABERA - EIRELI

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CNPJ: 26.192837/0001-73

PROC. S. PASSIVO: LUCIANO CASTRO GOMES DA SILVA HASTENREITER/OUTRO(S)

ORIGEM: DFT/MURIAÉ

EMENTA

ALÍQUOTA DE ICMS – DIFERENCIAL – FALTA DE RECOLHIMENTO - CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS – OPERAÇÃO INTERESTADUAL. CONSTATADO QUE A AUTUADA, SEDIADA NO ESTADO DO PARANÁ, DEIXOU DE DESTACAR E DE RECOLHER O ICMS DEVIDO, RESULTANTE DA APLICAÇÃO DO PERCENTUAL RELATIVO À DIFERENÇA ENTRE AS ALÍQUOTAS INTERNA E A INTERESTADUAL, EM RELAÇÃO ÀS REMESSAS DE MERCADORIAS A CONSUMIDORES FINAIS, NÃO CONTRIBUINTES DO IMPOSTO, LOCALIZADOS NESTE ESTADO, EM DESACORDO COMO PREVISTO NO ART. 5º, § 1º, ITEM 11 E ART. 14, § 3º, INCISO II, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75 (OS QUAIS TÊM SUPEDÂNEO NOS INCISOS VII E VIII DO § 2º DO ART. 155 DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988 (CR/88), CONFORME REDAÇÃO DADA PELA EMENDA CONSTITUCIONAL (EC) Nº 87/15. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS FISCAIS DE ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

ACÓRDÃO: 23.064/18/3ª RITO: SUMÁRIO

PTA/AI: 01.000966911-99

IMPUGNAÇÃO: 40.010145717-65

IMPUGNANTE: FOXCEL EQUIPAMENTOS ELÉTRICOS LTDA

CNPJ: 04.050645/0001-90

PROC. S. PASSIVO: NELSON JOSÉ CASTRO WEINSTEIN

ORIGEM: DFT/UBERLÂNDIA

EMENTA

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - FALTA DE RECOLHIMENTO. CONSTATADA A FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS SOBRE A DIFERENÇA ENTRE AS ALÍQUOTAS INTERNA E INTERESTADUAL NA AQUISIÇÃO DE MERCADORIA, EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO, PARA CONSUMIDOR FINAL, NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO NO ESTADO DE DESTINO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ART. 155, § 2º, INCISOS VII E VIII DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA/1988, ART. 5º, § 1º, ITEM 11 DA LEI Nº 6.763/75 E ART. 43, § 8º DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E DA MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalte-se o seguinte excerto relativo à decisão proferida segundo Acórdão nº 23.064/18/3ª:

É QUE, SEGUNDO O CRITÉRIO DISPOSTO NO INCISO I DO § 8º DO CITADO ART. 43 DO RICMS/02, O CÁLCULO DO IMPOSTO CORRESPONDENTE À DIFERENÇA ENTRE A ALÍQUOTA INTERNA E A ALÍQUOTA INTERESTADUAL DEVIDO AO ESTADO DE MINAS GERAIS, EM RELAÇÃO ÀS OPERAÇÕES DESTINADAS A CONSUMIDOR FINAL CONTRIBUINTE OU NÃO DO ICMS, SERÁ REALIZADO OBSERVANDO-SE A SEGUINTE METODOLOGIA:

- EXCLUIR DO VALOR DA OPERAÇÃO, O VALOR DO IMPOSTO CORRESPONDENTE À OPERAÇÃO INTERESTADUAL REGULARMENTE DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL;

- INCLUIR NO RESPECTIVO CÁLCULO RETRO APURADO, O VALOR DO IMPOSTO CALCULADO POR MEIO DA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA INTERNA A CONSUMIDOR FINAL ESTABELECIDADA PARA A MERCADORIA NESTE ESTADO, INCLUSIVE O ADICIONAL DE ALÍQUOTA PREVISTO NO ART. 82, § 1º DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS – ADCT- QUANDO HOVER, E TAL RESULTADO CORRESPONDERÁ À BASE DE CÁLCULO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA.

(...) (GRIFOU-SE).

Sem razão a Defesa ao alegar impropriedade na aplicação das multas.

No tocante à penalidade isolada cominada, tendo em vista que a emissão das respectivas notas fiscais não se deu em conformidade com as previsões legais, no âmbito das quais exige-se que sejam indicados no documento fiscal os valores devidos a título de DIFAL e FEM, a Impugnante violou o comando contido no art. 11-A, § 1º, inciso I, do Anexo V do RICMS/02, sendo-lhe exigida, por consequência, a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75, combinado com o art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02.

A Lei nº 6.763/75, que consolida a legislação tributária de Minas Gerais, prevê, em seu art. 54, inciso VI, a imposição da Multa Isolada por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento, incluindo um limitador em sua aplicação, cabendo ao regulamento, no art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02, apenas a sua mensuração para o caso em tela de falta de destaque do imposto devido:

Lei nº 6.763/75

Art. 54. As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VI- por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos VII e XXXVII do art. 55, bem como por imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

desacordo com a autorização da repartição competente - de 1 (uma) a 100 (cem) Ufemgs por documento, limitada a 5% (cinco por cento) do valor da operação ou prestação;

RICMS/02

Art. 215. As multas calculadas com base na UFEMG, ou no valor do imposto não declarado, são:

(...)

VI - por emitir documento com falta de requisito ou indicação exigida neste Regulamento ou emitilo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente) por documento:

(...)

f) natureza da operação ou da prestação e condições do pagamento; alíquota do ICMS e destaque do imposto devido; nome da empresa de transporte e seu endereço, ou o número da placa do veículo, Município e Estado de emplacamento, quando se tratar de transportador autônomo: 42 (quarenta e duas) UFEMG;

Ocorre que, diversamente do entendimento da Autuada, não há violação do princípio da legalidade tributária estabelecido pelo art. 97, inciso V do CTN:

CTN

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

V- a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

Nesse escopo, veja-se que a utilização do art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02, não representou uma imposição de penalidade, mas tão somente estabeleceu a sua mensuração, não havendo que se falar em ofensa ao disposto no art. 148 do CTN, pois não se observa quaisquer vestígios de necessidade de arbitramento, sobretudo por que se trata de aplicação direta da norma legal ao caso concreto, objeto da autuação.

Isso posto, verifica-se que o conteúdo e o alcance da norma regulamentar referida constitui-se em legal e legítimo instrumento de comando coercitivo em razão do qual não pode o Sujeito Passivo se furtar ao cumprimento da obrigação estabelecida sob pena de sanção, como ocorre nas hipóteses dos autos.

Note-se que o Conselho de Contribuintes já proferiu decisões seguindo este entendimento, às quais corroboram o lançamento em epígrafe:

ACÓRDÃO: 23.445/19/1ª RITO: SUMÁRIO

PTA/AI: 01.001197695-71

IMPUGNAÇÃO: 40.010147831-34

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

ACÓRDÃO: 22.149/19/2ª RITO: SUMÁRIO

PTA/AI: 01.001196663-65

IMPUGNAÇÃO: 40.010147719-00

IMPUGNANTE: CASA VERDE - MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA.

CNPJ: 52.912748/0001-64

PROC. S. PASSIVO: RICARDO SPROESSER NOVAS/OUTRO(S)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ART. 155, § 2º, INCISOS VII E VIII, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA/88, C/C ART. 5º, § 1º, ITEM 11, DA LEI Nº 6.763/75. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E 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.

Aduz a Impugnante que a multa de revalidação e a multa isolada são indevidas por terem a mesma base de sustentação e olvidarem o princípio da consunção, em que sempre que um movimento for necessário para a configuração de uma ação, apenas esta deverá ser considerada.

Relativamente à alegação de que o princípio da consunção, também conhecido como princípio da absorção, veda a aplicação de duas penalidades em tal situação, tendo em vista a absorção da pena menos severa pela mais severa, verifica-se que as multas aplicadas encontram-se perfeitamente adequadas, subsumidas às hipóteses legais prescritas na legislação.

Com efeito, percebe-se que tais penalidades possuem naturezas distintas e têm como referência valores diversos. Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A Multa de Revalidação exigida na forma da legislação tributária, nos termos do art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, refere-se ao descumprimento de obrigação principal exigida em razão do não recolhimento do imposto no todo ou em parte. Confira-se:

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."

Relativamente à Multa Isolada, esta foi aplicada em virtude de descumprimento de obrigação acessória por emitir documento com falta de requisito ou indicação exigida no regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

incorretas previsto no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02. Examine-se:

Lei nº 6.763/75

Art. 54 - As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes: (...)

VI - por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - de 1 (uma) a 100 (cem) UFEMGs por documento;

(...)

§ 4º Na hipótese do inciso VI do caput deste artigo, a multa fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação ou prestação, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação ou da prestação, inclusive quando amparada por isenção ou não incidência.

RICMS/02

Art. 215 - As multas calculadas com base na UFEMG, ou no valor do imposto não declarado, são:

(...)

VI - emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas por emitir documento com falta de requisito ou indicação exigida neste Regulamento ou, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - por documento:

(...)

f) natureza da operação ou da prestação e condições do pagamento; alíquota do ICMS e destaque do imposto devido; nome da empresa de transporte e seu endereço, ou o número da placa do veículo, Município e Estado de emplacamento, quando se tratar de transportador autônomo: 42 (quarenta e duas) UFEMG;

(...)(Grifou-se).

Está demonstrado que a Autuada não cumpriu a obrigação acessória a que estava obrigada, ou seja, não recolheu ou recolheu a menor e não destacou o ICMS DIFAL e o FEM DIFAL previstos na legislação em suas notas fiscais de saída.

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 -

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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).

Assim, desde que presentes os pressupostos de sua aplicabilidade, tal como nesse caso, em que houve o descumprimento tanto da obrigação principal quanto da acessória, não se vislumbra qualquer ilegalidade na cobrança cumulativa das referidas multas.

A Defesa protesta que há flagrante confisco em relação às multas aplicadas.

Alega que o STF já pacificou que a vedação constitucional de efeito confiscatório também se aplica às multas e que é confiscatória a multa tributária superior a 100% do valor do tributo.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório das multas, 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 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 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.

Dessa forma, considerando que o lançamento observou todas as determinações constantes da legislação tributária de modo a garantir-lhe plena validade, verifica-se que os argumentos trazidos pela Impugnante não se revelam capazes de elidir a exigência fiscal.

Assim, de todo o exposto, verifica-se que restaram plenamente caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências do imposto e respectivas penalidades constantes do Auto de Infração.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Thiago Álvares Feital (Revisor) e Victor Tavares de Castro.

Sala das Sessões, 23 de fevereiro de 2021.

Luiz Geraldo de Oliveira
Relator

Eduardo de Souza Assis
Presidente