

Acórdão: 19.313/11/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000167345-71
Impugnação: 40.010128920-76
Impugnante: Frigorífico Serradão Ltda.
IE: 062248151.00-88
Proc. S. Passivo: Célio Marcos Lopes Machado/Outros
Origem: DF/Betim

EMENTA

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL – FALTA DE DESTAQUE DO IMPOSTO DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Imputação fiscal de emissão de documentos fiscais sem o destaque do imposto devido por substituição tributária. Exigência da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75, majorada em 50% (cinquenta por cento) em razão da reincidência. Entretanto, a multa isolada deve ser adequada a 2,5 (duas e meia) vezes o valor do imposto, nos termos do disposto no § 2º do art. 55 da Lei n.º 6.763/75. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa a presente autuação acerca da imputação fiscal de emissão de notas fiscais de saída sem o destaque e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, no período de janeiro de 2006 a abril de 2010.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, §2º, inciso I e 54, inciso VI c/c art. 215, inciso VI, alínea "g" do RICMS/02.

Importa registrar que, em face do reconhecimento parcial do crédito tributário (fls. 372/376), foi feito o desmembramento do Auto de Infração, resultando nos seguintes processos:

- PTA 01.000168820.81: contendo as exigências de ICMS/ST e da respectiva multa de revalidação que foram objeto de reconhecimento do débito e consequente parcelamento;

- PTA 01.000167345-71: contendo a exigência de Multa Isolada capitulada no inciso VI do art. 54 da Lei n.º 6.763/75;

Conforme documento de fl. 378, no momento do desmembramento dos processos, por estar o PTA 01.000167345-71 em fase de recurso administrativo, diante da constatação de reincidência relativamente à infração que ensejou a aplicação da penalidade prevista no art. 54, inciso VI da Lei n.º 6.763/75, houve alteração do Auto de Infração em análise com a inclusão da majoração da penalidade prevista no art. 53, § 7º da Lei n.º 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por seu representante legal, Impugnação às fls. 380/386, em síntese, aos seguintes fundamentos:

- relativamente, a exigência fiscal de ICMS/ST, esta irregularidade foi recepcionada e, em 27 de dezembro de 2010, apresentou pedido de parcelamento, incluindo, a parcela correspondente da multa de revalidação;

- diante do pedido de parcelamento no qual, reconheceu-se como devido, apenas, o ICMS/ST e a multa de revalidação, a Administração Fazendária/Betim, sobre estes créditos tributários, expediu o Auto de Infração n.º 01.000168820-81;

- assim sendo, a presente impugnação, alcança, exclusivamente, a exigência fiscal de multa isolada a qual foi sancionada com arrimo no inciso VI do art. 54 da Lei n.º 6.763/75 c/c a alínea "g", inciso VI do art. 215 da Parte Geral do RICMS/02;

- seu entendimento de que a operação de saída de mercadoria por ela produzida e destinada a determinado contribuinte mineiro, não se submetia ao regime da substituição tributária, conduziu-a a não "lançar" no respectivo documento fiscal acobertador, a retenção de qualquer parcela de imposto, daí, os correspondentes campos reservados para as informações do "plus" fiscal, não foram informados;

- sem qualquer esforço exegeticó, tem-se que a penalidade cominada com a aplicação do inciso VI do art. 54 da Lei n.º 6.763/75, busca atingir documentos fiscais *"com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emitido com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente"* e requisito e indicação, contidas no dispositivo nada tem haver com a questão do valor do imposto não declarado;

- o art. 54 da Lei n.º 6.763/75, quanto a questão do *"valor do imposto não declarado"* contido no inciso I do art. 53, atinge, tão somente, as cominações previstas nos seus incisos: VIII, IX e XII;

- outrossim, o campo na nota fiscal de saída reservado para a informação do valor do ICMS, bem como, do valor do ICMS substituição, indiscutivelmente, trata-se de ato declaratório de constituição de obrigação tributária, tal como, insito no art. 113 do Código Tributário Nacional, nada haver, com o tema de requisito ou indicação;

- para aplicação de penalidade no campo do Direito Tributário, por se tratar de norma cominatória, deve-se ter em conta, as mesmas circunstâncias do Direito Penal e, para tanto, deve o tipo descrito na norma sancionatória guardar estrita compatibilidade com a conduta tida como irregular ou ilícita;

- na presente autuação fiscal a norma que determina como conduta a ser punida não se coaduna com o procedimento adotado, pois, apenas, deixou de declarar o valor do ICMS/ST, porquanto, não reconhecia, à época, como devido;

- a aplicabilidade da norma como lançada de ofício no Auto de Infração objurgado, afronta os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade previstos na Constituição Federal, provocando um verdadeiro confisco em seu patrimônio;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- conforme indica o Anexo II do Auto de Infração os valores da multa isolada em relação a cada uma das parcelas de ICMS/ST não retida são aviltantes;

- o Supremo Tribunal Federal, julgou procedente a ADI ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria contra dispositivo da Lei n.º 8.846/94, a qual, instituiu a multa isolada de 300% (trezentos por cento) por falta de emissão de documento fiscal;

- cita julgados desse Egrégio Conselho de Contribuintes nos quais não se encontra a exigência de multa isolada, principalmente, a tipificada no inciso VI do art. 54 da Lei n.º 6.763/75.

- requer a aplicação do art. 112 do Código Tributário Nacional para cancelar a exigência fiscal, nele remanescente.

Ao final, requer que, não sendo cancelado o feito pelos motivos expendidos, seja cancelada a penalidade imposta ou seja reduzida ao mínimo legal, conforme preceituado no art. 53, § 3º da Lei n.º 6.763/75.

Da Instrução Processual

Às fls. 404/417 o Fisco se manifesta esclarecendo que, por ter sido constatada a reincidência relativamente à infração que ensejou a aplicação da penalidade prevista no inciso VI do art. 54 da Lei n.º 6.763/75 houve alteração do lançamento com a inclusão da majoração prevista no § 7º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75.

Conforme documentos de fls. 421/422, a Impugnante é intimada da reformulação procedida sendo-lhe concedido prazo de 30 (trinta) dias para pagamento do respectivo crédito tributário ou apresentação de impugnação ao lançamento.

A Impugnante retorna aos autos, por procurador regularmente constituído, às fls. 423/427, alegando, resumidamente:

- a penalização de reincidência alcançou, somente, o período de março de 2009 até abril de 2010, a despeito da multa isolada abranger o período de janeiro de 2006 até abril de 2010.

- desconhece que tenha havido em data pretérita a janeiro de 2006 ou, mesmo, entre janeiro de 2006 e abril de 2010, autuação fiscal cuja infração fora cominada com a Multa Isolada do inciso VI do art. 54 da Lei n.º 6.763/75;

- seja no Ofício n.º 189/11, da ACT/AF/Betim ou nos documentos fiscais que lhe foram anexados, inexistente, qualquer informação ou detalhamento, indicando ou noticiando, a existência de outra autuação fiscal na qual figure como sujeito passivo cuja sanção fiscal deu-se como tipificada no inciso VI do art. 54 da Lei n.º 6.763/75;

- como não se caracterizou ou mencionou a existência de outra autuação na qual figurasse como sujeito passivo e, cujo ilícito fiscal correspondesse ao tipo do inciso VI do art. 54 da Lei n.º 6.763/75, o Ofício n.º 189/11 é ato que se escuda em motivação inexistente sendo nulo, pois "*ninguém adquire direitos agindo contra a lei*";

- se é certo que a autuação complementar, a título de reincidência, é ato nulo, ele é, absolutamente inconvaleável, cabendo neste caso, a própria Administração

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pública Fazendária mineira, torná-lo insubsistente, cancelando-o, usando assim, da faculdade a que se referem as Súmulas 346 e 473 do Supremo Tribunal Federal;

- o Ofício n.º 189/11 não contém a moldura formal prevista nos incisos I a IX do art. 89 do RPTA/MG, daí, exsurge o alheamento total de servir como instrumento hábil a fazer, ainda que, em complemento, da exigência de multa isolada pela prática da reincidência;

- inegável que, a figura da penalização da reincidência, trata-se de nova exigência fiscal, já que possui autonomia jurídica penal própria, aliás, não se enquadra o seu lançamento *a posteriori* à intimação do Auto de Infração como medida adotada pela Autuante, com o intuito de sanar possíveis incorreções ou omissões na expressão literal do art. 92 do RPTA/MG.

Ao final, requer que sua impugnação a qual ratifica integralmente, seja conhecida e provida.

À fl. 430, o Fisco, diante da constatação de que alguns documentos que compõem a reformulação do crédito tributário ficaram presos à contracapa do processo, não tendo sido enviados ao Sujeito Passivo para garantir o direito de defesa, reabre novamente os prazos para impugnação, pagamento ou parcelamento do crédito tributário, conforme art. 120, inciso II, §1º do RPTA/MG.

A Impugnante novamente retorna aos autos, às fls. 434/441, apresentando aditamento à impugnação, na qual elabora uma síntese dos fatos e expõe as seguintes razões de fato e de direito:

- diversamente do que consta no instrumento de lançamento fiscal, não é reincidente na infração, pois a cominação do art. 54, inciso VI da Lei n.º 6.763/75 não alcança a falta de declaração na nota fiscal de saída da parcela de ICMS - objeto do lançamento em questão, conforme interpretação já consolidada do Egrégio CC/MG;

- as infrações/penalidades capituladas no PTA elencado como fato gerador da reincidência são divergentes das discutidas nesta seara;

- no PTA 04.002141753-60 constatou-se a ausência de destaque da obrigação principal em operações realizadas com um contribuinte do Estado e o PTA em discussão trata da falta de destaque e recolhimento do ICMS/ST, tão somente com relação à procedência ou não da multa isolada decorrente do não cumprimento de obrigação acessória;

- as penalidades, no seu todo, não são idênticas àquelas cominadas na infração anterior, por possuírem dispositivos não coincidentes, fato que, por si só, atesta a inexistência de penalidades idênticas e corrobora a não subsunção do caso concreto aos exatos termos da norma, causalidade esta necessária à majoração de qualquer penalidade passível de imposição pelo Fisco Estadual.

- alternativamente, caso seja considerada como procedente a aplicação da penalidade no presente caso e interpretado como penalidades idênticas as ora aplicadas com a do PTA de n.º 04.002141753-60, requer seja considerado, em razão dos princípios de justiça fiscal: a disparidade entre os valores de ambas as atuações; o fato de, na primeira infração, não ter optado pelo benefício do § 3º do art. 53 da Lei n.º

6.763/75 e o fato da obrigação principal, conjugada com a respectiva multa de revalidação, já se encontrar parcelada;

- o fato de não ter optado pelo benefício e quitado o PTA anterior, de valor irrisório, tornou-a, “em tese”, infratora primária da penalidade cominada e impossibilitou-a de utilizar o permissivo, num período de cinco anos;

- o grau de lesividade e gravidade ao Fisco decorrente da infringência outrora praticada foi irrelevante, e, utilizar deste marco como celeiro legitimador para majoração do atual crédito tributário, justificado tão somente no descumprimento da outrora obrigação acessória, é um contra-senso à lógica, à justiça fiscal e aos tão aclamados postulados da proporcionalidade e razoabilidade;

- o crédito tributário em discussão corresponde, tão somente, à multa isolada pelo descumprimento de obrigação acessória, que decerto, nos patamares atuados, caso procedente, irá dismantelar todo o planejamento econômico e financeiro de manutenção das suas atividades produtivas no ano corrente de 2011 e seguintes, violando, até mesmo, os princípios da preservação da empresa e de sua função social;

- a imposição da reincidência, *in casu*, é inadequada, desnecessária e não atinge o objetivo almejado;

- pede a aplicação do art. 112 do Código Tributário Nacional.

Ao final, reitera e re-ratifica todos os argumentos e pedidos cominados na peça impugnatória destacando o descabimento da multa isolada.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco se manifesta às fls. 443/449, contrariamente ao alegado pela defesa, em resumo, aos argumentos seguintes:

- a infração arguida encontra-se plena e legalmente caracterizada, não assistindo razão à Impugnante em sua peça defensiva;

- o lançamento em questão, após desmembramento efetuado por solicitação do Sujeito Passivo, refere-se à exigência de multa isolada;

- a apuração do valor da penalidade aplicada foi efetuada nos estritos termos constantes do inciso VI do art. 54 da Lei n.º 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea "g" do RICMS/02;

- é imperioso afirmar que a aplicação da penalidade foi efetivada na medida prevista na legislação tributária vigente, sendo totalmente improcedente a alegação de exigência de multas excessivamente onerosas, desproporcionais e confiscatórias;

- alguns dos acórdãos citados pela Impugnante referem-se a situações distintas da autuação ora analisada e outros, não obstante se tratem de fatos semelhantes, tiveram excluídas as exigências de multa isolada com capitulação diversa da aplicada na presente autuação;

- a distinção feita pela Impugnante entre descumprir a obrigação de emitir documentos fiscais com o destaque do ICMS/ST devido e, diante de um entendimento e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

interpretação, deixar de declarar os campos "Base de Cálculo do ICMS Substituição" e "Valor do ICMS Substituição", é irrelevante para efeitos da aplicação da penalidade;

- a penalidade pecuniária não pode ser excluída com base em juízo subjetivo quanto à intenção do agente, conforme preconiza o art. 136 do Código Tributário Nacional;

- houve a majoração do crédito tributário pela constatação de reincidência relativamente à infração que ensejou a aplicação da penalidade;

- as irregularidades alegadas na impugnação foram sanadas com nova intimação e reabertura do prazo conforme art. 120, inciso II, § 1º do RPTA/MG;

- a reincidência está plenamente caracterizada nos autos;

- não é possível o cancelamento ou redução da penalidade face ao disposto no art. 53, §§ 3º e 5º da Lei n.º 6.763/75.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento.

A 2ª Câmara do CC/MG, em sessão realizada em 02 de agosto de 2011 (fl. 456), em preliminar e à unanimidade, deferiu juntada da Procuração apresentada da Tribuna e retirou o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 23 de agosto de 2011, possibilitando ao novo procurador oportunidade de se inteirar do processo para proceder à sua sustentação oral.

DECISÃO

A autuação consubstanciada no Auto de Infração em epígrafe estava fundada na imputação fiscal de emissão de notas fiscais de saída sem o destaque e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, no período de janeiro de 2006 a abril de 2010.

A partir de tal imputação o Fisco lavrou o Auto de Infração para exigir o ICMS devido por substituição tributária e as Multas de Revalidação, prevista no art. 56, II, § 2º, inciso I da Lei n.º 6.763/75 e Isolada prevista no art. 54, inciso VI da mesma lei c/c art. 215, inciso VI, alínea "g" do RICMS/02.

Importa registrar que, em face do reconhecimento parcial do crédito tributário (fls. 372/376), foi feito o desmembramento do Auto de Infração, resultando nos seguintes processos:

- PTA 01.000167345-71: contendo a exigência de multa isolada, objeto da impugnação ora apreciada;

- PTA 01.000168820.81: contendo as exigências de ICMS/ST e da respectiva multa de revalidação que foram objeto de reconhecimento do débito e consequente parcelamento.

Conforme documento de fl. 378, no momento do desmembramento dos processos, por estar o PTA 01.000167345-71 em fase de recurso administrativo, diante da constatação de reincidência relativamente à infração que ensejou a aplicação da penalidade prevista no art. 54, inciso VI da Lei n.º 6.763/75, houve alteração do Auto

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de infração em análise com a inclusão da majoração da penalidade prevista no art. 53, § 7º da Lei n.º 6.763/75.

Assim, diante do reconhecimento por parte da Impugnante da correção das exigências do imposto e da respectivamente multa de revalidação, a questão a ser apreciada pela Câmara cinge-se a correção da exigência da penalidade isolada contra a qual a defesa se insurge.

Cumpra ainda ressaltar que, conforme documento de fl. 430, diante da constatação de reincidência relativamente à infração que ensejou a aplicação da penalidade capitulada no presente processo, o crédito tributário foi reformulado, e a ora Impugnante foi comunicada da reabertura dos prazos para impugnação, pagamento ou parcelamento do crédito tributário, conforme art. 120, inciso II, § 1º do RPTA/MG.

Entretanto, observou-se que alguns documentos que compõem a reformulação do crédito tributário ficaram presos à contracapa do processo, não tendo sido enviados a Defendente.

Neste diapasão, para garantir o amplo direito de defesa, foram novamente reabertos os prazos para impugnação, pagamento ou parcelamento do crédito tributário, conforme art. 120, inciso II, §1º do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

Ressalta-se que por esta intimação e reabertura de prazo as irregularidades alegadas na Impugnação às fls. 423/427 foram sanadas, tendo a Impugnante apresentado nova Impugnação às fls. 434/441.

Quanto à exigência da penalidade propriamente dita a Impugnante afirma que para aplicação de penalidade no campo do Direito Tributário, por se tratar de norma cominatória, deve-se ter em conta, as mesmas circunstâncias do Direito Penal e, para tanto, deve o tipo descrito na norma sancionatória guardar estrita compatibilidade com a conduta tida como irregular ou ilícita.

Registra-se aqui concordância plena com esta afirmação, assim, cumpre verificar o tipo descrito na norma sancionatória invocada no presente processo e, principalmente, se a conduta da Impugnante a ele se enquadra.

Desta forma, imprescindível verificar a conduta que a lei pretende sancionar, com a penalidade imposta pelo inciso VI do art. 54 da Lei n.º 6.763/75, *in verbis*:

Lei n.º 6763/75:

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

.....
RICMS/02, PARTE GERAL:

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 emití-lo 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) UFEMGs;

.....
Como pode ser verificado, a conduta a ser punida é exatamente emitir documento com falta de requisito. Veja-se que não é outra a conduta da Impugnante, pois a imputação fiscal é justamente deixar de destacar o imposto devido por substituição tributária.

Não é possível acolher a tese da defesa no sentido de que a norma não se coaduna com o procedimento adotado pela Impugnante, pois, apenas, deixou de declarar o valor do ICMS substituição, porquanto, não reconhecia, à época, como devido, sendo que, a sanção do inciso VI do art. 54, objetiva punir a falta de requisito ou indicação e, em hipótese alguma, a cominação dirige para a falta de destaque o imposto.

A falta de destaque do imposto é, sem a menor sombra de dúvida um requisito essencial da nota fiscal e foi justamente este requisito que faltou nos documentos fiscais objeto da autuação.

Veja-se que a autuação iniciou-se justamente porque a Impugnante, no período de janeiro de 2006 a outubro de 2009, promoveu saídas de carne e produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino ou suíno, com destino a estabelecimento enquadrado no CNAE 4722-9/01 (Comércio Varejista de Carnes - Açougues), sem o devido destaque e recolhimento do ICMS-ST devido nas operações subsequentes.

No período de novembro de 2009 a abril de 2010, a Impugnante promoveu saídas de carne e produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino ou suíno, sem o devido destaque e recolhimento do ICMS-ST devido nas operações subsequentes, com destino a estabelecimentos enquadrados nos seguintes CNAEs (Código Nacional de Atividade Econômica):

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 4711-3/02 - Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios - supermercados;
- 4712-1/00 - Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios - minimercados, mercearias e armazéns;
- 4721-1/03 - Comércio varejista de laticínios e frios;
- 4722-9/01 - Comércio Varejista de Carnes - Açougues;
- 4724-5/00 - Comércio varejista de hortifrutigranjeiros;
- 4729-6/99 - Comércio varejista de produtos alimentícios em geral ou especializado em produtos alimentícios não especificados anteriormente;
- 5611-2/01 - Restaurantes e similares;
- 5611-2/02 - Bares e outros estabelecimentos especializados em servir bebidas;
- 5611-2/03 - Lanchonetes, casas de chá, de sucos e similares;
- 5620-1/01 - Fornecimento de alimentos preparados preponderantemente para empresas.

Diante da infringência ao art. 63 do Anexo XV do RICMS/02, foi lavrado o Auto de Infração, com a exigência de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, II, § 2º, inciso I da Lei n.º 6.763/75 e da multa isolada ora discutida.

Portanto, o lançamento em questão, após desmembramento, refere-se à exigência de multa isolada diante da constatação de emissão de notas fiscais de saída sem o destaque e recolhimento do ICMS-ST devido nas operações subsequentes.

As decisões citadas pela Impugnante (fls. 387/392), não se referem a situações semelhantes a da autuação ora analisada ou, não obstante tratem de fatos semelhantes, tiveram excluídas as exigências de multa isolada com capitulação diversa da aplicada na presente autuação.

Por outro lado o Acórdão 19.916/10/1ª demonstra o entendimento do Conselho de Contribuintes sobre a presente penalidade em situação semelhante à dos presentes autos, a saber:

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - AZEITONA. CONSTATOU-SE, MEDIANTE CONFERÊNCIA EFETIVADA NOS DOCUMENTOS DE SAÍDA, QUE A AUTUADA DEIXOU DE RETER E RECOLHER ICMS/ST INCIDENTE SOBRE OPERAÇÕES COM O PRODUTO "AZEITONA" CONSTANTE NO ITEM 35.7 DA PARTE 2 DO ANEXO XV DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA, CAPITULADAS, RESPECTIVAMENTE, NOS ARTS. 56, INCISO II, § 2º, INCISO I E 54, INCISO VI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELO FISCO. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO PELO VOTO DE QUALIDADE.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A distinção feita pela Impugnante entre descumprir a obrigação de emitir documentos fiscais com o destaque do ICMS/ST devido e, diante de uma interpretação, deixar de declarar os campos "Base de Cálculo do ICMS Substituição" e "Valor do ICMS Substituição", é irrelevante para efeitos da aplicação da penalidade, nos exatos termos do art. 136 do Código Tributário Nacional que assim determina:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Crucial destacar que as obrigações acessórias são instituídas pela legislação tributária no interesse da fiscalização e arrecadação do tributo a que se refira, e têm como fato gerador qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal, conforme disposto no § 2º do art. 113 c/c o art. 115, ambos do Código Tributário Nacional.

Frise-se bem, são instituídas no interesse da fiscalização e arrecadação do tributo devido, equivalendo dizer que são (devem ser) deveres instrumentais atribuídos ao sujeito passivo com o objetivo de garantir os interesses do fisco no seu mister de controlar as atividades daquele com vistas a assegurar a arrecadação do imposto.

Assim, é certo que o eventual descumprimento desses deveres enseja a aplicação de penalidades, mas estas não devem ser, por si sós, instrumento de arrecadação, e sim apenas um meio de assegurá-la.

Com base nesta premissa, e considerando que nos impostos sujeitos ao lançamento por homologação – *nos quais compete ao contribuinte, por determinação legal, além de identificar o fato gerador, quantificar e pagar o imposto devido sem o prévio exame da autoridade fiscal* – o que se homologa não é propriamente o pagamento do tributo (obrigação principal), mas todo aquele conjunto de atividades que normalmente o precedem, aí incluídas as obrigações acessórias, tais como a emissão e escrituração dos documentos fiscais relativos às operações e prestações realizadas, tem-se que o contribuinte do imposto, especialmente em se tratando de ICMS, deve observar e cumprir, rigorosamente, todas as obrigações previstas na legislação, sob pena de sujeitar-se às sanções impostas pelo seu descumprimento.

No caso concreto, argumenta a Impugnante que deixou de destacar o imposto somente porque, à época, entendia que as operações não se sujeitariam à substituição tributária, não existindo motivos para a aplicação da multa isolada.

Entretanto, assim como as obrigações principal e acessória não se confundem entre si, também não há de se confundir as sanções impostas pela legislação para os respectivos descumprimentos, dada a natureza distinta daquelas.

Logo, mesmo que a Impugnante entenda não ser devido o imposto, e ainda que tal circunstância decorra de divergência de interpretação da legislação pertinente, tal entendimento não lhe autoriza descumprir a obrigação acessória, no caso, o dever de emitir as notas fiscais na forma estabelecida pela legislação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como já exaustivamente abordado, no caso presente a Impugnante emitiu as notas fiscais sem destaque do ICMS devido por substituição tributária.

Como se vê, de todos os dispositivos acima mencionados, cabe a aplicação da multa toda vez que o contribuinte emitir documento fiscal sem a indicação de requisito, no caso, sem o destaque do imposto devido. Não resta qualquer dúvida, portanto, acerca da prática da infração.

Assim, claramente cabível a multa aplicada, eis que plenamente caracterizada a prática da infração, pelo que também não há de se falar em aplicação do disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional.

Portanto, resta claro que, em todo o período autuado, a Impugnante deixou de informar a base de cálculo e o ICMS/ST devido nas notas fiscais de saída em operações sujeitas à substituição tributária, não tendo efetuado qualquer recolhimento do referido imposto.

Informe-se que houve a majoração do crédito tributário pela constatação de reincidência relativamente à infração que ensejou a aplicação da penalidade prevista no art. 54, inciso VI da Lei n.º 6.763/75, e consequente inclusão da majoração da penalidade disposta no art. 53, § 7º da mesma lei.

Relativamente aos argumentos apresentados na última manifestação da Impugnante nos autos, enfatiza-se que a reincidência está plenamente caracterizada nos autos pelos documentos acostados aos autos e dos quais ela teve ciência, não sendo possível mensurar os efeitos da irregularidade perpetrada pela Impugnante na primeira e na segunda ocorrência.

No entanto, quanto à multa isolada, assiste razão parcial à Impugnante, no tocante à sua gradação, como, no momento do julgamento concordou a própria representação da Fazenda Pública Estadual em sustentação oral.

É que, conquanto aplicada nos estritos termos do art. 54, inciso VI da Lei n.º 6.763/75 c/c o art. 215, inciso VI da Parte Geral do RICMS/02, não há como deixar de reconhecer que a multa realmente resultou em valor flagrantemente desproporcional e desarrazoado em relação ao ICMS exigido, atingindo o gigantesco índice em proporção ao valor do crédito tributário principal objeto do Auto de Infração inicial e que foi objeto de parcelamento (tributo, juros e multa de revalidação).

Assim, merece mesmo ser reduzida, não nos termos do § 3º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75 (como pede a Impugnante), tal como se verificará adiante, mas com base no disposto no § 2º do art. 55 da mesma lei, cuja finalidade é exatamente limitar o valor das penalidades a um patamar mais razoável e proporcional em relação ao imposto exigido sobre as operações às quais se vinculam a obrigação acessória descumprida, ensejando a aplicação daquelas.

Não obstante, como já mencionado, é forçoso reconhecer que, no caso concreto, o valor exigido é flagrantemente desproporcional e desarrazoado em relação ao imposto. É que, conforme estabelece o art. 215, inc. VI, alínea “f” da Parte Geral do RICMS/02, a multa é de 42 (quarenta e duas) UFEMG por documento fiscal emitido.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Daí, a exorbitância do valor da multa, razão pela qual ela deve ser reduzida, aplicando-se à mesma, por analogia, o limitador de 2,5 vezes (duas vezes e meia) o valor do imposto exigido, previsto nos §§ 2º e 3º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, cuja redação é a seguinte:

Art. 55 -

§ 2º - Nas hipóteses dos incisos II, IV, XVI e XXIX do caput, observado, no que couber, o disposto no § 3º deste artigo, a multa fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação, inclusive quando amparada por isenção ou não-incidência.

§ 3º - Nas hipóteses dos incisos II, VI, XVI, XIX e XXIX do caput deste artigo, quando a infração for constatada pela fiscalização no trânsito da mercadoria, a multa fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto cobrado na autuação, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação, inclusive quando amparada por isenção ou não-incidência.

Poder-se-ia dizer que, não estando expressamente prevista nos dispositivos acima, a multa ora discutida não seria passível de redução com base no referido limitador, cuja aplicação estaria restrita única e exclusivamente às multas ali elencadas.

De fato, uma interpretação literal (ou meramente léxica ou gramatical) dos dispositivos acima levaria a essa conclusão.

No entanto, há de se observar que a norma jurídica não se confunde com o texto da lei, que é mero veículo (ou suporte físico) daquela; pelo contrário, deve ser extraída não só deste, mas principalmente do seu contexto – *até porque, no mais das vezes, não está contida em apenas um, mas numa conjunção de textos legais, normalmente editados em circunstâncias e momentos distintos, sejam históricos, políticos, sociais ou econômicos.*

Por isso que, para a doutrina contemporânea especializada, além do método gramatical há ainda outros métodos ou elementos que devem ser considerados na interpretação lógica da norma jurídica, tais como o histórico, o lógico-sistemático e o teleológico, não de forma antagônica ou excludente entre si, mas sim numa relação de complementaridade recíproca, de modo que a interpretação meramente léxica ou gramatical dos textos legais não é o bastante e nem suficiente para daí se extrair o seu real sentido e alcance normativo.

Neste sentido, os seguintes ensinamentos do Em. Livre-docente e Doutor em Direito Tributário José Jayme de Macêdo Oliveira, ex-Fiscal de Rendas e ex-Conselheiro do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro (*Código Tributário Nacional: comentários, doutrina e jurisprudência*. São Paulo : Saraiva, 1998, p. 265), acerca dos métodos lógico e teleológico de interpretação:

Lógica. Se a interpretação gramatical esgota-se na análise dos termos de um texto, a interpretação lógica é

a sua síntese. Com a primeira decompõe-se a norma em seus elementos verbais; na segunda, unem-se esses elementos num todo orgânico, buscando encontrar-se a *mens legis*.

(...)

Teleológica. Nenhuma interpretação de lei pode ser bem feita se não levar em consideração a razão de sua existência, a sua finalidade (*ratio legis*), ou seja, sopesando os objetivos indicados pelas necessidades que ela visa a satisfazer.

Vale dizer, ainda que a interpretação deva se nortear pelo texto legal, o conteúdo (ou o sentido) da norma é mais amplo que a simples literalidade do(s) texto(s) que a veicula(m). Assim é que, na busca desse sentido mais amplo, pode e deve o aplicador da norma se valer também da interpretação extensiva ou analógica da legislação tributária passível de aplicação ao caso concreto, de modo a conferi-la a máxima efetividade, levando em conta a sua razão de ser, a sua finalidade.

E nem se diga que, em face do princípio da estrita legalidade ao qual se sujeitam as relações jurídicas tributárias, a analogia não se aplicaria à interpretação (ou integração) das normas tributárias, sendo certo que a sua aplicação o pressupõe a ausência de disposição expressa para situação similar a outra para a qual haja previsão legal.

Com efeito, é o próprio Código Tributário Nacional que autoriza expressamente a aplicação da analogia, vedado expressamente o seu emprego apenas quando resultar na exigência de tributo não previsto em lei, a teor do disposto no § 1º de seu art. 108. Confira-se:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

.....

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

Ora, se a única restrição imposta pelo Código Tributário Nacional é aquela constante do § 1º, que se refere à exigência de tributo não previsto em lei, obviamente que não há vedação para se aplicar a analogia em matéria de penalidade, máxime em se tratando de mera redução desta, visando à sua adequação ao valor do tributo exigido.

Resta, portanto, justificar o cabimento da analogia ao presente caso, valendo-se aqui novamente das lições doutrinárias do mesmo autor (op. cit., p. 271):

Art. 108, I – A analogia é o primeiro meio de integração da legislação tributária, que autoriza a aplicação de dispositivo legal (analogia *legis*) ou de um conjunto de normas legais conexas (analogia *juris*) para o preenchimento de lacuna existente em lei sobre

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

determinada matéria. Tal procedimento repousa na noção de que onde existe a mesma razão, deve haver a mesma solução jurídica. (grifou-se)

Como já se viu acima, há previsão expressa de aplicação do limitador a várias multas capituladas no art. 55, quando o seu valor ultrapasse a 2,5 (duas e meia) vezes o valor do imposto exigido, todas elas relacionadas ao descumprimento de obrigações acessórias vinculadas à falta de pagamento do imposto.

Apenas para tornar mais claro o raciocínio – e visando demonstrar a similitude da situação ora em discussão com aquelas –, tome-se como exemplo a multa prevista no inciso XVI, a qual se encontra expressamente elencada nos mencionados dispositivos, qual seja, “XVI - por prestar serviço sem emissão de documento fiscal - 40% (quarenta por cento) do valor da prestação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) quando a infração for apurada pelo Fisco, com base exclusivamente em documento e nos lançamentos efetuados na escrita fiscal ou comercial do contribuinte.”

Como se vê, o limitador se aplica até mesmo a essa hipótese, em que o contribuinte, estando obrigado a emitir o documento fiscal pela prestação do serviço, não o faz.

Ora, se a regra do limitador do valor da multa tributária aplica-se até mesmo nesses casos, em que a conduta do infrator presume-se mais grave para a sociedade (afinal, trata-se de ilícito penal, caracterizado pela falta de emissão do documento fiscal, com a intenção de reduzir ou suprimir tributo!), por que não aplicá-la também à hipótese dos autos, na qual o contribuinte está sendo penalizado não pela falta de emissão do documento, mas pela simples emissão deste em desacordo com a legislação, e ainda assim em decorrência de divergência de interpretação?

Com efeito, ainda que se abstraia dessa questão da gravidade da conduta, a similitude das situações é evidente, porquanto no caso dos autos a aplicação da multa também resultou em valor superior a 2,5 (duas e meia) vezes o valor do imposto exigido, tal como naquelas hipóteses (aliás, superou em muito).

Logo, se “onde existe a mesma razão, deve haver a mesma solução jurídica”, e se a finalidade da lei que instituiu o limitador foi evitar a exigência de multas isoladas exorbitantes em relação ao valor do imposto, é razoável que se dê tratamento idêntico ao presente caso.

Assim, se não bastasse a analogia, invoca-se aqui ainda o princípio da razoabilidade para limitar o valor da multa, com base nos incs. II e III do mesmo art. 108 do Código Tributário Nacional (princípios gerais de Direito Tributário e de Direito Público) c/c o art. 13 da Constituição Mineira de 1989 e arts. 2º e 3º da Lei Estadual n.º 14.184/02 (que, conforme o seu art. 1º, estabelece normas gerais sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Direta e indireta do Estado de Minas Gerais, visando à proteção de direito das pessoas e ao atendimento do interesse público pela Administração):

Constituição Mineira:

Art. 13 - A atividade de administração pública dos Poderes do Estado e a de entidade descentralizada

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

se sujeitarão aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência e razoabilidade. (Grifou-se)

Lei nº 14.184/02:

Art. 2º - A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, finalidade, motivação, razoabilidade, eficiência, ampla defesa, do contraditório e da transparência.

Art. 3º - A norma administrativa será interpretada da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige.

Como se vê, para além da aplicação da analogia, com base no Código Tributário Nacional, há disposições expressas da legislação mineira (tanto no nível constitucional como infraconstitucional) no sentido de que a norma administrativa deve ser interpretada com razoabilidade, visando a garantir o atendimento de sua finalidade.

Assim, deve o valor exigido no presente caso, a título de multa isolada, ser adequado ao limite de que tratam os §§ 2º e 3º do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Com relação ao pedido de cancelamento ou redução das penalidades, nos termos do art. 53, § 3º da Lei nº 6.763/75, o benefício não pode ser aplicado ao caso presente, em razão da reincidência comprovada pelo Fisco e averiguada por este Conselho conforme documento de fls. 454/455.

Para ficar ainda mais clara a questão, veja-se a regra contida no citado § 3º, bem como nos §§ 5º e 6º do art. 53 da Lei nº 6.763/75:

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

.....
§ 3º- A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.
.....

§ 5º - O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

- 1) de reincidência;
- 2) de inobservância de resposta em decorrência de processo de consulta já definitivamente solucionada ou anotações nos livros e documentos fiscais do sujeito passivo;
- 3) em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo.
- 4) de imposição da penalidade prevista no inciso XXIV do art. 55 desta Lei;
- 5) de aproveitamento indevido de crédito;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

6) de imposição da penalidade prevista na alínea "b" do inciso X do art. 54 desta lei.

§ 6º - Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior. (grifos não constam do original)

Com base no dispositivo legal supra citado verifica-se que a permissão dada pelo citado art. 53 é limitada. Dentre os limites impostos encontra-se justamente a configuração de reincidência. Assim, se configurada a reincidência, não pode o órgão julgador administrativo aplicar qualquer redução à penalidade imposta no lançamento.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para que seja adequada a multa isolada a 2,5 vezes o valor do imposto, nos termos do disposto no § 2º do art. 55 da Lei 6.763/75. Pelo Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Célio Marcos Lopes Machado e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. José Benedito Miranda. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Raimundo Francisco da Silva (Revisor), Ivana Maria de Almeida e Carlos Alberto Moreira Alves.

Sala das Sessões, 23 de agosto de 2011.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente / Relatora**