

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.331/14/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000205545-65
Recurso de Revisão: 40.060136585-35 (Coob.)
Recorrente: Fabrício Aparecido Mendonça Santos (Coob.)
CPF: 115.899.936-40
Autuado: Guilherme Roberto Silva Sousa - ME
IE: 001822499.00-95
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Coobrigado: Guilherme Roberto Silva Sousa
CPF: 125.756.956-27
Proc. S. Passivo: Evandro Alair Camargos Alves
Origem: DFT/Contagem

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ADMINISTRADOR – CORRETA A ELEIÇÃO. Correta a eleição para o polo passivo da obrigação tributária do Coobrigado, nos termos do art. 124, inciso I do CTN e do art. 21, inciso XII e § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, uma vez comprovado nos autos a sua participação direta na obtenção de inscrição estadual com utilização de dados falsos. Matéria não objeto de recurso.

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - DOCUMENTO FISCAL FALSO/IDEOLOGICAMENTE FALSO - Constatou-se saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, uma vez que foram emitidas notas fiscais ideologicamente falsas, em decorrência de inscrição estadual obtida com utilização de dados falsos. Infração caracterizada nos termos dos arts. 133, inciso I e 149, inciso I, ambos do RICMS/02. Corretas as exigências fiscais de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXI, ambos da Lei nº 6.763/75. Mantida decisão anterior.

Recurso de Revisão conhecido por maioria de votos e não provido à unanimidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de emissão de notas fiscais eletrônicas consideradas ideologicamente falsas, no período de setembro de 2011 a junho de 2012, conforme Ato Declaratório nº 12.186.060.000094 de 25/07/12. As operações foram consideradas desacobertas de documentos fiscais, conforme art. 149, inciso I do RICMS/02, o que resultou em falta de recolhimento do ICMS.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXI, ambos da Lei nº 6.763/75.

A 2ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 20.499/14/2ª, julgou procedente o lançamento.

Inconformado, o Sujeito Passivo Fabrício Aparecido Mendonça Santos interpõe, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 906/915.

Afirma que a decisão recorrida revela-se divergente da decisão proferida no Acórdão indicado como paradigma, de nº 19.312/11/2ª (cópia às fls. 918/942).

Requer, ao final, o conhecimento e provimento do Recurso de Revisão.

A Assessoria do CC/MG manifesta-se às fls. 963/969, opinando, em preliminar, pelo conhecimento do Recurso interposto. No mérito, pelo seu não provimento.

DECISÃO

Ressalta-se, inicialmente, que os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Superada a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

Para efeito de se avaliar a admissibilidade do Recurso, deve-se ressaltar que essa espécie de Recurso de Revisão tem como pressuposto de cabimento a existência de decisões divergentes quanto à aplicação da legislação tributária, sobre a mesma matéria e em circunstâncias/condições iguais, proferidas pela mesma ou por outra Câmara de Julgamento deste Órgão Julgador.

Nesse sentido, o objetivo buscado pelo Órgão Julgador é o da uniformização das decisões, evitando que as Câmaras decidam de forma diferente sobre determinada matéria.

Importante ressaltar, *a priori*, que o pressuposto de cabimento do recurso não leva em consideração decisões tomadas pelo Poder Judiciário, tendo em vista que o objetivo processual buscado com essa possibilidade recursal se circunscreve às possíveis divergências jurisprudenciais ocorridas no âmbito deste Órgão Julgador, o CC/MG.

O Recorrente afirma que a decisão recorrida revela-se divergente da decisão, definitiva na esfera administrativa, proferida no Acórdão nº 19.312/11/2ª (cópia às fls. 918/942).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O fundamento levantado pelo Recorrente, para efeito de cabimento do recurso, se relaciona aos princípios do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade, que teriam sido violados na decisão recorrida, tendo sido, por outro lado, considerados na decisão apontada como paradigma.

Importante trazer os fundamentos das duas decisões sobre a matéria para verificar a plausibilidade do entendimento explicitado no presente Recurso:

DECISÃO RECORRIDA (ACÓRDÃO Nº 20.499/14/2ª)

ALEGA QUE AS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA NÃO TÊM QUALQUER DIFERENÇA E QUE NÃO HÁ RAZOABILIDADE PARA APLICAÇÃO DE TAIS MULTAS NOS PATAMARES DELINEADOS PELA LEGISLAÇÃO ESTADUAL.

RESSALTE-SE QUE TAIS MULTAS FORAM IMPOSTAS NOS EXATOS TERMOS DA LEI Nº 6.763/75, RAZÃO PELA QUAL AS ALEGAÇÕES DO IMPUGNANTE ENCONTRAM ÓBICE NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO MINEIRO, POR FORÇA DA DISPOSIÇÃO CONTIDA NO INCISO I DO ART. 110 DO REGULAMENTO DO PROCESSO E DOS PROCEDIMENTOS TRIBUTÁRIOS ADMINISTRATIVOS – RPTA, APROVADO PELO DECRETO Nº 44.747/08.

(...)

PORTANTO, O AUTO DE INFRAÇÃO FOI LAVRADO COM OBSERVÂNCIA DO ESTRITO CUMPRIMENTO DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS MINEIRAS, ÀS QUAIS SE ENCONTRA O CC/MG ADSTRITO EM SEU JULGAMENTO, A TEOR DO ART. 110 DO RPTA.

DECISÃO APONTADA COMO PARADIGMA (ACÓRDÃO Nº 19.312/11/2ª)

É QUE, CONQUANTO APLICADA NOS ESTRITOS TERMOS DO ART. 54, INC. VI DA LEI Nº 6.763/75 C/C O ART. 215, INC. VI, ALÍNEA “F” 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 DE 1.440% (HUM MIL, QUATROCENTOS E QUARENTA POR CENTO) DO VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PRINCIPAL OBJETO DO AUTO DE INFRAÇÃO (TRIBUTO, JUROS E MULTA DE REVALIDAÇÃO). (GRIFOU-SE)

ASSIM, MERECE MESMO SER REDUZIDA, NÃO NOS TERMOS DO § 3º DO ART. 53 DA LEI Nº 6.763/75 (COMO PEDE A IMPUGNANTE), TENDO EM VISTA A VEDAÇÃO EXPRESSA PARA A SUA APLICAÇÃO QUANDO A PRÁTICA DA INFRAÇÃO RESULTE NA FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTO (§ 5º, ITEM 3 DO MESMO ARTIGO), TAL COMO SE VERIFICA NA HIPÓTESE DOS AUTOS, MAS, COMO SE VERÁ ADIANTE, COM BASE NO DISPOSTO NOS §§ 2º E 3º 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 OU PRESTAÇÕES ÀS QUAIS SE VINCULAM A

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, E TENDO EM VISTA QUE, EM FACE DAS PECULIARIDADES DA ATIVIDADE DA IMPUGNANTE, ELA EMITE PELO MENOS UMA NOTA FISCAL MENSAL PARA CADA CLIENTE, O QUE RESULTA EM MILHARES DE NOTAS FISCAIS EMITIDAS.

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:... (GRIFOU-SE)

Observando-se as duas decisões, verifica-se que na decisão apontada como paradigma, a 2ª Câmara de Julgamento entendeu pela limitação da multa isolada a duas vezes e meia do valor do imposto exigido tendo em vista a exorbitância de sua exigência original que, segundo os fundamentos da decisão, seria de 1.440% (hum mil, quatrocentos e quarenta por cento) do valor do crédito tributário principal objeto do Auto de Infração (tributo, juros e multa de revalidação).

Não obstante, a decisão apontada como paradigma aplicou como limitador da multa isolada a proporção de 2,5 vezes o valor do imposto exigido, por analogia, com fulcro na previsão constante dos §§ 2º e 3º do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

No caso da decisão recorrida, a multa isolada exigida perfaz o montante de 4,23 vezes o valor do imposto exigido.

Importante registrar que da mesma forma que na decisão apontada como paradigma, cuja penalidade exigida refere-se ao inciso VI do art. 54 da Lei nº 6.763/75, a penalidade exigida na decisão recorrida, prevista no inciso XXXI do art. 55 da Lei nº 6.763/75, também não se encontra contemplada na limitação prevista no dispositivo já destacado, conforme se observa:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(..)

§ 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 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. (grifou-se)

§ 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 ou da prestação, inclusive quando amparada por isenção ou não incidência. (grifou-se)

Dessa forma, naquela decisão apontada como paradigma, conforme trecho supratranscrito, a Câmara de Julgamento utilizou-se da analogia para limitar a penalidade prevista no inciso VI do art. 54 da Lei nº 6.763/75.

Contudo, no caso da decisão recorrida, em que a penalidade exigida ultrapassa o montante de 2,5 vezes o valor do imposto exigido no lançamento, a Câmara de Julgamento não se utilizou de analogia para limitar a exigência.

Diante do exposto, observa-se que há divergência das decisões quanto à aplicação da legislação tributária.

Reputa-se, pois, atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA (divergência jurisprudencial), comprovando-se o preenchimento cumulativo das condições, conforme previsto no dispositivo legal.

Via de consequência, verifica que se encontram configurados os pressupostos de admissibilidade para o Recurso de Revisão.

Do Mérito

Cumprido de início ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, o Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento de toda matéria nele versada.

No caso em tela, o Recorrente propugna pela reforma da decisão para que as multas de revalidação e isolada não ultrapassem o percentual de 100% (cem por cento) do valor do tributo exigido no lançamento.

É fato que a decisão paradigma aplicou, por analogia, a limitação da Multa Isolada prevista no inciso VI do art. 54 da Lei nº 6.763/75, a 2,5 vezes o valor do imposto exigido, nos termos do § 2º do art. 55 do citado diploma legal.

Importante registrar, em relação ao mérito da decisão paradigma, que hoje já existe (na data do julgamento, não) norma expressa que prevê a limitação da multa por descumprimento de obrigação acessória referente àquele lançamento, a teor do § 4º do art. 54 da Lei nº 6.763/75, cujos efeitos datam de 15/12/12, com redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 31, ambos da Lei nº 20.540, de 14/12/12.

Necessário, *a priori*, expor o entendimento de alguns doutrinadores sobre a matéria:

Hugo de Brito Machado

Analogia é meio de integração pelo qual o aplicador da lei, diante de lacuna desta, busca solução para o caso em norma pertinente a casos semelhantes, análogos. O legislador nem sempre consegue disciplinar expressa e especificamente todas as situações. O mundo fático é complexo e dinâmico, de sorte que é impossível uma lei sem lacunas. Assim, diante de uma situação para a qual não há dispositivo legal específico, aplica-se o dispositivo pertinente a situações semelhantes, idênticas, análogas, afins.

Luciano Amaro

Teoricamente, a integração analógica não se confunde com a *interpretação extensiva*, de que se avizinha. Na prática, distingui-las não é uma tarefa simples. Como se viu, a integração visa a preencher a lacuna legislativa; já a interpretação extensiva teria por objetivo identificar o “verdadeiro” conteúdo e alcance da lei, *insuficientemente expresso* no texto normativo (*dixit minus quam voluit*). A diferença estaria em que, na analogia, a lei não teria levado em consideração a hipótese, mas, se o tivesse feito, supõe-se que lhe teria dado idêntica disciplina; já na interpretação extensiva, a lei teria querido abranger a hipótese, mas, em razão da má formulação do texto, deixou a situação fora do alcance expresso da norma, tornando com isso necessário que o aplicador da lei reconstitua o seu alcance.

Num caso, a lei omitiu porque foi mal escrita; no outro, ela também se omitiu, embora por motivo diverso, qual seja, o de não se ter pensado na hipótese; a *omissão* (que, afinal, é o que resta verificável, objetivamente, no exame da lei) iguala as duas situações. Como se vê, a distinção depende de uma incursão pela mente do legislador, pois se baseia, em última análise, em perquirir se o legislador “pensou” ou não na hipótese, para, no primeiro caso, aplicar-se a interpretação extensiva e, no segundo, a integração analógica.

A analogia tem, no direito tributário, pequeno campo de atuação, pois o princípio da reserva de lei impede a utilização desse instrumento de integração para efeito de exigência de tributo.

Por isso, como já referimos, o Código Tributário Nacional deixa expressa a proibição de, por analogia, exigir tributo (art. 108, § 1º). A par disso, também não autoriza para reconhecer *isenção* (art. 111, I ou II), nem para aplicar anistia (art. 111, I), nem para dispensar o cumprimento de obrigações acessórias (art. 111, III). Noutras matérias, porém, é invocável a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

analogia (por exemplo, na definição de prazos para o cumprimento de obrigações e em outras matérias de direito tributário formal).

Percebe-se que o legislador, quando tratou das hipóteses de limitação da multa isolada, com fulcro no § 4º do art. 54 e §§ 2º e 3º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, definiu quais infrações deveriam ser submetidas ao limitador.

Entende-se que essa definição leva em conta aspectos relacionados à política tributária do Estado de Minas Gerais. Não transparece que tenham ficado lacunas a serem preenchidas por meio da analogia, até porque a lei e a doutrina não autorizam a aplicação de analogia para exclusão (e redução estaria dentro da mesma hipótese) de crédito tributário, como bem defendido pelo tributarista Prof. Luciano Amaro quando observa as hipóteses do art. 111 do Código Tributário Nacional - CTN.

Deduz-se que o legislador não pretendeu dar o tratamento de limitação de multa à penalidade exigida no lançamento sob análise, prevista no inciso XXXI do art. 55 da Lei nº 6.763/75, que comina a multa de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor da operação para o sujeito passivo que emitir ou utilizar documento fiscal falso ou ideologicamente falso.

Dessa forma, entendendo não ser permitido limitação de multa, por analogia, à luz das previsões do CTN, conclui-se que não merece ser reformada a decisão ora recorrida, devendo ser mantida em sua integralidade.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, por maioria de votos, em conhecer do Recurso de Revisão. Vencidos os Conselheiros José Luiz Drumond e Maria de Lourdes Medeiros, que dele não conheciam. No mérito, à unanimidade, em lhe negar provimento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Éder Sousa. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Fernando Luiz Saldanha (Revisor), Carlos Alberto Moreira Alves, José Luiz Drumond e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

Sala das Sessões, 17 de outubro de 2014.

Maria de Lourdes Medeiros
Presidente

Guilherme Henrique Baeta da Costa
Relator

GR/D