

Acórdão: 5.097/18/CE Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000910830-85
Recurso de Revisão: 40.060146077-99
Recorrente: 2ª Câmara de Julgamento
Recorrida: Suzano Papel e Celulose S.A.
IE: 062339588.18-30
Proc. S. Passivo: Felipe Affonso Behning Manzi/Outro(s)
Origem: DF/Governador Valadares

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO. Constatada a retenção e o recolhimento do ICMS/ST a menor, devido pela Autuada, em operações com produtos constantes no item 19 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75. Majoração da multa de revalidação excluída pela Câmara *a quo*. Restabelecida a referida majoração da Multa de Revalidação prevista no inciso I do § 2º do art. 56 Lei nº 6.763/75. Reformada a decisão anterior.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO. Constatada a falta de retenção e de recolhimento do ICMS/ST, devido pela Autuada, em operações com produtos constantes no item 19 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, todos da Lei nº 6.763/75. Matéria não objeto de recurso.

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

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de retenção/recolhimento e retenção/recolhimento a menor do ICMS/ST em operações com produtos de papelaria constantes do item 19 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, no período de 01/11/12 a 31/01/16, constatados mediante conferência de Notas Fiscais Eletrônicas (NF-es), arquivos eletrônicos (SPED), livros fiscais e Declarações de Apuração e Informação do ICMS (DAPIs).

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2, inciso I e Multas Isoladas capituladas no art. 55, incisos VII, alínea “c” e XXXVII, todos da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A 2ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 21.777/18/2ª, julgou parcialmente procedente o lançamento para excluir a incidência do inciso I do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75 referente ao item 1 do Auto de Infração. Vencidos, em parte, os Conselheiros Geraldo da Silva Datas (Relator) e Marco Túlio da Silva que o julgavam procedente.

Mediante declaração na decisão, foi interposto de ofício, pela 2ª Câmara de Julgamento, o presente Recurso de Revisão.

DECISÃO

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I e § 2º do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida, desfavorável à Fazenda Pública Estadual, foi tomada pelo voto de qualidade, é cabível o presente Recurso de Revisão.

Cumprido de início ressaltar que esta decisão engloba o reexame da matéria, cuja decisão foi contrária à Fazenda Pública Estadual, inclusive aquela não decidida pelo voto de qualidade, nos termos do disposto no § 2º do art. 163 c/c o parágrafo único do art. 168, todos do RPTA.

Ressalta-se que os fundamentos expostos, em parte, no voto vencido do Conselheiro Geraldo da Silva Datas foram utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente acórdão, salvo pequenas alterações.

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de retenção/recolhimento e retenção/recolhimento a menor do ICMS/ST em operações com produtos de papelaria constantes do item 19 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, no período de 01/11/12 a 31/01/16, constatados mediante conferência de Notas Fiscais Eletrônicas (NF-es), arquivos eletrônicos (SPED), livros fiscais e Declarações de Apuração e Informação do ICMS (DAPIs).

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2, inciso I e Multas Isoladas capituladas no art. 55, incisos VII, alínea “c” e XXXVII, todos da Lei nº 6.763/75.

Primeiramente, cumpre destacar que no período fiscalizado o Fisco analisou todas as operações (NF-es emitidas) praticadas pelo estabelecimento autuado, sujeitas ou não à substituição tributária.

De todas essas operações analisadas, somente 39 (trinta e nove) foram objetos de autuação, sendo 23 (vinte e três) referentes a recolhimento a menor e 16 (dezesseis) à falta de recolhimento do ICMS/ST, conforme planilhas de fls. 16, 28 e 34, que relacionam as notas fiscais cujas operações foram autuadas.

Mediante simples análise das planilhas constantes dos Anexos I (fls. 12/30 - Recolhimento/Retenção a Menor) e Anexo II (fls. 31/44 - Falta de Recolhimento/Retenção), verifica-se que o trabalho fiscal desenvolvido é de fácil compreensão.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As planilhas retrocitadas são:

1. Resumo Mensal do Crédito Tributário Devido;
2. Resumo Mensal por Contribuinte do Crédito Tributário Devido;
3. Resumo por Totais das Notas Fiscais;
4. Demonstrativo de Cálculo do ICMS/ST;
5. Relatório de Apuração do ICMS/ST Devido.

A Recorrida alega, que nas operações com papel “cutsizes” (A4, A3, Ofício I e II, carta, etc.) ocorridas até 31/12/15, quando vigia a alíquota interna de 12% (doze por cento) para os referidos produtos, a Fiscalização teria ajustado indevidamente a Margem de Valor Agregado - MVA ao percentual de 39,51% (trinta e nove inteiros cinquenta e um centésimos por cento), aplicado somente às operações com a alíquota interna de 18% (dezoito por cento).

Para tanto, trouxe aos autos, de forma exemplificativa, as NF-es 000.258.956, 000.266.813 e 000.033.672, de fls. 88, 90 e 92, respectivamente.

Pelo disposto no art. 42, inciso I, alínea “b”, subalínea “b20” do RICMS/02, até 31/12/15, nas operações internas com as mercadorias “papel cortado tipos A4, ofício I e II e carta” se aplicava a alíquota de 12% (doze por cento).

No entanto, a Autuada, sem amparo legal, considerou na redação original de tal dispositivo, por sua conta e risco, os termos “etc.” e “outros”.

Veja-se o dispositivo legal citado:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

b) 12 % (doze por cento), na prestação de serviço de transporte aéreo e nas operações com as seguintes mercadorias:

Efeitos de 19/12/2014 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 46.677, de 18/12/2014:

“b.20) papel cortado tipos A4, ofício I e II e carta;”

Efeitos de 1º/01/2014 a 18/12/2014 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 6º, ambos do Dec. nº 46.378, de 20/12/2013:

“b.20) papel cortado tipos A4, ofício I e II e carta, até 31 de janeiro de 2015;”

Efeitos de 1º/01/2013 a 31/12/2013 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 6º, ambos do Dec. nº 46.116, de 27/12/2012:

“b.20) papel cortado tipos A4, ofício I e II e carta, até 31 de dezembro de 2013;”

Efeitos de 1º/01/2012 a 31/12/2012 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 6º, ambos do Dec. nº 45.792, de 02/12/2011:

“b.20) papel cortado tipos A4, ofício I e II e carta, até 31 de dezembro de 2012;”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Analisando a autuação fiscal, verifica-se que as citadas NF-es foram objeto de autuação por motivo de “Retenção a Menor do ICMS ST” no período de novembro de 2012 a dezembro de 2015, conforme planilhas de fls. 13/24 dos autos.

Com relação a essas NF-es, os produtos objeto de autuação foram unicamente os papeis *cutsized* do tipo Ofício 9, portanto, fora do alcance do disposto acima reproduzido.

Ressalta-se que a Fiscalização, em todas as operações com os produtos “papel cortado tipos A4, ofício I e II e carta” realizadas até 31/12/15, aplicou a alíquota de 12% (doze por cento) e, por consequência, a MVA de 30% (trinta por cento), não ajustada.

Quanto aos demais produtos, pelo simples motivo de estarem fora do alcance do disposto no art. 42, inciso I, alínea “b”, subalínea “b.20” do RICMS/02, foram aplicadas a alíquota de 18% (dezoito por cento) e a MVA de 39,51%, devidamente ajustada, conforme planilhas de fls. 17/20 e 35/38 dos autos.

Nesse contexto, conforme relatado, a Câmara *a quo* julgou parcialmente procedente o lançamento para excluir a incidência do inciso I do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75 referente ao item 1 do Auto de Infração em que se constatou a retenção e o recolhimento a menor do ICMS/ST.

O voto condutor do acórdão fundamenta a decisão na consideração de que a majoração da Multa de Revalidação, prevista no inciso I do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, seria inaplicável à essa hipótese e concluiu: “*Dessa feita, como os tipos “não retenção” ou “falta de pagamento”, previstos no § 2º, inciso I do art. 56 da Lei nº 6.763/75 é diverso do ato praticado pela Contribuinte e narrado no item 1 do Auto de Infração, qual seja, reter e recolher a menor o tributo, com fulcro no art. 112 do CTN, conclui-se que esta majoração, em relação a tal item, deve ser excluída da autuação, por não se aplicar a espécie.*”

Entretanto, a referida majoração está em perfeita consonância com o tipo infracional praticado pela Recorrida, não sendo tipo diverso daquele relativo à prática de não retenção ou falta de pagamento do tributo, isto porque o referido dispositivo tem por objetivo apenas a conduta relativa à supressão do recolhimento do tributo, seja em parte ou em sua totalidade.

Assim prescreve o art. 53 da Lei nº 6.763/75:

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

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência - UFIR -, prevista no artigo 224 desta Lei, vigente na data em que tenha ocorrido a infração e, quando for o caso, o valor do imposto não declarado;

II - o valor das operações ou das prestações realizadas ou da base de cálculo estabelecida pela legislação;

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte. (Grifou-se).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Já o art. 56, também, da Lei nº 6.763/75, no que pertine ao caso em análise, prescreve:

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.

(...)

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

(Grifou-se).

Veja-se que, quando a exigência decorrer de ação fiscal, caso dos autos, os parâmetros para aplicação da multa de revalidação estão dispostos no inciso II do *caput* do art. 56 e no seu § 2º, inciso I, sendo aplicada em conformidade com os casos previstos no inciso III do art. 53 acima transcrito, isto é, tendo como referência o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte pelo contribuinte.

Logo, as expressões “por não-retenção” ou “por falta de pagamento” do inciso I do § 2º do art. 56 não poderiam se referir a outra hipótese que não seja, como dispõe o inciso III do art. 53, ao ICMS/ST não recolhido no todo ou em parte pelo contribuinte.

No caso, a majoração é aplicada, não em razão de não haver o recolhimento total do tributo, mas pela falta do seu recolhimento, parcial ou total, em razão da natureza deste ser ICMS/ST, em relação ao qual se presume que o contribuinte, substituto tributário, ao realizar a operação de saída da mercadoria, já tenha recebido do contribuinte substituído o valor do imposto devido por este, tendo por obrigação de repassá-lo ao Sujeito Ativo titular da competência para exigí-lo, importando o não repasse em apropriação indébita do tributo.

Cumpra ainda destacar que essa foi a vontade expressa do legislador ao acrescentar tal dispositivo ao art. 56 da Lei nº 6.763/75. Veja-se:

O § 2º e seus incisos I e II foram acrescentados ao art. 56 da Lei nº 6.763/75 pelo art. 29 da Lei nº 14.699/03 (Efeitos a partir de 1º/11/03), e no encaminhamento do projeto de lei, PL 721/03, à Assembleia Legislativa de Minas Gerais, assim se manifestou o Poder Executivo em relação à proposição em tela, mediante Mensagem nº 61/03, de 14/05/03:

“4 - art. 56, § 2.º: ampliação das hipóteses (incisos II e III do parágrafo) em que a penalidade (multa de revalidação) será aplicada

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em dobro, em caso de não-pagamento do imposto, quando a operação envolver mercadoria sujeita à substituição tributária;”

Vê-se com clareza que a intenção do legislador é de agravar a penalidade quando em operações, sujeitas à substituição tributária, não ocorrer o pagamento do imposto. Infere-se que o agravamento tem por pressuposto a falta de pagamento do imposto, no todo ou em parte, relacionado, reitera-se, à operação com mercadoria sujeita à ST.

Caso assim não fosse, poderia se deparar com situações, por exemplo, em que dois contribuintes, sujeitos à sistemática da substituição tributária, em idêntica situação de débito do imposto, aquele que recolhesse 1% (um por cento) do débito estaria a salvo de ser apenado pela majoração da multa de revalidação, ao passo que aquele que nada recolhesse a ela se sujeitaria. Essa situação se afastaria de qualquer possibilidade de observância do caráter de razoabilidade e de proporcionalidade que a dita penalidade deve se revestir.

Esclareça-se, por oportuno, que no texto destacado da Mensagem nº 61/03, a referência aos “(incisos II e III do parágrafo)” deve ser entendida como “(incisos I e II do parágrafo)”, uma vez que o inciso III só veio a ser acrescido ao § 2º pelo art. 2º da Lei nº 20.824, de 31/07/13 (Efeitos a partir de 1º/08/13).

Quanto ao disposto no art. 112 do CTN, no qual se fundamentou a Câmara *a quo* para excluir a majoração da multa de revalidação, tem-se, segundo a melhor doutrina, que a interpretação de maneira mais favorável ao contribuinte somente é aplicável quando se observa dúvida preestabelecida nas hipóteses enumeradas nos incisos de I a IV do dispositivo referido, o que não se constata ter ocorrido na hipótese dos autos.

Luciano Amaro¹ adverte que a aplicação da interpretação benigna como se encontra veiculada nos termos do disposto no art. 112 do CTN é aplicável exclusivamente em matéria de infrações e penalidades e destaca que, nas hipóteses previstas em seus incisos de I a III, faz-se referências às situações nas quais não se cuida da identificação do sentido e do alcance da lei, mas sim, da valoração dos fatos.

Já nas situações descritas no inciso IV, pode-se verificar o cuidado do legislador com os efeitos da constatação de dúvidas em relação à valoração dos fatos, bem como, sobre o conteúdo e ao alcance da norma punitiva ou sobre os critérios legais de sua graduação.

É oportuno ressaltar, que, em sede de lançamento por homologação, a obrigação tributária surge como decorrência lógica de um fato gerador, cabendo ao sujeito passivo se desincumbir do dever de apurar e recolher o tributo integralmente, segundo a forma estabelecida na legislação tributária de regência da matéria.

Não cumprido o específico dever tributário referido, rompe-se a harmonia do sistema da legalidade obrigacional tributária, justificando-se a intervenção da autoridade administrativa para, mediante o lançamento de ofício, restabelecer a ordem

¹ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 17. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2011.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

interna do sistema, impondo ao sujeito passivo da obrigação tributária a exigência do crédito tributário constituído na forma do disposto no art. 142 do CTN.

In casu, deve-se atentar para o fato de que o relatório fiscal descreve a ocorrência de modo a enfatizar que, se constatou a falta de retenção/recolhimento e a retenção/recolhimento a menor do ICMS/ST em operações com produtos de papelaria constantes do item 19 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. O suposto recolhimento do ICMS/ST realizado pela Recorrida a menor no mesmo período alcançado pela ação fiscal não teria eficácia para operar a quitação do débito e, via de consequência, a extinção da obrigação tributária.

Com efeito, como ficou exaustivamente demonstrado pelas razões de fato e de direito articuladas nos autos do PTA em discussão, a Recorrida deixou de reter e recolher o ICMS/ST devido.

Não se observa nos autos haver quaisquer dúvidas acerca da capitulação legal do fato, nem em relação à sua natureza ou circunstâncias materiais, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, como se mostra exaustivamente comprovadas nas razões de fato e de direito articuladas nos autos.

Assim, em face da conduta do Sujeito Passivo, a sanção foi adequadamente cominada, não se observando nenhuma dúvida quanto à sua aplicação e nem em relação à sua graduação.

Dessa forma, corretas as exigências fiscais concernentes ao ICMS, à Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2, inciso I e às Multas Isoladas capituladas no art. 55, incisos VII, alínea “c” e XXXVII, todos da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em lhe dar provimento. Vencido o Conselheiro Erick de Paula Carmo (Revisor), que lhe negava provimento, nos termos do acórdão recorrido. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Erick de Paula Carmo (Revisor), Eduardo de Souza Assis, Carlos Alberto Moreira Alves e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Sala das Sessões, 17 de agosto de 2018.

Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente

Luiz Geraldo de Oliveira
Relator