

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 5.137/18/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000646410-05
Recurso de Revisão: 40.060146026-65, 40.060145974-83
Recorrente: 2ª Câmara de Julgamento
Harman do Brasil Indústria Eletrônica e Participações Ltda.
IE: 001078880.00-19
Recorrido: Harman do Brasil Indústria Eletrônica e Participações Ltda.,
Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Marcelo Saldanha Rohenkohl/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO - PEÇAS COMPONENTES E ACESSÓRIOS DE PRODUTOS AUTOMOTIVOS. Imputação de retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST, devido pela Autuada, estabelecida em outra unidade da Federação, nas remessas de mercadorias para contribuintes estabelecidos no estado de Minas Gerais, por força do Protocolo ICMS nº 41/08. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas respectivamente, no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I e art. 55, inciso VII, alínea "c", todos da Lei nº 6.763/75. Reformada a decisão recorrida para excluir as exigências relacionadas aos produtos considerados de uso profissional ou individual/doméstico, e para restabelecer a majoração da Multa de Revalidação prevista no inciso I do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA (FEM). Imputação de falta de recolhimento do adicional de alíquota do ICMS/ST correspondente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), nos termos do art. 12-A, inciso XI, da Lei nº 6.763/75. Exigências de ICMS/ST 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. Reformada a decisão recorrida para excluir as exigências relacionadas aos produtos considerados de uso profissional ou individual/doméstico, e para restabelecer a majoração da Multa de Revalidação prevista no inciso I do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Recursos de Revisão conhecidos à unanimidade e parcialmente providos por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, em operações ocorridas no período de 01 de janeiro

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de 2013 a 31 de agosto de 2016, em virtude da aplicação indevida da MVA para a formação da base de cálculo do ICMS/ST e, sobre a falta de recolhimento do Adicional de Alíquota do ICMS relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), previsto no art. 12-A, inciso XI, da Lei nº 6.763/75, nas operações realizadas a partir de 01/01/16.

Exige-se ICMS/ST, ICMS/ST-FEM, Multa de Revalidação em dobro, capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I, e a Multa Isolada, prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75.

A 2ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 21.772/18/2ª, julgou parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências relativas aos produtos: item 28910400, código FLIPIIBLKEU; item 28910541, código JBLGOBLK; item 28910542, código JBLGOORG e item 28910550, código JBLCLIPPLUSBLK e, ainda, para excluir a incidência do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, referente ao ICMS-ST. Vencidos, em parte, os Conselheiros Geraldo da Silva Datas (Revisor) e Marco Túlio da Silva que o julgavam procedente.

Inconformada, a Recorrente/Autuada interpõe, tempestivamente e por seu representante legal, o Recurso de Revisão de fls. 353/374, requerendo, ao final, seu conhecimento e provimento.

Também, mediante declaração na decisão, a 2ª Câmara de Julgamento interpõe, de ofício, Recurso de Revisão.

Em sessão realizada em 10/08/18, acorda a Câmara Especial, em preliminar, à unanimidade, em conhecer dos Recursos de Revisão. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em deferir a juntada de documentos apresentados da Tribuna. Também, em preliminar, à unanimidade, em converter o julgamento em diligência para que a Fiscalização se manifeste acerca dos documentos ora juntados.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 413.

A Recorrente/Autuada manifesta-se às fls. 420/422.

A Fiscalização manifesta-se novamente às fls. 429/436.

DECISÃO

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, são cabíveis os Recursos de Revisão interpostos.

Cumprido de início ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, o Recurso de Revisão admitido, interposto pela Recorrente/Autuada, devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada.

Registra-se, também, 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme relatado a autuação versa sobre exigências de ICMS/ST devido a título de substituição tributária em operações ocorridas no período de 01 de janeiro de 2013 a 31 de agosto de 2016, em virtude da aplicação indevida da MVA para a formação da base de cálculo do ICMS/ST e, sobre a falta de recolhimento do Adicional de Alíquota do ICMS relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), previsto no art. 12-A, inciso XI, da Lei nº 6.763/75, nas operações realizadas a partir de 01/01/16.

A Autuada é estabelecida no estado do Rio Grande do Sul e inscrita no Cadastro de Contribuintes de Minas Gerais como substituta tributária por força do Protocolo ICMS nº 41/08.

Registra-se que o Adicional de Alíquota do ICMS/ST relativo ao FEM foi exigido para as operações realizadas a partir de 01/01/16.

Instruem o presente lançamento, dentre outros, os seguintes documentos: AIAF nº 10.000017680.82 (fls. 02), Auto de Infração (fls. 04/08), Relatório Fiscal Contábil – Anexo 1 (fls. 09/12) e os anexos 2 a 4 (fls. 13/18). O Anexo 2 encontra-se em mídia eletrônica (CD).

A Fiscalização defende que a Autuada, ao emitir notas fiscais destinadas a contribuintes mineiros, enquadrados nos CNAEs 45.30-7/01 e 45.30-7/03 (Comércio por atacado e a varejo de peças e acessórios novos para veículos automotores) reteve e recolheu a menor o ICMS/ST devido, conforme discriminado no Anexo 2, relativo às operações com os produtos de uso automotivo listados nos itens 14.1.56 (até 31/12/15) e 57, Capítulo 1 (a partir de 01/01/16) da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em virtude da aplicação indevida da MVA para a formação da base de cálculo do ICMS/ST.

A Autuada, em sua defesa, aduz que fabrica e comercializa equipamentos de linha profissional, nos quais se enquadra os produtos para uso profissional e/ou para uso individual/doméstico, e que estão sujeitos ao Protocolo ICMS nº 192/09, e equipamentos de linha automotiva, sujeitos ao Protocolo ICMS nº 41/08, procurando demonstrar que os produtos, objeto da autuação, se tratam de aparelhos (alto-falantes e produtos afins) de uso profissional e/ou individual/doméstico e não automotivos, o que afastaria o dever da aplicação da MVA prevista no Protocolo ICMS nº 41/08.

Apresenta às fls. 91/162, os memoriais descritivos dos produtos objeto das operações autuadas, concluindo que se trata da linha profissional que se aplica a diversas necessidades acústicas (teatros, cinemas, casas de shows, estádios de futebol, entre outros), não sendo possível afirmar a sua utilização automotiva.

Afirma ser descabida a exigência fiscal na medida em que a autuação se baseia nas atividades desenvolvidas pelos destinatários e anexa, ainda, às fls. 183, um Parecer Técnico assinado por um engenheiro da área de engenharia de produto da empresa que afirma que quando os alto-falantes da linha profissional são aplicados em uso automotivo precisam passar por um processo de adaptação, inclusive alterações físicas no veículo automotor onde o equipamento pretende ser instalado.

Oportuno salientar, inicialmente, que o regime da substituição tributária possui norma de competência estatuída na Constituição da República/88, em seu art. 150, § 7º, e na Lei Complementar nº 87/96, conforme art. 6º e 9º. Veja-se:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Constituição da República/88

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Lei Complementar nº 87/96

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

(...)

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

Observa-se que a Lei Complementar nº 87/96, que estabelece normas gerais em relação à atribuição da responsabilidade pelo pagamento do imposto, dispõe que, em caso de operação interestadual, a adoção do regime de substituição tributária dependerá de acordo específico entre os estados interessados, portanto, é necessário que seja firmado um protocolo ou um convênio entre os estados que desejarem impor a referida substituição tributária aos seus contribuintes.

Por sua vez, o Convênio ICMS nº 81/93, que estabelece normas gerais a serem aplicadas ao regime de substituição tributária, instituído por convênios ou protocolos firmados entre os estados e o Distrito Federal, dispõe:

Cláusula primeira. Aos Convênios e Protocolos a serem firmados entre os Estados e/ou Distrito Federal, concernentes ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação-ICMS, que estabeleçam o regime de substituição tributária, aplicar-se-ão os procedimentos consignados neste Convênio, ressalvado o disposto na cláusula décima quarta.

Cláusula segunda. Nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente.

(...)

Cláusula oitava. O sujeito passivo por substituição observará as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria.

No caso dos autos observa-se que o código NCM dos produtos (8518) se encontra relacionado no Anexo Único tanto do Protocolo ICMS nº 192/09 quanto do Protocolo ICMS nº 41/08:

PROTOCOLO ICMS nº 41/08

(...)

ANEXO ÚNICO

(...)

ITEM	DESCRIÇÃO	NCM/SH
56	Alto-falantes, amplificadores elétricos <u>85.18</u> de audiofrequência e partes	85.18

PROTOCOLO ICMS nº 192/09

(...)

ANEXO ÚNICO

(...)

ITEM	NCM/SH	DESCRIÇÃO
84	85.18	Microfones e seus suportes; alto-falantes, mesmo montados nos seus receptáculos, fones de ouvido (auscultadores), mesmo combinados com microfone e conjuntos ou sortidos constituídos por um microfone e um ou mais alto-falantes, amplificadores elétricos de audiofrequência, aparelhos elétricos de amplificação de som; suas partes e acessórios. Exceto os de uso automotivo.

Assim, para deslinde da questão, considerando o caso em concreto, destaque-se que o preceito normativo de aplicação, regra geral, do regime de substituição tributária insculpido no § 1º do art. 6º da Lei Complementar nº 87/96, se faz reproduzir no inciso I do art. 1º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, veja-se:

Art. 1º Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido:

(...)

II - pelos adquirentes ou destinatários da mercadoria, pelas operações subsequentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

Além dessa premissa, circunstanciada ao fato gerador presumido, duas condições são necessárias ao correto enquadramento de mercadorias à hipótese de substituição tributária, quais sejam:

1ª – a correta classificação da mercadoria (NCM/SH) àquela prevista na legislação estadual, protocolo ou convênio;

2ª – adequação da descrição da mercadoria à descrição utilizada no dispositivo legal que instituir o regime.

Há que se destacar que na sistemática de implementação e aplicação da substituição tributária deverão ser observados parâmetros de objetividade, praticidade e efetividade, que venham a proporcionar a segurança jurídica necessária na observância da norma imposta ao contribuinte substituto tributário bem como ao Fisco na cobrança do seu cumprimento.

Especificamente, no caso em apreço, todos esses preceitos devem ser considerados, para não ficar o contribuinte, ao qual a norma se direciona, refém da subjetividade do destinatário final da mercadoria em determinar, segundo o uso que fará da mercadoria adquirida, qual regra normativa de tributação será aplicada à mercadoria por ele vendida, o que efetivamente se verificará somente após a ocorrência do fato gerador do tributo. Ainda que presumidamente, para efetividade da ST, esta não poderá ficar à mercê de definição posterior quanto ao uso que será dado à mercadoria por seu usuário final.

Nesse contexto, cumpre esclarecer que, para efeito de enquadramento na sistemática da ST prevista no Protocolo ICMS nº 41/08, deve ser observada uma especificidade, que se trata de outra condição para a efetiva aplicação da ST relacionada às mercadorias nele previstas, a qual se encontra prescrita no § 1º da sua Cláusula primeira e está delimitada pela expressão: **“de uso especificamente automotivo”**.

A Cláusula primeira do citado protocolo, delimita o âmbito de sua aplicação no que concerne aos produtos alcançados pela ST, àqueles listados em seu Anexo Único, veja-se:

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos listados no Anexo Único deste protocolo, realizadas entre contribuintes situados nas unidades federadas signatárias deste protocolo, fica atribuída ao remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, relativo às operações subsequentes.

E o seu § 1º delimita a aplicação do instituto aos produtos **de uso especificamente automotivo**, assim compreendidos os que, em qualquer etapa do ciclo econômico do setor automotivo, sejam adquiridos ou revendidos por estabelecimento de indústria ou comércio de veículos automotores terrestres, bem como de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, *ipsis litteris*:

§ 1º O disposto neste protocolo aplica-se às operações com peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos listados no Anexo Único, **de uso especificamente automotivo**, assim compreendidos os que, em qualquer etapa do ciclo econômico do setor automotivo, sejam adquiridos ou revendidos por estabelecimento de indústria ou comércio de **veículos automotores terrestres, bem como de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários**, ou de suas peças, partes, componentes e acessórios, desde que a mercadoria objeto da operação interestadual esteja sujeita ao regime da substituição tributária nas operações internas no Estado de destino. (Grifou-se).

Assim, para que estejam submetidos ao regime de ST segundo o Protocolo ICMS nº 41/08, não é a destinação dada à mercadoria pelo seu adquirente final que a enquadra no citado regime e nem às normas previstas neste protocolo, é necessária a caracterização da mercadoria, listada no Anexo Único deste protocolo, como de uso especificamente automotivo o que deve ser entendido como aquele cujo desenvolvimento e fabricação foram voltados, direcionados a este setor com a finalidade de aplicação em veículos automotores terrestres, bem como em veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários.

Não sendo assim, não há como satisfazer a própria delimitação estabelecida no § 1º da Cláusula primeira do dito protocolo.

Dessa forma, se a mercadoria foi projetada e fabricada no intuito de atender àqueles veículos citados no § 1º da Cláusula primeira do Protocolo ICMS nº 41/08 e se sua NCM/SH e respectiva descrição está em perfeita consonância com alguma daquelas listadas no Anexo Único do referido protocolo, ela estará sujeita à ST de que trata este protocolo, independentemente do adquirente final a utilizar em qualquer outro fim que não esteja previsto no § 1º retrotranscrito.

Por outro lado, se determinada mercadoria estiver listada no citado Anexo Único do Protocolo ICMS nº 41/08, mas não atender à condição de uso especificamente automotivo, o que se verifica pela sua fabricação vinculada à finalidade de aplicação em veículos automotores terrestres, bem como em veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, esta não estará sujeita ao recolhimento do imposto por ST, de que trata o Protocolo ICMS nº 41/08, ainda que, eventualmente, venha a ser comercializada por destinatários com atividade de comércio de peças e acessórios para veículos automotores.

No caso em comento, é incontroverso que, os produtos objeto da autuação foram destinados a revendedores enquadrados nos CNAEs 45.30-7/01 e 45.30-7/03 (Comércio por atacado e a varejo de peças e acessórios novos para veículos automotores), entretanto, levando em consideração a argumentação da Recorrente/Autuada de que tais produtos teriam características bem diferentes daqueles desenvolvidos e fabricados para uso automotivo, a Câmara Especial, na sessão de 10/08/18, deferiu a juntada de documentos apresentados da Tribuna, Parecer Técnico de Engenharia de fls. 392/411.

Ressalte-se que a Câmara *a quo* indeferiu o pedido de produção de prova pericial efetuado pela Autuada em sede de impugnação para comprovação de suas alegações, por entender que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Autuada em sua defesa seriam suficientes para a elucidação da questão.

Destaque-se que o referido parecer apresenta, de forma técnica, uma série de diferenças entre os produtos fabricados para uso automotivo e os fabricados para uso diverso, destacando-se: o peso do conjunto móvel, o peso do conjunto fixo, a construção da bobina que compõe o conjunto móvel, a construção da carcaça que compõe o conjunto fixo, os tipos de terminais utilizados, a montagem, a ligação e a finalidade.

Conclui, então, o Sr. Perito que na relação de produtos, objetos da autuação, a ele submetida à análise pela Autuada, somente conteriam produtos classificados como de uso profissional ou doméstico, fls. 409.

Diligenciada a se manifestar acerca do parecer apresentado pela Recorrente/Autuada a Fiscalização não fez a ele qualquer contestação, limitando-se a manter o seu entendimento pela procedência da autuação na argumentação de que o aspecto a ser considerado para definição da aplicação da substituição tributária no caso em comento seria, como por ela demonstrado, a destinação dos produtos para os revendedores enquadrados nos CNAEs 45.30-7/01 e 45.30-7/03 (Comércio por atacado e a varejo de peças e acessórios novos para veículos automotores) e, dessa forma, aplicável as disposições do Protocolo ICMS nº 41/08.

Como salientado, conforme bem demonstrado pela Autuada no Parecer de fls. 392/411, os produtos por ela fabricados de uso profissional são bem diversos daqueles fabricados para uso automotivo, como também o são aqueles destinados a uso individual/doméstico.

Logo, em relação a esses, não se verifica o seu enquadramento na hipótese de ST de que trata o Protocolo ICMS nº 41/08, isso porque, para que esteja submetida ao regime de ST, segundo o Protocolo ICMS nº 41/08, é necessária a caracterização da mercadoria como de uso especificamente automotivo, ou seja, reiterando, o seu desenvolvimento e a sua fabricação devem estar vinculados à finalidade de aplicação em veículos automotores terrestres, bem como em veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, conforme preceito do § 1º da Cláusula primeira desse protocolo e, como demonstrado pela Recorrente/Autuada essa finalidade, em relação aos produtos de uso profissional ou de uso individual/doméstico é bem diversa.

Portanto, devem ser excluídas das exigências do presente Auto de Infração as relativas aos produtos de uso profissional ou individual/doméstico, estes já contemplados na decisão recorrida.

Ressalte-se que a 2ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada em 25/10/17, fls. 295, exarou despacho interlocutório para que a Autuada apresentasse aos autos um relatório, em mídia digital, discriminando as mercadorias/produtos objetos da autuação, indicando quais são de uso profissional e quais são de uso individual/doméstico, correlacionando com os respectivos documentos fiscais e os destinatários e seus CNAEs.

O referido despacho foi cumprido pela Autuada com a anexação aos autos da mídia de fls. 308, sendo relevante salientar que a Fiscalização, analisando as informações nela contidas, relativas à discriminação dos produtos e a indicação de serem de uso profissional ou de uso individual/doméstico, não as contestou em relação a este aspecto.

Quanto às exigências relacionadas ao adicional de alíquota do ICMS/ST correspondente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), importante se faz a transcrição do suporte legal para sua exigência, art. 12-A, inciso XI, § 4º da Lei nº 6.763/75:

LEI nº 6.763, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1975 (MG DE 30/12/1975)

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:

(...)

XI - equipamentos de som ou de vídeo para uso automotivo, inclusive alto-falantes, amplificadores e transformadores.

(...)

§ 4º A responsabilidade por substituição tributária prevista no art. 22 desta Lei aplica-se ao adicional de alíquota de que trata o caput deste artigo.

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 Constituição da República.

Em Minas Gerais, foi instituído pela Lei nº 19.978, de 28 de dezembro de 2011, o adicional de dois pontos percentuais na alíquota do ICMS, com vistas a financiar o Fundo de Erradicação da Miséria – FEM, criado pela Lei nº 19.990, de 29 de dezembro de 2011.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme se verifica da legislação supra, dentre outras hipóteses, o adicional de alíquota mencionado deve ser aplicado na retenção ou no recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, inclusive nos casos em que o estabelecimento do responsável esteja situado em outra unidade da Federação.

Recentemente, o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais – TJMG, analisando o Agravo de Instrumento nº 1.0000.16.046822-9/001, relativo à declaração de inexistência de relação jurídico-tributária, na qual se discutia a legalidade da exigência do adicional FEM, deixou consignando que tal fundo encontra-se em consonância com o ordenamento jurídico, ressaltando apenas a análise posterior acerca da classificação fiscal das mercadorias no caso analisado naquela sentada. Examine-se:

AGRAVO DE INSTRUMENTO-CV Nº 1.0000.16.046822-9/001 - COMARCA DE BELO HORIZONTE - AGRAVANTE(S): MAGAZINE LUIZA SA - AGRAVADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS

ACÓRDÃO

VISTOS ETC., ACORDA, EM TURMA, A 7ª CÂMARA CÍVEL DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE MINAS GERAIS, NA CONFORMIDADE DA ATA DOS JULGAMENTOS, EM NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO.

DES. WILSON BENEVIDES

RELATOR.

DES. WILSON BENEVIDES (RELATOR)

VOTO

TRATA-SE DE AGRAVO DE INSTRUMENTO INTERPOSTO POR MAGAZINE LUIZA S/A, VISANDO À REFORMA DA DECISÃO DE ORDEM Nº 03, PROFERIDA PELO MM. JUIZ DE DIREITO DA 4ª VARA DE FEITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DA COMARCA DE BELO HORIZONTE, QUE, NOS AUTOS DA DENOMINADA "AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO" AJUIZADA EM FACE DO ESTADO DE MINAS GERAIS, INDEFERIU O PEDIDO DE TUTELA ANTECIPADA, CONSISTENTE NA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO RELATIVO AOS ADICIONAIS DO ICMS INSTITUÍDOS PELA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, COM AS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELA LEI ESTADUAL Nº 21.781/15.

(...)

DECIDO.

INSURGE-SE O AGRAVANTE CONTRA DECISÃO LIMINAR QUE INDEFERIU A TUTELA ANTECIPADA PLEITEADA, CONSISTENTE NA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO RELATIVO AOS ADICIONAIS DO ICMS INSTITUÍDOS PELA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, COM AS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELA LEI ESTADUAL Nº 21.781/15.

(...)

NA ESPÉCIE, MANTENHO O POSICIONAMENTO FIRMADO NA APRECIÇÃO DO PEDIDO LIMINAR, MORMENTE DIANTE DA AUSÊNCIA DE QUAISQUER NOVOS ELEMENTOS FÁTICOS OU JURÍDICOS CAPAZES DE REFUTAR OS ARGUMENTOS OUTRORA EXPOSTOS.

POIS BEM.

O ADICIONAL NA ALÍQUOTA DO ICMS SOBRE OS PRODUTOS E SERVIÇOS SUPÉRFLUOS TEM PREVISÃO CONSTITUCIONAL, ESPECIFICAMENTE NO ART. 82, §1º, DO ADCT, PODENDO OS ENTES FEDERADOS INSTITUIR FUNDOS DE COMBATE À POBREZA POR MEIO DE LEI COMPLEMENTAR. SENÃO, VEJAMOS:

(...)

NESSE SENTIDO, O ESTADO DE MINAS GERAIS EDITOU A LEI COMPLEMENTAR Nº 91/06 (ORDEM Nº 28), A QUAL DISPÕE SOBRE A INSTITUIÇÃO, GESTÃO E EXTINÇÃO DE FUNDOS ESTADUAIS E, POSTERIORMENTE, EDITOU A LEI Nº 19.990/11 (ORDEM Nº 29), DISPONDO, POR SUA VEZ, ESPECIFICAMENTE ACERCA DO FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA. CONFIRA-SE:

LEI COMPLEMENTAR Nº 91/06

DISPÕE SOBRE A INSTITUIÇÃO, GESTÃO E EXTINÇÃO DE FUNDOS ESTADUAIS.

ART. 1º A INSTITUIÇÃO, A GESTÃO E A EXTINÇÃO DE FUNDO DE QUALQUER NATUREZA SUBMETEM-SE ÀS NORMAS ESTABELECIDAS NESTA LEI COMPLEMENTAR.

LEI Nº 19.990/11

ART. 1º FICA CRIADO O FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA - FEM -, DE FUNÇÃO PROGRAMÁTICA, COM O OBJETIVO DE CUSTEAR PROGRAMAS E AÇÕES SOCIAIS DE ERRADICAÇÃO DA POBREZA E DA EXTREMA POBREZA.

[...]

ART. 2º CONSTITUEM RECURSOS DO FEM: [...]

VII - RECEITAS RESULTANTES DA APLICAÇÃO DO DISPOSTO NO § 1º DO ART. 82 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA, NA FORMA DA LEGISLAÇÃO ESTADUAL ESPECÍFICA;

DESSA FORMA, A LEI Nº 6.763/75, QUE CONSOLIDA A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ESTADO DE MINAS GERAIS, SOFREU ALTERAÇÕES POR MEIO DA LEI Nº 21.781/15, PARA PREVER O ADICIONAL DE 2% NA ALÍQUOTA DO ICMS MINEIRO.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ABAIXO RELACIONADAS, INCLUSIVE QUANDO A ALÍQUOTA FOR FIXADA NO REGULAMENTO DO IMPOSTO:

I - CERVEJAS SEM ÁLCOOL E BEBIDAS ALCOÓLICAS, EXCETO AGUARDENTES DE CANA OU DE MELAÇO;

II - CIGARROS, EXCETO OS EMBALADOS EM MAÇO, E PRODUTOS DE TABACARIA;

III - ARMAS;

IV - REFRIGERANTES, BEBIDAS ISOTÔNICAS E BEBIDAS ENERGÉTICAS;

V - RAÇÕES TIPO PET;

VI - PERFUMES, ÁGUAS-DE-COLÔNIA, COSMÉTICOS E PRODUTOS DE TOUCADOR, EXCETO XAMPUS, PREPARADOS ANTISSOLARES E SABÕES DE TOUCADOR DE USO PESSOAL;

VII - ALIMENTOS PARA ATLETAS;

VIII - TELEFONES CELULARES E SMARTPHONES;

IX - CÂMERAS FOTOGRÁFICAS OU DE FILMAGEM E SUAS PARTES OU ACESSÓRIOS;

X - EQUIPAMENTOS PARA PESCA ESPORTIVA, EXCETO OS DE SEGURANÇA;

XI - EQUIPAMENTOS DE SOM OU DE VÍDEO PARA USO AUTOMOTIVO, INCLUSIVE ALTO-FALANTES, AMPLIFICADORES E TRANSFORMADORES. SENDO ASSIM, IN CASU, AUSENTE A PLAUSIBILIDADE DAS ALEGAÇÕES DO AGRAVANTE, TENDO EM VISTA QUE, APARENTEMENTE, AS NORMAS CONFRONTADAS ESTÃO EM CONSONÂNCIA COM O ORDENAMENTO JURÍDICO, ALÉM DE GOZAREM DE PRESUNÇÃO DE LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE, SENDO NECESSÁRIO O PROSSEGUIMENTO DO FEITO, QUANDO, APÓS DILAÇÃO PROBATÓRIA, PODER-SE-Á ANALISAR AS ALEGAÇÕES DO RECORRENTE COM MAIOR CERTEZA DA CONSECUÇÃO DE SEUS DIREITOS. (GRIFOU-SE)

(...)

MEDIANTE TAIS CONSIDERAÇÕES, NEGO PROVIMENTO AO RECURSO, MANTENDO INCÓLUME A DECISÃO ORA ATACADA.

CUSTAS PELO AGRAVANTE.

DESA. ALICE BIRCHAL - DE ACORDO COM O(A) RELATOR(A).

DES. BELIZÁRIO DE LACERDA - DE ACORDO COM O(A) RELATOR(A).

SÚMULA: "NEGARAM PROVIMENTO AO RECURSO."

Assim, em relação às exigências relacionadas a produtos não enquadrados como produtos de uso profissional ou individual/doméstico corretas as exigências fiscais consubstanciadas em ICMS/ST, ICMS/ST-FEM, Multa de Revalidação em

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dobro, capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I, e na Multa Isolada, prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75.

Em relação à multa isolada, como destacado, a Fiscalização imputou à Autuada a penalidade prevista na alínea “c” do inciso VII do art. 55, da Lei nº 6.763/75, que, corretamente, retrata o tipo de infração praticado pela Autuada em relação à hipótese de sua pertinência:

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:

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

(...)

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas “a” e “b” deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

Não cabe razão à Defesa que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa, afirmando que se trataria de *bis in idem* e que deveria ser aplicado o princípio da consunção.

Com efeito, a multa prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

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, emendada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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) (GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da mencionada lei.

Correta, portanto, considerando exigências remanescentes, a aplicação das penalidades.

Por outro lado, em relação à multa de revalidação, a Câmara *a quo* excluiu a incidência do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75 por entender que “... *como os tipos “não retenção ou por falta de pagamento”, previsto no § 2º do inciso II do art. 56 são diversos do ato praticado pelo contribuinte, qual seja, reter e recolher a menor o tributo, com fulcro no art. 112 do CTN, conclui-se que esta majoração deve ser excluída da autuação, por não se aplicar a espécie.”*”

Entretanto, relativamente às exigências remanescentes, a referida majoração está em perfeita consonância com o tipo infracional praticado pela Autuada, 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)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Cumpram ainda destacar que essa foi a vontade expressa do legislador ao acrescentar tal dispositivo ao art. 56 da Lei nº 6.763/75.

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 nº 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 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, a 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 Código Tributário Nacional (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 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.

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

In casu, deve-se atentar para o fato de que o relatório fiscal descreve a ocorrência de modo a enfatizar que, se constatou a retenção/recolhimento a menor do ICMS/ST, sendo que 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.

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, considerando-se, repita-se, exigências remanescentes não excluídas por esta Câmara Especial, 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.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, 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 à afronta 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, CONCLUO 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer dos Recursos de Revisão. No mérito, quanto ao Recurso nº 40.060145974-83 - Harman do Brasil Indústria Eletrônica e Participações Ltda., por maioria de votos, em dar provimento parcial para excluir as exigências relativas aos produtos de uso profissional ou individual/doméstico relacionados no CD de fls. 308. Vencidos, em parte, os Conselheiros Eduardo de Souza Assis e Marco Túlio da Silva, que lhe negavam provimento nos termos do voto vencido. Quanto ao Recurso nº 40.060146026-65 - 2ª Câmara de Julgamento, por maioria de votos, em lhe dar provimento parcial para restabelecer a multa de revalidação. Vencidos, em parte, os Conselheiros Eduardo de Souza Assis e Marco Túlio da Silva, que lhe davam provimento nos termos do voto vencido e o Conselheiro Erick de Paula Carmo, que lhe negava provimento. Pela Recorrente, sustentou oralmente a Dra. Caroline Ten Caten e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Gabriel Arbex Valle. Participaram do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros vencidos, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Sala das Sessões, 30 de novembro de 2018.

Eduardo de Souza Assis
Presidente

Luiz Geraldo de Oliveira
Relator

D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 5.137/18/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000646410-05
Recurso de Revisão: 40.060146026-65, 40.060145974-83
Recorrente: 2ª Câmara de Julgamento
Harman do Brasil Indústria Eletrônica e Participações Ltda.
IE: 001078880.00-19
Recorrido: Harman do Brasil Indústria Eletrônica e Participações Ltda.,
Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Marcelo Saldanha Rohenkohl/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora

Voto proferido pelo Conselheiro Erick de Paula Carmo, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

No tocante à majoração da Multa de Revalidação para 100% (cem por cento) do valor do ICMS/ST devido, sua capitulação legal se encontra no § 2º, inciso I, do art. 56 da Lei nº 6.763/75, cuja redação está transcrita a seguir, com a finalidade de se evidenciar os argumentos desfavoráveis à sua aplicação *in casu, in litteris*:

Lei nº 6.763/75

Art. 56.

(...)

§ 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;

(...).

Segundo o que se pode inferir da redação textual do preceito normativo, o legislador ordinário utilizou a seguinte expressão “**por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido**”, logo, em uma interpretação gramatical restritiva, isso significa que a condição tipificada da causa de majoração da multa tributária, como ilícito tributário, é apenas de que haja a não-retenção ou a falta de pagamento do ICMS/ST pelo contribuinte substituto ou pelo responsável tributário.

Ainda que seja razoável a interpretação dada pelo Fisco mineiro à hipótese prevista no § 2º, inciso I, do art. 56 da Lei nº 6.763/75, no sentido de se compreender a inclusão da hipótese de pagamento parcial do ICMS/ST, como causa de majoração da multa de revalidação sob análise, é inquestionável que configura interpretação

ampliativa da causa de majoração da penalidade fiscal, visto que, ante o enfoque da Fiscalização Fazendária, a lei diz menos do que deveria dizer, quando ao se contemplar a expressão “falta de pagamento do imposto retido”, queria significar “falta de pagamento integral do imposto retido”.

Sem embargo, como a conduta do contribuinte ou responsável tributário *in casu* foi a de recolher ou reter o ICMS/ST em valor inferior ao que se exige no Auto de Infração, devido à falta de aplicação da MVA ajustada para a composição da base de cálculo do imposto devido, bem como do adicional do FEM (Fundo de Erradicação da Miséria), acrescido pela Emenda Constitucional nº 87/15 e instituído pela Lei Estadual nº 19.978/11.

Em preito ao princípio da segurança jurídica e do princípio da tipicidade cerrada, toda a interpretação sobre o amoldamento da conduta do contribuinte à hipótese prevista no preceito normativo da penalidade fiscal deve ser restritiva, sob pena de se ampliar a subjetividade de análise do operador do direito, quando se impõe sanção tributária ao contribuinte.

Acaso se permitisse a utilização demasiada de conceitos indeterminados pelo criador da norma, que facultassem uma generalização das hipóteses de ilícito tributário, ou ainda se permitisse a interpretação extensiva pela incidência de hipóteses assemelhadas, porém não coincidentes com a letra da lei, pelo operador da norma, o resultado seria o mesmo, qual seja a insegurança jurídica ao contribuinte, que poderia ou não ser penalizado pela legislação tributária, ao alvitre das oscilações de entendimentos dos julgadores ao longo do tempo.

Por um lado, se é certo que o art. 136 do CTN prevê que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente, ou seja, que haja a consideração puramente objetiva (teoria da responsabilidade objetiva) do ilícito tributário, à semelhança o mesmo tipo de tratamento deveria ser dado pelo operador do direito à descrição objetiva das condutas deflagradoras de multas pecuniárias punitivas ou indenizatórias, no bojo dos tipos regulados pelo Direito Tributário Penal. Este tipo de acepção das infrações tributárias privilegia o princípio implícito da tipicidade cerrada das formas, como limitação ao poder de tributar do estado.

Em um cotejo comparativo, quando o legislador quis regular explicitamente a hipótese de pagamento a menor do imposto, além daquela referente à falta de pagamento, fez enumeração de todas essas hipóteses na redação textual do dispositivo legal, sem economizar palavras, conforme se pode perceber do próprio inciso I do art. 56 da Lei nº 6.763/75, *in litteris*:

Lei nº 6.763/75

Art. 56.

(...)

I - havendo espontaneidade no recolhimento do principal e dos acessórios antes da inscrição em dívida ativa, nos casos de falta de pagamento, pagamento a menor ou intempestivo do imposto, observado o disposto no § 1º deste artigo, a multa de mora será de:

(...)

Ainda que no proêmio do art. 56 da Lei nº 6.763/75 não exista a previsão de pagamento parcial ou integral do ICMS/ST, *data venia*, aos entendimentos em contrário, a regra de capitulação da penalidade fiscal da multa de revalidação é a previsão de que incida no percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto cobrado no Auto de Infração, logo, se existe uma hipótese de majoração desta multa de revalidação ao elevado patamar de 100% (cem por cento) sobre o valor do imposto incidente na operação ou prestação, o mínimo que se exige é a observância de seu preceito normativo autorizador do aumento do imposto. E, esse preceito normativo pode, sim, restringir sua aplicação, unicamente, à hipótese de falta de pagamento integral ou de retenção integral do ICMS/ST.

Caso contrário, *concessa venia*, arrisca-se uma vulgarização na utilização da causa de majoração da multa de revalidação, a ponto de constituir a regra principal de cobrança, enquanto a hipótese exceptiva, paulatinamente, passaria a ser a incidência do percentual de 50% (cinquenta por cento) do *caput* do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Explica-se melhor. A hipótese do *caput* do art. 56 da Lei nº 6.763/75 é a de admoestar o contribuinte inadimplente a recolher, voluntariamente, para o erário mineiro o imposto devido a cada competência fiscal, dentro do prazo de vencimento da obrigação tributária. Destarte, nesta hipótese, pouco importaria se houvesse o recolhimento parcial ou integral do ICMS, porque, de todo modo, implicaria na necessidade de se acionar a máquina burocrática estatal, dentro dos parâmetros legais, para exigir o que é devido ao estado de Minas Gerais.

Lado outro, na hipótese do § 2º, inciso I, do art. 56 da Lei nº 6.763/75, a não-retenção ou falta de pagamento do ICMS/ST implica na ausência de escrituração contábil-fiscal pelo estabelecimento alienante da mercadoria, que deu entrada no estabelecimento adquirente, e também na falta de preenchimento adequado do documento fiscal que acoberta essa operação mercantil. Assim sendo, a retenção ou falta de pagamento do ICMS/ST dificulta, em demasia, o trabalho da Fiscalização Fazendária Estadual, consistindo, pois, em conduta infratora mais gravosa, àquela prevista no *caput* do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Nada obstante, já a conduta do contribuinte de reter a menor o valor do ICMS/ST ou de realizar pagamento em montante inferior ao declarado ao Fisco mineiro, não é tão grave, quanto à conduta descrita anteriormente, desde que se anteveja o caráter pedagógico à multa de revalidação, visto que na hipótese do inciso I do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, o contribuinte teria envidado esforços para cumprir suas obrigações acessórias e, ainda que irregulares, sob a ótica fiscal, denunciam a existência da operação mercantil, com informações a ela referentes, o que não causa tamanha dificuldade no trabalho de Fiscalização Fazendária.

Por um lado, o regime de substituição tributária facilita o trabalho de arrecadação fiscal, quando permite a concentração de todo o trabalho dos agentes fiscais em uma única etapa de circulação econômica do bem, resultando em um índice menor de evasão fiscal dos contribuintes, naqueles segmentos econômicos, em que haja uma predominância de certos fabricantes (substitutos) e uma pulverização dos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

comerciantes (substituídos), dentro do estado de Minas Gerais, como, por exemplo, no ramo de cigarros, veículos, bebidas, etc.

Sem embargo, no outro lado da moeda, existe uma concentração das obrigações acessórias do contribuinte substituído do ICMS/ST para o contribuinte substituto, além da dificuldade de se precisar com exatidão a base de cálculo de uma obrigação tributária futura, o que engendra sérias divergências de interpretação na legislação tributária vigente entre o contribuinte substituto e o Estado arrecadador do imposto devido.

Por consequência lógica, no regime de substituição tributária, a conduta infratora de não reter o imposto sempre será mais gravosa, e até mesmo por se calcar em uma operação futura, dependerá de cálculos mais complexos para se apurar o *quantum* devido do ICMS/ST, quando haja a omissão na declaração de informações pelo contribuinte substituto, como, v.g., o cálculo reverso para a apuração de omissão de receita de ICMS/ST, o que significa, necessariamente, mais horas de trabalho do agente fiscal. Pior ainda seria, sob este enfoque, a cobrança de ICMS/ST incidente sobre as operações interestaduais, quando não ocorra a declaração de informações ao estado destinatário da mercadoria.

Salvo melhor juízo, é essa a razão pela qual se pode considerar como imprecisão técnica a interpretação ampliada da hipótese de “*não-retenção ou falta de pagamento do imposto devido*”, para se abarcar a conduta de retenção ou pagamento parcial do imposto devido pelo contribuinte substituto ou pelo responsável tributário.

Pelo exposto, não dou provimento ao recurso de ofício da Fazenda Estadual de Minas Gerais, para que se restabeleça a majoração da Multa de Revalidação, capitulada no inciso I do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Sala das Sessões, 30 de novembro de 2018.

**Erick de Paula Carmo
Conselheiro**