

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.364/19/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001043691-22
Impugnação: 40.010146450-33
Impugnante: Hi-Top Comércio de Acessórios Eireli
CNPJ: 07.270824/0001-20
Proc. S. Passivo: Alisson Luiz Nichel/Outro(s)
Origem: DFT/Muriaé

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA. Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos, não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST. Constatada a saída de produtos relacionados na Parte 2, do Anexo XV, do RICMS/02, com destino a contribuintes e a consumidores finais, situados neste Estado, sem a retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST) ou com retenção e recolhimento a menor e, ainda, sem destacar a base de cálculo do ICMS/ST ou consigná-la em valor menor do que o previsto na legislação. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e Multas Isoladas previstas no art. 55, inciso VII, alínea “c” e inciso XXXVII, todos da Lei nº 6.763/75.

Decadência não reconhecida. Decisão por maioria de votos.

Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de saídas, efetuadas por Contribuinte de outra unidade da Federação, não inscrito em Minas Gerais, substituto tributário de produtos relacionados na Parte 2, do Anexo XV, do RICMS/02, com destino a contribuintes e a consumidores finais, situados neste Estado, sem a retenção e o recolhimento do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST) ou com retenção e recolhimento a menor e, ainda, sem destacar a Base de Cálculo do ICMS/ST ou consigná-la em valor menor que o previsto na legislação, no período de 01/01/13 a 31/08/13.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 62/83 (convalidada às fls. 127/148), contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 111/121.

A Câmara de Julgamento determina a realização de diligência de fls. 154, que resulta na manifestação da Fiscalização às fls. 156 e juntada da mídia de fls. 157.

Procedida a abertura de vista à Autuada, que não se manifesta (fls. 158).

A Câmara de Julgamento determina a realização do despacho interlocutório e da diligência de fls. 160, que resulta na manifestação: da Autuada às fls. 163 e juntada dos documentos de fls. 164/169; da Fiscalização às fls. 173 e juntada da planilha de fls. 174.

Aberta vista para a Impugnante, que se manifesta às fls. 176.

A Fiscalização, às fls. 180, novamente se manifesta.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos, à Autuada, todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório. Ademais, foram realizadas duas diligências pela Câmara, onde foram prestados esclarecimentos complementares à autuação, pela Fiscalização, com a juntada da mídia eletrônica com todos os anexos do AI, além da planilha de fls. 157.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Do Mérito

Primeiramente, necessário abordar a questão levantada pela Defesa, da decadência do direito de lançar, relativamente ao período anterior a 19/07/13, em

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

função da aplicação do disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN.

O mencionado dispositivo estabelece que, se a lei não fixar prazo à homologação, ele será de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No entanto, constitui regra geral que, ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN, como se segue:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em tela):

DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART. 20, § 4.º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA.

INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART. 173, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...). TJMG – PROC. N.º 1.0024.05.692077-0/001(1); RELATORA DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUB. 30/03/2007.

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório (de comunicação) não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, entenderam os ilustres Julgadores que, não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim em lançamento de ofício, ensejando aplicação da norma do art. 173, inciso I do CTN.

Na mesma toada decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Aspecto interessante a anotar, refere-se à fundamentação do decism. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o ilustrado relator assim se posicionou:

OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.

Dessa forma, o crédito tributário relativo ao exercício de 2013, somente expirou em 31/12/18, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 28/08/18.

Assim, não há que se falar em decadência.

Quanto ao mérito propriamente dito, conforme acima relatado, a autuação versa sobre a constatação de saídas, efetuadas por Contribuinte de outra unidade da Federação, não inscrita em Minas Gerais, substituto tributário de produtos relacionados na Parte 2, do Anexo XV, do RICMS/02, com destino a contribuintes e a consumidores finais, situados neste Estado, sem a retenção e o recolhimento do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST) ou com retenção e recolhimento a menor e, ainda, sem destacar a Base de Cálculo do ICMS/ST ou consigná-la em valor do que o previsto na legislação, no período de 01/01/13 a 31/08/13.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Mediante conferência de documentos fiscais, o Fisco observou que, em algumas operações para contribuintes mineiros, com mercadorias sujeitas à substituição tributária, a Autuada deixou de reter/recolher o ICMS/ST e, ainda, em outras operações, reteve/recolheu a menor o ICMS/ST, conforme retratam as planilhas contidas na mídia eletrônica de fls. 157.

Em sua defesa, a Autuada alega, em síntese:

- que as mercadorias, objeto da autuação, não estão enquadradas no anexo XV, do RICMS, visto que em relação ao item 18, não são utilizadas na construção civil, em relação ao item 44.15, se tratam de gabinetes e seus acessórios e não são aparelhos eletrônicos e estão enquadrados na NCM 8517.70.91 e quanto ao item 44.1.17 e 44.1.23, aplica-se o mesmo raciocínio;
- que, prevalecendo o entendimento de que os produtos estão enquadrados no regime de ST, todavia, não seria o responsável pelo recolhimento do ICMS/ST e sim o destinatário mineiro, conforme prevê os arts. 12, 14 e 15 do Decreto 46.931/05;
- que a multa possui caráter confiscatório;
- que enquadrou corretamente as mercadorias nas NCMs e não da forma exposta nos autos.

A Fiscalização se manifesta, afirmando:

- que no Relatório Fiscal está esclarecido o procedimento, bem como cálculo detalhado do imposto e das penalidades exigidos, dentre outras informações, logo, não há que se falar em nulidade;
- insere trechos da Parte 2 do Anexo XV – RICMS/02, Subitens 18.1.62 e 18.1.78, e CEST 10.058.00 do Capítulo 10;
- que a correta classificação e enquadramento de seus produtos na codificação da NBM/SH é de responsabilidade do Contribuinte e, em caso de dúvidas a Secretaria da Receita Federal é o órgão competente para dirimi-las;
- que os seus produtos se referem as partes (posição NCM 8517.70) de aparelhos de transmissão/recepção de voz, imagens e outros dados, e de aparelhos de comunicação em redes, estão incluídas na descrição do Subitem 44.1.5 ou do CEST 21.110.00. E não há restrição nesta descrição indicando que somente partes que sejam elétricas, ou eletrônicas, ou

indispensáveis ao funcionamento deverão ser enquadradas no Regime de Substituição Tributária;

- que toda a argumentação do Impugnante está equivocada;

- que a Autuada se esqueceu do art. 13 do Anexo XV do RICMS, que combinado com o art. 12, determina que o estabelecimento situado em outra UF, na qual tenha celebrado convênio com MG, é responsável na condição de sujeito passivo por substituição, na remessa de mercadorias relacionadas na Parte 2, do Anexo XV;

- que a responsabilidade do destinatário mineiro, pela ST, no momento da entrada, ocorre quando o remetente não possui responsabilidade como substituto tributário;

- que o substituto tributário localizado em outra UF deverá se inscrever no cadastro de contribuintes do Estado de MG;

- que é correta a aplicação das multas.

Na sessão do dia 06/02/19, essa Câmara baixou o processo em diligência para que a Fiscalização:

1) JUNTASSE CÓPIA DOS ANEXOS AO RELATÓRIO FISCAL, DE FLS. 54/58, EM TAMANHO DE FONTE QUE PERMITA A SUA ANÁLISE, BEM COMO EM MÍDIA ELETRÔNICA;

2) RELACIONASSE CADA NOTA FISCAL AUTUADA, COM A DATA DE EMISSÃO, A RELAÇÃO DAS MERCADORIAS, SUA DESCRIÇÃO E A RESPECTIVA NBM UTILIZADA PELO AUTUADO;

3) INFORMASSE SE ALGUMA(S) MERCADORIA(S), OBJETO DA AUTUAÇÃO, TEVE ALTERADA, NO TRABALHO FISCAL, A SUA DESCRIÇÃO E A RESPECTIVA NBM UTILIZADA PELO AUTUADO, E, EM CASO POSITIVO, RELACIONÁ-LA(S);

4) ESCLARECESSE A RESPECTIVA MVA COBRADA PARA CADA MERCADORIA E SEU EMBASAMENTO LEGAL;

5) INFORMASSE SE FOI EXIGIDO O ICMS/ST, TAMBÉM, DA DIFERENÇA DE ALÍQUOTA E, EM CASO POSITIVO, DE QUAIS DOCUMENTOS FISCAIS, ESCLARECENDO OS MOTIVOS DE SUA COBRANÇA.

A Fiscalização se manifesta, juntando a mídia de fls. 157 e esclarece que todos os itens da diligência foram atendidos.

Em sessão realizada no dia 29/05/19, esta Câmara decide exarar despacho interlocutório para que a Impugnante apresentasse, para cada mercadoria, objeto da autuação, detalhamento do fabricante sobre suas características, juntando fotos e ainda, foi convertido o julgamento em diligência para que a Fiscalização apresentasse documentação comprobatória referente à destinação das mercadorias constantes das

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

notas fiscais, objeto da autuação, que evidenciasse se serão destinados à comercialização ou a uso/consumo ou imobilizado, a fim de justificar a cobrança, ora do ICMS/ST com utilização da MVA, ora do ICMS/ST- diferencial de alíquota.

A Impugnante junta os documentos de fls. 163/169.

A Fiscalização se manifesta, juntando a planilha de fls. 174.

Pela análise de todos os elementos constantes dos autos, pode-se concluir que, de fato, as mercadorias, objeto da autuação, estão sujeitas ao ICMS/ST, por estarem enquadradas na Parte 2, do Anexo XV, do RICMS/02. Veja-se:

1) A própria Impugnante declara que os produtos que comercializa estão enquadrados, especificamente, na NCM 8517.70.91 e esta classificação consta dos DANFes autuados;

2) a referida classificação (CEST 21.110.000), possui a seguinte descrição:

85.17	Aparelhos telefônicos, incluindo os telefones para redes celulares e para outras redes sem fio; outros aparelhos para emissão, transmissão ou recepção de voz, imagens ou outros dados, incluindo os aparelhos para comunicação em redes por fio ou redes sem fio (tal como uma rede local (LAN) ou uma rede de área estendida (alargada*) (WAN), exceto os aparelhos das posições 84.43, 85.25, 85.27 ou 85.28.
-------	--

(...)

8517.70	- Partes
---------	----------

(...)

8517.70.91	Gabinetes, bastidores e armações
------------	----------------------------------

3) em função do despacho interlocutório exarado, a Autuada junta folhetos com a apresentação e especificação técnica dos produtos (fls. 164/169), de onde se observa que, de fato, se tratam de gabinetes e outros produtos para acondicionamento, suporte, instalação, etc, de equipamentos e acessórios eletrônicos, inclusive com ventilação, permitindo a instalação das bandejas, cabos e adaptadores, que também são comercializados pela empresa autuada;

4) Essas mercadorias, encontram-se descrita na Parte 2, do Anexo XV do RICMS/02, no CEST 21.110.000, nos itens vigentes à época dos fatos geradores em exame, não estando contemplado em quaisquer das exceções contidas em tal dispositivo, portanto sujeitos ao ICMS/Substituição Tributária, conforme abaixo:

Anexo XV - Parte 2 - Subitem 44.1.5

Item 44. MATERIAL ELÉTRICO (efeitos até 31/12/2015)		
Subitem	Código NBM/SH	Descrição
44.1.5	85.17	Aparelhos elétricos para telefonia; outros aparelhos para transmissão ou recepção de voz, imagens ou outros dados,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

		incluídos os aparelhos para comunicação em redes por fio ou redes sem fio (tal como um rede local (LAN) ou uma rede de área estendida (WAN)), <u>incluídas suas partes</u> , exceto os de uso automotivo e os das subposições 8517.62.51, 8517.62.52, 8527.62.53
--	--	---

Anexo XV - Parte 2 - CEST 21.110.00

Capítulo 21. PRODUTOS ELETRÔNICOS, ELETROELETRÔNICOS E ELETRODOMÉSTICOSITEM			
ITEM	CEST	Código NBM/SH	Descrição
110.0	21.110.00	8517	Aparelhos elétricos para telefonia; outros aparelhos para transmissão ou recepção de voz, imagens ou outros dados, incluídos os aparelhos para comunicação em redes por fio ou redes sem fio (tal como uma rede local(LAN) ou uma rede de área estendida (WAN), <u>incluídas suas partes</u> , exceto os de uso automotivo e os classificados nos códigos 8517.62.51, 8517.62.52 e 8517.62.53

Importante destacar que a Autuada recolheu o ICMS/ST para alguns produtos, porém, com recolhimento a menor, conforme evidenciam os anexos do AI, juntados aos autos.

Portanto, a Autuada, ao contrário do que afirma, é substituta tributária nas remessas para destinatário situado em Minas Gerais, para comercialização, bem como para uso/consumo ou ativo imobilizado, nos termos do art. 12 – caput e § 2º e art. 13, todos da Parte 1, do Anexo XV, do RICMS/02, que prescrevem:

RICMS/02

ANEXO XV

Parte 1

Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subseqüentes.

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

"Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subseqüentes."

(...)

§ 2º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao imposto devido na entrada, em operação interestadual iniciada em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, das mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste Anexo, e destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário.

Efeitos de 1º/02/2017 a 31/12/2017 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo inciso V do art. 27, ambos do Dec. nº 47.141, de 25/01/2017:

"§ 2º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao imposto devido na entrada, em operação interestadual iniciada em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, das mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas nos capítulos 2, 5, 8, 11, 12, 19, 22 a 26, no capítulo 1, com âmbito de aplicação 1.1, no capítulo 6, itens 7.0, 8.0 e 16.0, no capítulo 9, com âmbito de aplicação 9.1, no capítulo 10, com âmbito de aplicação 10.1 a 10.3, no capítulo 13, com âmbito de aplicação 13.1, no capítulo 14, com âmbito de aplicação 14.1, no capítulo 16, com âmbito de aplicação 16.1 e 16.2, no capítulo 17, com âmbito de aplicação 17.1, no capítulo 20, com âmbito de aplicação 20.1 e 20.2, e no capítulo 21, exceto as de âmbito de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aplicação 21.4 e 21.6, todos da Parte 2 deste Anexo, e destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário.”

(...)

Art. 13. A responsabilidade prevista no artigo anterior aplica-se também ao remetente não-industrial situado em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, que realizar operação interestadual para destinatário situado neste Estado, ainda que o imposto tenha sido retido anteriormente para outra unidade da Federação.

A responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/ST é imputada ao contribuinte mineiro, somente quando esta não for atribuída ao remetente de outra Unidade da Federação, o que não é o caso dos autos, conforme art. 14, da Parte 1, do Anexo XV, do RICMS/02, o qual preceitua:

RICMS/02

ANEXO XV

Parte 1

Art. 14. O contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo, em operação interestadual, é responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente.

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

“Art. 14. O contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, em operação interestadual, é responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente.”

Assim, restou evidenciado que os produtos comercializados pela Impugnante estão sujeitos ao ICMS/ST e que ela é a substituta tributária, responsável pela retenção e recolhimento do tributo, devido nas operações subsequentes ou para uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário.

Observa-se que, conforme planilha de fls. 174 e relatórios contidos na mídia de fls. 157, juntados pela Fiscalização, restou comprovada as situações de cobrança do ICMS/ST, em função da atividade econômica do destinatário das mercadorias, com a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

utilização da base de cálculo com Margem de Valor Agregado - MVA (quando a mercadoria será comercializada) ou diferencial de alíquota (uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário).

Portanto, correta, também, as exigências da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75, ou seja, com a majoração prevista nesse último, tanto nos casos de **falta de recolhimento**, quanto naqueles de **recolhimento a menor** do imposto, em função das disposições contidas no art. 53, inciso III, do mesmo diploma legal, que prescrevem:

Lei 6.763/75:

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

(...)

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente **no todo ou em parte;**

(...)

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;

(Destacou-se).

Devidamente exigida, também, a Multa Isolada prevista, conforme o caso, no art. 55, inciso VII, alínea "c" ou no art. 55, inciso XXXVII, todos da Lei nº 6.763/75, conforme discriminado nas planilhas juntadas aos autos. Tais dispositivos preceituam:

Lei 6.763/75:

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;

(...)

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

Por fim, não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos da Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da mencionada lei (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: "NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS" (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Quanto à prejudicial de mérito, por maioria de votos, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. Vencido, em parte, o Conselheiro Erick de Paula Carmo, que a reconhecia em relação às exigências de ICMS e multa de revalidação anteriores a 24/07/13. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido, em parte, o Conselheiro Erick de Paula Carmo, que o julgava parcialmente procedente, para excluir a majoração da multa de revalidação em relação às operações com recolhimento a menor de ICMS/ST. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, a Conselheira Alexandra Codo Ferreira de Azevedo (Revisora).

Sala das Sessões, 10 de setembro de 2019.

**Cindy Andrade Moraes
Relatora**

**Eduardo de Souza Assis
Presidente**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS		
--	--	--

Acórdão:	23.364/19/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.001043691-22	
Impugnação:	40.010146450-33	
Impugnante:	Hi-Top Comércio de Acessórios Eireli	
	CNPJ: 07.270824/0001-20	
Proc. S. Passivo:	Alisson Luiz Nichel/Outro(s)	
Origem:	DFT/Muriaé	

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

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

Doravante, a fundamentação do presente voto se limitará a debater e a demonstrar as razões que amparam os pontos contrários à decisão majoritária, qual seja, o reconhecimento da decadência do direito de lançar do Fisco mineiro para o período anterior a 24/07/13, e para a exclusão da majoração da multa de revalidação em relação às operações com recolhimento a menor de ICMS/ST.

Ressalta-se que no caso das acusações fiscais imputadas à autuada, significa dizer que houve recolhimento a menor do ICMS devido e, portanto, houve algum pagamento do imposto, sujeito à homologação ulterior pela Fiscalização Fazendária Estadual.

Nada obstante, no que tange à multa isolada, a qual decorre de descumprimento de obrigação acessória pelo contribuinte, consoante se extrai de interpretação lógica do § 1º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, inexistente qualquer valor a ser homologado pelo Fisco mineiro, visto que não faz sentido pensar que o contribuinte tinha a obrigação de recolher de forma antecipada a multa isolada, na época do descumprimento de obrigação acessória, visto que a convalidação da obrigação de fazer em obrigação de pagar ocorre tão somente com a lavratura do Auto de Infração.

O § 2º do art. 113 do CTN assevera que “a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as **prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos**”, logo, se o contribuinte não realiza a prestação de fazer ou não fazer a que estava obrigado, cujo escopo era facilitar o trabalho de fiscalização ou de possibilitar a conferência da apuração e do pagamento do imposto, no seu montante exato, essa obrigação, apesar de acessória, persiste, independentemente, da obrigação principal, na seara tributária. Um grande exemplo disso é a hipótese de contribuinte que goza de isenção ou imunidade de ICMS, mas que ainda está obrigado a realizar obrigações acessórias, vinculadas às operações isentas ou não tributadas que promove em seu estabelecimento.

É curial gizar que o próprio inciso VI do art. 149 do CTN prevê o lançamento de ofício, “quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária”,

portanto, se é possível a constituição do crédito tributário, atinente à multa isolada, mediante a lavratura de auto de infração de imposição de multa (AIIM), sem a necessidade de revisão de ofício de algum lançamento fiscal, torna-se indubitável que a multa isolada se submete a regramento próprio de decadência tributária, típica de lançamento de ofício, não se comunicando, pois, o regramento da decadência aplicada à obrigação principal, quando se cuide de tributos sujeitos à homologação da Fazenda Pública.

Assim sendo, a multa isolada cobrada no presente auto se submete à regra do art. 173, inciso I, do CTN, visto que depende de lançamento de ofício para a sua cobrança, além de inexistir qualquer tipo de pagamento a ela referente sujeito à homologação ulterior pela Fiscalização Fazendária Estadual.

Neste sentido, calha trazer à baila jurisprudência do Colendo Superior Tribunal de Justiça, acerca da aplicação da regra do art. 173, inciso I, do CTN para a contagem do prazo decadencial, no que se relaciona à multa isolada por descumprimento de obrigação acessória, *in verbis*:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ART. 80 DA LEI Nº 4.502/64. PRAZO DECADENCIAL DO ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA. IPI. SAÍDA DO PRODUTO DO ESTABELECIMENTO COM SUSPENSÃO DO TRIBUTO. DECLARAÇÃO EMITIDA PELO ADQUIRENTE. AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE DO VENDEDOR. INTELIGÊNCIA DO ART. 29 DA LEI Nº 10.637/02.

DISCUTE-SE NOS AUTOS A POSSIBILIDADE DE RESPONSABILIZAR O VENDEDOR PELA UTILIZAÇÃO INDEVIDA DO REGIME DE SUSPENSÃO DO IPI, QUANDO A EMPRESA ADQUIRENTE, EMBORA APRESENTE A DECLARAÇÃO LEGALMENTE EXIGIDA DE QUE FAZ JUS AO BENEFÍCIO (ART. 29, § 7º, II, DA LEI Nº 10.637), NÃO PREENCHE OS REQUISITOS LEGAIS PARA TANTO.

AUSÊNCIA DE OFENSA AO ART. 535 DO CPC, TENDO EM VISTA QUE O ACÓRDÃO RECORRIDO ENFRENTOU A MATÉRIA POSTA EM DEBATE NA MEDIDA NECESSÁRIA PARA O DESLINDE DA CONTROVÉRSIA, HAVENDO MANIFESTAÇÃO EXPRESSA QUANTO AOS MOTIVOS PELOS QUAIS NÃO SE RECONHECEU A DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO EFETUADO NA HIPÓTESE. NÃO HÁ QUE SE FALAR, PORTANTO, EM NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL, VISTO QUE TAL SOMENTE SE CONFIGURA QUANDO, NA APRECIÇÃO DE RECURSO, O ÓRGÃO JULGADOR INSISTE EM OMITIR PRONUNCIAMENTO SOBRE QUESTÃO QUE DEVERIA SER DECIDIDA, E NÃO FOI.

O PRESENTE RECURSO NÃO DISCUTE CRÉDITO TRIBUTÁRIO DE IPI, CUJO PAGAMENTO ANTECIPADO ATRAIRIA A APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN, PARA FINS DE CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL PARA LANÇAMENTO DE EVENTUAL DIFERENÇA RECOLHIDA A MENOR. AO CONTRÁRIO, DEPREENDE-SE DOS AUTOS

QUE SEQUER HOUVE PAGAMENTO DE IPI NA HIPÓTESE, TENDO EM VISTA QUE AS NOTAS FISCAIS OBJETO DA AUTUAÇÃO CUIDAM DE MERCADORIAS REMETIDAS COM SUSPENSÃO DO TRIBUTO, NA FORMA DO ART. 29 DA LEI Nº 10.637/02, E, TAMBÉM, PORQUE O ACÓRDÃO RECORRIDO AFIRMOU QUE AO FINAL DA RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL DO IPI, COM A ADIÇÃO DOS DÉBITOS APURADOS PELAS SAÍDAS COM SUSPENSÃO DO IMPOSTO, TIDA POR INDEVIDA, NÃO SURGIRAM SALDOS DEVEDORES A COBRAR POR CONTA DE OS SALDOS CREDORES SUPERAREM OS VALORES DOS DÉBITOS ESCRITURADOS E APURADOS.

O CRÉDITO TRIBUTÁRIO OBJETO DO PRESENTE FEITO SE REFERE À MULTA APLICADA COM BASE NO ART. 80 DA LEI Nº 4.502/64, POR FALTA DE LANÇAMENTO DO VALOR DO IPI NA RESPECTIVA NOTA FISCAL, TRATANDO-SE, PORTANTO, DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA, CUJA CONSTITUIÇÃO SE SUJEITA AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO PREVISTO NO ART. 149 DO CTN E ATRAI À REGRA DO ART. 173, I, DO CTN, PARA FINS DE CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. OS FATOS GERADORES DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA OCORRERAM NO PERÍODO DE ABRIL A SETEMBRO DE 2004 E O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO DO RESPECTIVO CRÉDITO TEVE INÍCIO EM 1º DE JANEIRO DE 2005, DE FORMA QUE O LANÇAMENTO OCORRIDO EM OUTUBRO DE 2009 NÃO FOI ATINGIDO PELA DECADÊNCIA, HAJA VISTA TER SIDO EFETIVADO ANTES DO DECURSO DO PRAZO QUINQUENAL DE QUE TRATA O ART. 173, CAPUT, E INCISO I, DO CTN.

O INCISO II DO § 7º DO ART. 29 DA LEI Nº 10.637/02 INCUMBIU AS EMPRESAS ADQUIRENTES DA OBRIGAÇÃO DE DECLARAR AO VENDEDOR, DE FORMA EXPRESSA E SOB AS PENAS DA LEI, QUE ATENDE A TODOS OS REQUISITOS ESTABELECIDOS.

NO REGIME DE SUSPENSÃO DO IPI, NEM A LEI DE REGÊNCIA, NEM A LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA DELEGARAM AO VENDEDOR A INCUMBÊNCIA DE VERIFICAR A VERACIDADE DA DECLARAÇÃO PRESTADA PELO ADQUIRENTE, DE FORMA QUE NÃO PODE A AUTORIDADE FISCAL RESPONSABILIZAR O VENDEDOR POR NÃO TER ADOTADO CAUTELAS PARA CONFERIR SE O ESTABELECIMENTO ADQUIRENTE ATENDIA OU NÃO AOS REQUISITOS PARA O GOZO DO BENEFÍCIO. É QUE NÃO CABE A ATRIBUIÇÃO DE OUTROS ENCARGOS À EMPRESA VENDEDORA, SE NÃO HÁ NORMATIVA EXPRESSA NESSE SENTIDO. COM EFEITO, AS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS DECORREM DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA (ART. 113, § 3º, CTN), NÃO PODENDO O FISCO EXIGIR OUTRAS PRESTAÇÕES QUE ACHE NECESSÁRIAS SE NÃO HÁ AMPARO NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA (LEIS, TRATADOS OU CONVENÇÕES INTERNACIONAIS, DECRETOS E NORMAS COMPLEMENTARES - ART. 96 DO CTN).

OS CONTRATANTES SÃO OBRIGADOS A GUARDAR, ASSIM NA CONCLUSÃO DO CONTRATO, COMO EM SUA EXECUÇÃO, OS PRINCÍPIOS DE PROBIDADE E BOA-FÉ (ART. 422 DO CÓDIGO CIVIL), DE FORMA QUE A CELEBRAÇÃO DE NEGÓCIO JURÍDICO PRESSUPÕE A CONFIANÇA NO COMPORTAMENTO LEGÍTIMO DAS PARTES, DE

MODO QUE SE UMA DELAS SE CONDUZ DE FORMA INDEVIDA OU ILEGAL, QUEBRANDO A CONFIANÇA QUE LHE FOI DEPOSITADA, A PARTE QUE ATUOU SEGUNDO O PRINCÍPIO DA BOA-FÉ OBJETIVA NÃO PODE SER PENALIZADA PELO COMPORTAMENTO ANTIJURÍDICO DA OUTRA, SOB PENA DE SUBVERTER A PRÓPRIA ATIVIDADE COMERCIAL E, EM ÚLTIMA ANÁLISE, O VETUSTO CONCEITO DE JUSTIÇA SEGUNDO O QUAL SE DEVE DAR A CADA UM O QUE LHE É DEVIDO, INCLUSIVE EM RELAÇÃO À DISTRIBUIÇÃO EQUÂNIME DOS ÔNUS QUE DEVEM SER IMPUTADOS A CADA PARTE.

RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO PARA DESCONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO E ANULAR O AUTO DE INFRAÇÃO QUE APLICOU À RECORRENTE A MULTA PREVISTA NO ART. 80 DA LEI Nº 4.502/64. (STJ – RESP N. 1.528.524 - PE (2015/0080662-2) – 2ª T.; REL: **MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES**; JULGADO EM: 18/08/2015; DJE: 28/08/2015)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DECLARATÓRIOS RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. INSTRUMENTALIDADE RECURSAL. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PRAZO DECADENCIAL. ART. 173, I, CTN.

QUANDO OS EMBARGOS DECLARATÓRIOS SÃO UTILIZADOS NA PRETENSÃO DE REVOLVER TODO O JULGADO, COM NÍTIDO CARÁTER MODIFICATIVO, PODEM SER CONHECIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL, EM VISTA DA INSTRUMENTALIDADE E A CELERIDADE PROCESSUAL.

NOS TERMOS DO ART. 113, §§ 2º E 3º, DO CTN, A OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA PREVISTA EM "LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA" PODE VINCULAR NÃO SÓ O CONTRIBUINTE, COMO TERCEIRO, NO OBJETIVO DE OBRIGÁ-LOS A FAZER, NÃO FAZER OU TOLERAR QUE SE FAÇA, DE MODO QUE A NÃO OBSERVÂNCIA DO DEVER LEGALMENTE IMPUTADO CONDUZ À APLICAÇÃO DE PENALIDADE PECUNIÁRIA (MULTA), QUE SE TRANSMUTA EM OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

A PRÓPRIA AGRAVANTE RECONHECE QUE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA LOCAL VEDA A CONFECÇÃO DE DOCUMENTO FISCAL SEM PRÉVIA AUTORIZAÇÃO DA AUTORIDADE COMPETENTE

- PRESTAÇÃO NEGATIVA (NÃO FAZER) -, O QUE TRANSFORMA A OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA EM PRINCIPAL QUANTO À MULTA APLICADA, CUJO "SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA É A PESSOA OBRIGADA ÀS PRESTAÇÕES QUE CONSTITUAM O SEU OBJETO" (ART. 122 DO CTN).

A OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA EXISTE AINDA QUE O SUJEITO A ELA VINCULADO NÃO SEJA CONTRIBUINTE DO TRIBUTO. ISTO PORQUE A OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA POSSUI CARÁTER AUTÔNOMO EM RELAÇÃO À PRINCIPAL, POIS MESMO NÃO EXISTINDO OBRIGAÇÃO PRINCIPAL A SER ADIMPLIDA, PODE HAVER OBRIGAÇÃO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ACESSÓRIA A SER CUMPRIDA, NO INTERESSE DA ARRECADAÇÃO OU DA FISCALIZAÇÃO DE TRIBUTOS.

TRATANDO-SE DE DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA (PENALIDADE PECUNIÁRIA), CONVERTIDA EM PRINCIPAL, A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO SUJEITA-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, NA FORMA DO ART. 149, INCISOS II, IV E VI, DO CTN, CUJA REGRA A SER OBSERVADA É A DO ART. 173, INCISO I, DO CTN.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL, MAS IMPROVIDO. (STJ - EDCL NO RESP 1.384.832/RN, REL. MINISTRO HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJE 24/03/2014) (GRIFEI)

Noutro ponto, retomando a análise do recolhimento parcial do ICMS e da multa de revalidação e a que tipo de regra de decadência estaria sujeito, quanto às exigências fiscais, em que houve recolhimento a menor de ICMS, por representar pagamento de boa-fé da Contribuinte, entendo, *data venia*, que deva ser aplicado o § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN, para declarar decaídos do direito de lançar os tributos anteriores ao dia 24/07/13, ou seja, a partir do termo inicial de contagem do prazo decadencial, o qual equivale à data de intimação do contribuinte, acerca do teor do Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF, *ex vi* do parágrafo único do art. 173 do CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Em contraponto, existe a regra geral do art. 173, inciso I do CTN, a qual dita caber à Fazenda Pública o lançamento de ofício, segundo o termo inicial de contagem do prazo de 5 (cinco) anos ali fixado.

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em apreço):

DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART.20, §4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART.150, §4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART.173, INC.I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE

JUSTIÇA (...)". TJMG – PROC. Nº 1.0024.05.692077-0/001 (1); RELATORA: DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUBL.30/03/2007.

(DESTACOU-SE).

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório de comunicação não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal e qual a situação ora em análise, entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim em lançamento de ofício, ensejando aplicação da norma do art. 173, inciso I do CTN.

Na mesma toada, decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 182.241 - SP (1998/0052800-8), *in verbis*:

EMENTA TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

2. RECURSO ESPECIAL NÃO-PROVIDO.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO JOAO OTÁVIO DE NORONHA:

A QUESTÃO POSTA NOS AUTOS DIZ RESPEITO À CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

O lançamento por homologação ocorre nas hipóteses em que a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento de tributo sem a prévia análise da autoridade administrativa. NESSA MODALIDADE DE LANÇAMENTO, A APURAÇÃO DOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS, DA BASE DE CÁLCULO E DO PAGAMENTO DA EXAÇÃO DEVERÁ SER EFETUADA PELO SUJEITO PASSIVO, PRÉVIA, AUTÔNOMA E INDEPENDENTEMENTE DE QUALQUER INICIATIVA DO FISCO.

MUITO BEM, EFETUADA PELO SUJEITO PASSIVO AS ATIVIDADES E CUMPRIDOS OS DEVERES QUE LHE FORAM IMPOSTOS PELA LEI, PRIMORDIALMENTE O PAGAMENTO DA EXAÇÃO, CABE AO FISCO APENAS HOMOLOGÁ-LOS, O QUE, POR CONSEQUENTE, RESULTA NA EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NA FORMA DO ART. 156, VII, DO CTN ("ART. 156. EXTINGUEM O CRÉDITO TRIBUTÁRIO:(...) VII - O PAGAMENTO ANTECIPADO E A HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO NOS TERMOS DO DISPOSTO NO ARTIGO 150 E SEUS 1º E 4º; "). DEVE SER FRISADO QUE ESSA

HOMOLOGAÇÃO PODE SER EXPRESSA OU TÁCITA, ESTA OCORRE NA HIPÓTESE EM QUE O SUJEITO PASSIVO CUMPRIR FIELMENTE TODAS AS SUAS OBRIGAÇÕES, OU SEJA, SEM QUE HAJA MANIFESTAÇÃO EXPRESSA DO FISCO, BEM COMO DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

NA REALIDADE, A HOMOLOGAÇÃO DA ATIVIDADE DO CONTRIBUINTE, SEJA DO PAGAMENTO, SEJA DOS PROCEDIMENTOS DE APURAÇÃO DA MATERIALIDADE DO FATO GERADOR DA QUAL NÃO RESULTE TRIBUTOS A PAGAR, QUALIFICA-SE APENAS COMO UM ATO DE FISCALIZAÇÃO DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA, CUJA FINALIDADE É EXERCER O CONTROLE DE LEGALIDADE E CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES PELO SUJEITO PASSIVO.

Diante disso, há de se indagar: como se emprega, em tais atividades, a definição de lançamento, sobretudo, quando este se conceitua, a teor do disposto no art. 142 do CTN, como a apuração da matéria tributável, do montante do tributo devido, da identificação do sujeito passivo e, sendo o caso, da aplicação de penalidade? **Entendo que, em casos como tais quando a função administrativa cinge-se à homologação de atos do sujeito passivo, inexistente a figura típica do lançamento, o que ocorre, na verdade, é um "ato confirmativo da legalidade do pagamento, como valor jurídico de quitação"** (Alberto Xavier, Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro, Editora Forense, 3ª edição, pág. 87).

(Destaques acrescentados).

Em decisão de 19/10/10, o STJ voltou a se manifestar pela aplicabilidade do art. 173, inciso I do CTN na hipótese da apuração do ICMS, como decidido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.119.262-MG, com a seguinte ementa:

AGRG NO RECURSO ESPECIAL Nº1.119.262-MG

RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS

AGRAVANTE: TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO: SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

AGRAVADO: ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR: GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E OUTRO(S)

EMENTA – PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DEDUÇÃO DE ICMS DOS INSUMOS. COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. PROPORÇÃO A SER APURADA EM LIQUIDAÇÃO DA SENTENÇA.

SÚMULA 306/STJ. ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART.173, I, DO CTN.

1. A QUESTÃO QUE ENVOLVE A NATUREZA DE INSUMO DE COMBUSTÍVEIS CONSUMIDOS NA ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA, PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E, BEM ASSIM, A INTERPRETAÇÃO DO ART.20 DA LEI COMPLEMENTAR N.87/96, QUANDO DIRIMIDA A PARTIR DE ARGUMENTOS DE NATUREZA EMINENTEMENTE FÁTICA, NÃO PODE SER REEXAMINADA POR ESTE TRIBUNAL ANTE O ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ.

2. É SABIDO E CONSABIDO QUE ESTA CORTE, UMA VEZ RECONHECIDA A SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA, TEM DEIXADO AO JUIZ DA EXECUÇÃO, EM LIQUIDAÇÃO DE SENTENÇA, QUE MENSURE A PROPORÇÃO DE ÊXITO DE CADA UMA DAS PARTES LITIGANTES. ESSE JUÍZO DE PROPORCIONALIDADE SOMENTE SERÁ POSSÍVEL SE A FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS HONORÁRIOS OBSERVAR UM MESMO CRITÉRIO PARA AUTOR E RÉU.

3. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART.173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

ACÓRDÃO

VISTOS, RELATADOS E DISCUTIDOS OS AUTOS EM QUE SÃO PARTES AS ACIMA INDICADAS, ACORDAM OS MINISTROS DA SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: "A TURMA, POR UNANIMIDADE, NEGOU PROVIMENTO AO AGRAVO REGIMENTAL, NOS TERMOS DO VOTO DO SR. MINISTRO RELATOR."

OS SRS. MINISTROS HERMAN BENJAMIN, MAURO CAMPBELL MARQUES E CASTRO MEIRA VOTARAM COM O SR. MINISTRO RELATOR.

IMPEDIDO O SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA.

BRASÍLIA (DF), 19 DE OUTUBRO DE 2010 (DATA DO JULGAMENTO)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A decisão ora destacada foi levada à apreciação do STJ, em embargos de divergência, quando houve a alteração de entendimento dos Ministros desta Excelsa Corte Superior, com a consagração da regra do art. 150, § 4º do CTN, quanto à temática da decadência tributária no lançamento fiscal do ICMS, o que se pode denotar da seguinte decisão:

AGRG NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.119.262-MG (2011/0036985-1)

RELATOR: MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

AGRAVANTE: ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADORA: FABIOLA PINHEIRO LUDWIG

AGRAVADO: TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO: SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART.150, §4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC).

1. AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE DEU PROVIMENTO AOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PELOS QUAIS A CONTRIBUINTE SUSCITA DISSENSO PRETORIANO ACERCA DA CONTAGEM DO LAPSO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO TENDENTE A COBRAR AS DIFERENÇAS DE CRÉDITO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO PAGO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO.

2. A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, REALIZADO NOS TERMOS DO ART. 543-C E SOB A RELATORIA DO MINISTRO LUIZ FUX, SEDIMENTOU O ENTENDIMENTO DE QUE O ART. 173, I, DO CTN SE APLICA AOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU, QUANDO, A DESPEITO DDA PREVISÃO LEGAL, NÃO HÁ O PAGAMENTO, SALVO NOS CASOS DE DOLO, FRAUDE E SIMULAÇÃO.

3. “[...] OCORRENDO O PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE EVENTUAIS DIFERENÇAS É DE CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR, CONFORME ESTABELECE O §4º DO ART.150 DO CTN” (AGRG NOS ERESP. 216.758/SP, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, DJ 10.4.2006).

4. COM EFEITO, A JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA POR ESTA CORTE DIRIME A QUESTÃO JURÍDICA APRESENTADA A PARTIR DA EXISTÊNCIA, OU NÃO, DE PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE. PARA ESSA FINALIDADE, SALVO OS CASOS DE DOLO, FRAUDE E SIMULAÇÃO, DESPICIENDO SE MOSTRA INDAGAR A RAZÃO PELA QUAL O CONTRIBUINTE NÃO REALIZOU O PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO.

5. A DEDUÇÃO AQUI CONSIDERADA (CREDITAMENTO INDEVIDO) NADA MAIS É DO QUE UM CRÉDITO UTILIZADO PELO CONTRIBUINTE DECORRENTE DA ESCRITURAÇÃO DO TRIBUTO APURADO EM DETERMINADO PERÍODO (PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE), QUE VEIO A SER RECUSADA (GLOSADA) PELA ADMINISTRAÇÃO. SE ESSE CRÉDITO ABARCASSE TODO O DÉBITO TRIBUTÁRIO A PONTO DE DISPENSAR QUALQUER PAGAMENTO, AÍ SIM, ESTAR-SE-IA, COMO VISTO, DIANTE DE UMA SITUAÇÃO EXCLUDENTE DA APLICAÇÃO DO ART. 150, §4º, DO CTN.

6. NA ESPÉCIE, O ACÓRDÃO QUE JULGOU O RECURSO ESPECIAL FOI CLARO AO CONSIGNAR QUE HOUVE PAGAMENTO A MENOR DE DÉBITO TRIBUTÁRIO EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO. DESSA FORMA, DEVE-SE OBSERVAR O DISPOSTO NO ART. 150, §4º, DO CTN.

7. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.
(GRIFOU-SE).

Portanto, dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário de ICMS e MR, relativo ao período anterior a 24/07/13, deve levar em consideração o disposto no art. 150, § 4º do CTN.

Dessa feita, pendendo apenas ato administrativo de homologação dos valores declarados e recolhidos pelo contribuinte, acaso permaneça inerte a Fazenda Pública por mais de 5 (cinco) anos, verifica-se a homologação tácita do numerário indicado e recolhido pelo contribuinte.

Embora a maioria dos Conselheiros considere que a atitude do Fisco que revela a quebra de sua inércia em lançar o crédito tributário se refira à intimação do Auto de Infração, entendo que deva se referir à data anterior, isto é, a data de intimação do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), tendo em vista a prerrogativa fiscal permitida pelo parágrafo único do art. 173 do CTN.

Ademais, enquanto na ação exploratória fiscal ou na rotina de monitoramento do contribuinte, o Fisco ainda esteja apenas analisando os documentos e a escrituração fiscal do contribuinte, inexistente a identificação exata de ação ou omissão irregular dele, a ponto de justificar o início de ação fiscal contra ele.

Em contrapartida, com a adoção de medidas preparatórias à ação fiscal, tal como ocorre com o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), o Fisco mineiro já

identificou uma conduta irregular do contribuinte, que justifica a autuação fiscal subsequente, tanto que nesta fase do trabalho fiscal, o Auditor Fiscal, normalmente, solicita “livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, com a indicação do período e do objeto da fiscalização”, nos moldes do art. 70 do RPTA.

Como se pode perceber, ainda que não tenha sido descrito de forma clara e pormenorizada a infração fiscal cometida pelo contribuinte, o que ocorrerá com a lavratura do Auto de Infração (AI), no ensejo da intimação do AIAF, o contribuinte já não pode mais oferecer denúncia espontânea e tem ciência inequívoca do desejo do Fisco de exigir crédito fiscal próprio e específico, interrompendo, pois, a expectativa jurídica do contribuinte de perdão tácito pelo decurso de tempo significativo em estado de inércia.

Dessa feita, a reivindicação de crédito tributário pelo Fisco mineiro, em tempo legal hábil, evita o sepultamento de sua pretensão ao cumprimento de obrigação por parte do contribuinte, desde que essa reivindicação seja específica, isto é, delimitável quanto ao seu objeto e período, ainda que não haja descrição pormenorizada do inadimplemento ou ilícito fiscal.

A atitude de exercício do direito pelo seu titular legítimo, em tempo hábil, merece abrigo do ordenamento jurídico positivo, pois corresponde a um direito potestativo e atrai a aplicação do princípio de justiça, em detrimento do princípio da segurança jurídica, quando haja razoabilidade do tempo já transcorrido, em que tenha permanecido inerte.

Em adição, salvo melhor juízo, todos os tipos de lançamento fiscal (de ofício, misto ou por homologação) se sujeitam à regra traçada no parágrafo único do art. 173 do CTN, porquanto esse dispositivo legal contempla norma tributária conceitual, acerca do instante em que deve ser considerado o exercício do direito potestativo pelo Fisco mineiro, apto a interromper o fluxo temporal do prazo decadencial do seu direito de lançar.

A única ressalva que se faz à regra do parágrafo único do art. 173 do CTN é a de que a eficiência da intimação do AIAF depende da observância pelo Fisco mineiro do prazo estipulado de transcurso da medida preparatória do início da ação fiscal até sua concretização pela lavratura do Auto de Infração, isto é, é imperiosa a observância do comando dos §§3º e 4º do art. 70 do RPTA.

Contrario sensu, acaso haja o transcurso do prazo para a lavratura do Auto de Infração, contado da expedição do AIAF, com ou sem a prorrogação motivada do prazo, a devolução do prazo de denúncia espontânea para o contribuinte representa a ineficiência do ato administrativo formalizado pela medida preparatória da autuação fiscal e, logo, não tendo se iniciado a ação fiscal com o AIAF, prorroga-se a interrupção da contagem do prazo decadencial, a partir da intimação do Auto de Infração, em substituição.

Nada obstante, não houve a extrapolação do prazo de lavratura do Auto de Infração, contado da data de expedição do AIAF, no caso dos autos, o que atesta a eficácia da intimação do contribuinte, quanto à medida preparatória da autuação fiscal.

Retomando o debate sobre a matéria de fundo da decadência do art. 150, § 4º, do CTN, e com o escopo de robustecer os elementos de convicção desse Conselheiro, reputo válida a citação de excerto da festejada obra do insigne tributarista **Eduardo Sabbag**, o qual em seu *Manual de Direito Tributário*, assim se posiciona sobre a temática, *in verbis*:

“(…) No lançamento por homologação, há uma típica antecipação de pagamento, permitindo-se ao Fisco conferir sua exatidão em um prazo decadencial de cinco anos, contados a partir do fato impositivo. O transcurso in albis do quinquênio decadencial, sem que se faça uma conferência expressa, provocará o procedimento homologatório tácito, segundo o qual perde a Administração Pública o direito de lançar, de modo suplementar, uma eventual diferença.

Com efeito, conforme assevera José Jayme de Macêdo Oliveira, “transcorrido dito lustro, sem a manifestação da Fazenda Pública, verifica-se a chamada homologação tácita, perdendo aquela, pelo fenômeno da decadência, o direito de exigir possíveis diferenças.”

Lembre-se, a propósito, que no caso do ICMS, apesar de o contribuinte apresentar a Declaração (GIA) no mês seguinte, a contagem da decadência tem início a partir da data do fato gerador (por exemplo, a data da saída da mercadoria com a emissão da nota fiscal). Se se tratar do IR, a data da entrega da declaração de rendimento é irrelevante, porque a contagem será a do fato gerador, que neste imposto se dá no dia 31 de dezembro.

Ad argumentandum, a expressão “homologação tácita do lançamento” é adotada pelo CTN (§4º), não obstante sabermos que, até então, na relação jurídico-tributária (vide Apêndice), não existe lançamento algum. Tal raciocínio leva estudiosos a afirmarem que, no lançamento por homologação, inexistente a decadência, em si, mas sim, a decadência do direito de a Fazenda exigir, por meio do lançamento de ofício (art.149, V), o resíduo tributário, relativo à incompleta antecipação de pagamento.

É importante ressaltar que o intitulado lançamento por homologação traduz-se em “procedimento não impositivo” – uma expressão utilizada por Zelmo Denari -, pois a iniciativa constitutiva do crédito não é da Administração, mas do contribuinte, que, por sua conta e risco, declara ao Fisco o montante das operações tributáveis e efetiva o cálculo do imposto devido. Daí se falar em “débito declarado” em contraposição à expressão “débito apurado” – refere-se

àquele débito constituído por iniciativa do Fisco, mediante procedimento impositivo.

(...) Com a devida vênia, pensamos que o raciocínio, não obstante louvável e, até mesmo, largamente exitoso na órbita administrativa federal, choca-se com a visão do STJ, que possui precedentes nos quais afirma a aplicabilidade do art.150, §4º, do CTN apenas às hipóteses em que o sujeito passivo **apura, declara e paga** alguma quantia, enquanto o lançamento de ofício (art.173, I) a ser feito pela Fazenda serve para exigência de uma diferença decorrente de eventual equívoco verificado na apuração feita pelo contribuinte.”

(Sem destaques no original).

Por essas razões jurídicas, julgo pela procedência parcial do lançamento, pois, as exigências fiscais de ICMS e de multa de revalidação, em que houve recolhimento a menor, atinentes ao período anterior ao dia 24/07/13 (até cinco anos antes da data de intimação do AIAF), estão extintas pela decadência do direito da Fazenda Pública Estadual de lançar o crédito tributário recolhido a menor.

No tocante à majoração da Multa de Revalidação para 100% (cem por cento) do valor do ICMS/ST devido, sua capitulação legal encontra-se 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*:

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; (Grifo nosso).

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 ao aproveitamento indevido de créditos escriturais de ICMS, oriundas de devoluções de mercadorias, efetivamente, entregues ao destinatário, sem o cumprimento dos requisitos legais para o ressarcimento, previstos nos arts. 22 a 24 e art. 27, todos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

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. Esse 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*:

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:

(...) (sem destaques no original)

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, nessa 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 não 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 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 ou recolher 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 ampliativa 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.

Deveras, quando se acolhe a vertente interpretativa majoritária neste Conselho, significa dizer que o não recolhimento ou o recolhimento a menor de ICMS/ST, enquanto “atraso de pagamento”, seria conduta mais gravosa que o não recolhimento ou o recolhimento a menor de ICMS-Operação Própria, enquanto “atraso de pagamento”.

Ora, pouco importa se se trata de ICMS/ST ou de ICMS-Operação Própria, pois a obrigação principal de recolhimento do imposto estadual para os cofres públicos é a mesma, logo, criar um *distinguishing* onde não há, implica tratar os iguais desigualmente, o que viola, patentemente, o princípio da isonomia tributária, que está estampada no art. 150, inciso II, da CF/88.

Portanto, isso representaria manter uma interpretação do inciso I do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, em desacordo com a Constituição Federal, o que demandaria por parte do Poder Judiciário uma redução da Multa de Revalidação ao patamar originário de 50% (cinquenta por cento) para todas as hipóteses de “falta de recolhimento ou de recolhimento a menor” do ICMS, como meio de se corrigir uma discriminação negativa entre contribuintes inadimplentes, que estão em situação equivalente.

Por essas razões jurídicas, julgo pela procedência parcial do lançamento, por reconhecer a decadência em relação às exigências de ICMS e multa de revalidação anteriores a 24/07/13 e, para se excluir a majoração da Multa de Revalidação, em dobro, prevista no inciso I do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, em face de sua inespecificidade.

Sala das Sessões, 10 de setembro de 2019.

Erick de Paula Carmo
Conselheiro