

Acórdão: 23.406/19/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001317212-65
Impugnação: 40.010148647-20
Impugnante: HNK BR Logística e Distribuição Ltda.
IE: 001019750.00-80
Proc. S. Passivo: Vinícius Jucá Alves/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – BASE DE CÁLCULO – BEBIDAS. Constatado que a Autuada efetuou o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, incidente nas operações internas com cerveja, chope, refrigerantes e outras bebidas, em decorrência da adoção de base de cálculo do imposto em desacordo com o estabelecido no item 2 do § 19 do art. 13 da Lei nº 6.763/75 c/c o item 3 da alínea “b” do inciso I do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, uma vez excluídos dos cálculos os valores dos descontos incondicionais referentes às operações próprias. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - FUNDO DE ERRADICAÇÃO À MISERIA (FEM). Constatação de recolhimento a menor do adicional de alíquota do ICMS/ST correspondente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), nos termos do art. 12-A, incisos I e IV da Lei nº 6.763/75 sobre as operações internas com cerveja, chope, refrigerantes e outras bebidas, em decorrência da adoção de base de cálculo do imposto em desacordo com o estabelecido no item 2 do § 19 do art. 13 da Lei nº 6.763/75 c/c o item 3 da alínea “b” do inciso I do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, uma vez excluídos dos cálculos os valores dos descontos incondicionais referentes às operações próprias. Exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS/ST devido por substituição tributária, no período de 01/08/16 a 31/12/16, incidente nas operações internas com cerveja, chope, refrigerantes e outras bebidas, em decorrência da adoção de base de cálculo do imposto em desacordo com o estabelecido no item 2 do § 19 do art. 13 da Lei nº 6.763/75 c/c o item 3 da alínea “b” do inciso I do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02 e ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), nos termos do art. 12-A

incisos I e IV da Lei nº 6.763/75, uma vez excluídos dos cálculos os valores dos descontos incondicionais referentes às operações próprias.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 22/36, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 82/89.

Em sessão realizada em 29/10/19, acorda a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 05/11/19.

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, nos termos do art. 89, inciso IV, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA.

Aduz que a autuação carece de elementos fáticos, na medida em que não demonstra como a base de cálculo utilizada para cálculo do ICMS-ST e do FEM são inferiores ao preço praticado aos consumidores finais.

Ainda, que a atividade administrativa não admite meras indicações ou indícios sob pena de nulidade do 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 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.

Segundo aparta, apropriadamente, a Fiscalização em sua manifestação nos autos:

No que tange às questões que envolvem a demonstração da base de cálculo utilizada pelo

contribuinte bem como dos preços praticados pelo mesmo, este Fisco destaca que pela observação das fls. 08 e 09 do PTA nota-se que, pela descrição das colunas da “TABELA 1 – Consulta Apuração Saída Mensal – levantamento sobre as saídas das mercadorias discriminadas (01/08/2016 a 31/12/2016)” as colunas “VLRPROD” (valor do produto, segundo o contribuinte), “VLRBCICMS” (Valor da base de cálculo do ICMS operação própria, conforme contribuinte), “VLRBCST” (valor da base de cálculo do ICMS/ST utilizada pelo contribuinte, na condição de substituto), “BASE MVA” (base de cálculo pelo critério da MVA, adotada pelo contribuinte, para os produtos considerados no trabalho fiscal), enfim, todas essas colunas transcrevem os valores utilizados pelo contribuinte nos diversos momentos de suas operações comerciais., estando seus valores retratados nos dados gravados no CD apensado ao PTA às fls.15. Estão assim demonstrados os preços praticados pelo contribuinte, no que se refere aos produtos analisados (cerveja, chope, refrigerante e outras bebidas). Ademais, além daquelas informações, também se acha no respectivo CD, a “TABELA 4 – Termos de autodenúncia do contribuinte”, aonde se encontram os dados do “nº nota fiscal”, “Data de lançamento”, “descrição material”, “ICMS-BASE”, “ICMS-SUBST. TRIBUT.-BASE”, “Valor Operação”, “Base ST” e “Base MVA”, todos estes dados fornecidos pelo próprio contribuinte. Em síntese, nas situações envolvidas no trabalho fiscal, o Fisco demonstrou a coerência de todos os valores utilizados, inclusive aqueles referentes às bases de cálculo da substituição tributária utilizadas e preços praticados pelo contribuinte, não procedendo os argumentos do Impugnante de que o Fisco não teria demonstrado as bases de cálculo utilizadas e preços praticados pelo contribuinte. Em suma, o Impugnante não demonstrou o argumento que defendeu.

Por fim, quanto ao argumento do Impugnante de que a simples exclusão do desconto incondicional não deveria, por si só, ensejar a presunção de que a base de cálculo do ICMS/ST e do FEM foi deficiente, também não subsiste. A auditoria fiscal verificou que, quando da aplicação do disposto no artigo 19, Inciso I, “b”, 3, do ANEXO XV do RICMS/2002 (vide Base Legal, às fls. 12 e 13 do PTA), artigo este adiante transcrito, o contribuinte não incluiu os “descontos concedidos” na base de cálculo do ICMS/ST, o que deveria ter feito, antes da aplicação da margem de valor agregado (MVA), conforme estabelecido na legislação tributária. Não há, portanto, espaço para se falar em presunção

de que a base de cálculo do ICMS/ST e do FEM foi deficiente. Efetivamente, nas análises fiscais efetuadas, apurou-se que o não acréscimo dos descontos concedidos na base de cálculo acarretou matematicamente uma base de valor menor para tributação do que aquela que seria gerada em caso contrário.

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

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

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS/ST devido por substituição tributária, no período de 01/08/16 a 31/12/16, incidente nas operações internas com cerveja, chope, refrigerantes e outras bebidas, em decorrência da adoção de base de cálculo do imposto em desacordo com o estabelecido no item 2 do § 19 do art. 13 da Lei nº 6.763/75 c/c o item 3 da alínea "b" do inciso I do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02 e ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), nos termos do art. 12-A, inciso I, da Lei nº 6.763/75, uma vez excluídos dos cálculos os valores dos descontos incondicionais referentes às operações próprias.

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

A despeito da irresignação da Impugnante sobre a inclusão dos referidos descontos incondicionais na apuração da base de cálculo do ICMS/ST, a exigência fiscal não destoia dos comandos normativos aplicáveis à espécie como será demonstrado.

O fundamento de validade da exigência tributária nas operações sujeitas ao regime da substituição tributária tem índole constitucional, como se vê a seguir:

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988

Art. 150. *Omissis*

§ 7º 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.

(...)

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

b) dispor sobre substituição tributária; (Grifou-se)

(...)

Em sede de lei complementar, a matéria -se estabelecida na forma do disposto nos arts. 6º e 8º da Lei Complementar nº 87/96. Veja-se:

LC 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. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

(...)

No âmbito do estado de Minas Gerais, coube à Lei nº 6.763/75 disciplinar a matéria, estabelecendo as hipóteses nas quais se exigirá o imposto sob o regime da substituição tributária, com especial atenção para as normas relativas à forma de apuração da base de cálculo do imposto, conforme pode ser percebido nos termos do disposto no art. 13 da Lei referida:

Lei nº 6.763/75

Art. 13. *Omissis*

§ 19. A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

1. em relação a operação ou prestação antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou da prestação praticado pelo contribuinte substituído;

2. em relação a operação ou prestação subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou da prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente ou ao tomador de serviço;

c) a margem de valor agregado, nela incluída a parcela referente ao lucro e o montante do próprio imposto, relativa a operação ou prestação subseqüentes, que será estabelecida em regulamento, com base em preço usualmente praticado no mercado considerado, obtido por levantamento, ainda que por amostragem, ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidade representativa do respectivo setor, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

A regulamentação da matéria foi estabelecida nos termos do disposto no art. 19, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, para conferir concretude à disciplina do procedimento de apuração e cálculo do imposto devido. Confira-se:

RICMS/02 - Anexo XV

Art. 19. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

I - em relação às operações subseqüentes:

(...)

b) tratando-se de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

(...)

3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquias e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º;

(...) (Grifou-se)

De plano, se percebe a impropriedade do argumento da defesa quando alega a ocorrência de lesão ao princípio da legalidade no procedimento de apuração da base de cálculo da substituição tributária adotado pelo Fisco, em razão do acréscimo ao preço praticado pelo remetente dos descontos incondicionais apurados na escrita fiscal da Autuada.

Não tem razão a Impugnante.

De fato, a substituição tributária se apresenta como uma técnica de arrecadação prevista pelo art. 150 da Constituição Federal e pelo art. 6º da Lei Complementar nº 87/96, na qual o contribuinte substituto não apenas recolhe o tributo por ele devido, mas também antecipa o montante relativo à operação subsequente.

Apesar de haver norma expressa que exclui os valores relativos aos descontos incondicionais concedidos da composição dos valores que integram a base de cálculo do imposto nas operações próprias de circulação de mercadorias, conforme previsto no art. 13, §1º, inciso II, alínea “a”, da Lei Complementar nº 87/96 e no art. 13, § 2º, item 1, alínea “b” da Lei nº 6.763/75, nas hipóteses das operações submetidas ao regime da substituição tributária, a regra referida não se aplica.

O regime de substituição tributária consiste em uma técnica de concentração da arrecadação do imposto devido em toda a extensão da cadeia produtiva de determinadas mercadorias ou serviços em um só responsável, denominado substituto tributário, objetivando a simplificação e a redução dos custos inerentes aos procedimentos de controle administrativo e operacional da arrecadação do imposto devido nas etapas subsequentes, como ocorre na hipótese dos autos.

Sob essa perspectiva, as operações relativas à circulação de mercadorias promovidas pelo Sujeito Passivo substituto como próprias não se confundem com as operações relativas à circulação das mesmas mercadorias promovidas nas etapas subsequentes da cadeia de circulação econômica desses bens.

Se na apuração da base de cálculo do imposto devido em razão das operações relativas à circulação de mercadorias promovidas como operações próprias incide a norma prevista na alínea “b”, item 1 do § 2º do art. 13 da Lei nº 6.763/75, segundo o qual somente integram a base de cálculo do imposto os valores relativos ao

desconto concedido sob condição, o mesmo não ocorre em relação à parcela do ICMS apurada sob a égide do regime da substituição tributária.

Na apuração da base de cálculo do imposto devido em razão das operações relativas à circulação das mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, em relação à parcela do imposto devido nas operações relativas às etapas futuras da cadeia de circulação econômica dos produtos, incidem necessariamente as normas previstas nos termos do disposto no art. 8º, inciso II, alíneas “a”, “b” e “c”, da Lei Complementar nº 87/96, assim como, nos termos do disposto no art. 13, § 19, item 2, da Lei nº 6.763/75, c/c o item 3, alínea “b”, inciso I do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02.

Os tratamentos tributários divergentes nas duas situações referidas se explicam em razão de que, na hipótese da obrigação tributária decorrente das operações relativas às etapas subsequentes àquela realizada pelo substituto tributário, o intuito de lucro e a inexistência de obrigação legal atribuída ao sujeito passivo original impede a adoção da presunção de que as mercadorias adquiridas com o desconto incondicional serão nas etapas seguintes negociadas com a mesma bonificação concedida até a sua destinação final. Improvável que a vantagem concedida implique a automática redução do valor do produto até o consumidor final.

Nesse sentido, confira-se o entendimento do Superior Tribunal de Justiça firmado no julgamento do Recurso Especial nº 1.098.304, *in verbis*:

EMENTA

PROCESSUAL. TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO COMPROVADA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA "PARA FRENTE". DESCONTO INCONDICIONAL. BASE DE CÁLCULO. ART. 8º DA LC 87/1996. PRECEDENTES.

1. É PACÍFICO NO STJ QUE A DECISÃO QUE SOLUCIONA A LIDE COM FUNDAMENTOS SUFICIENTES, AINDA QUE NÃO ENFRETE TODOS OS ARGUMENTOS DAS PARTES, NÃO VIOLA O ART. 535 DO CPC.

2. A SEGUNDA TURMA **FIXOU O ENTENDIMENTO DE QUE O DESCONTO OU A BONIFICAÇÃO CONCEDIDOS PELO SUBSTITUTO AO SUBSTITUÍDO TRIBUTÁRIO NÃO SÃO NECESSARIAMENTE REPASSADOS AO CLIENTE DESTA ÚLTIMO, DE MODO QUE INEXISTE DIREITO AO ABATIMENTO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS NA SISTEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA "PARA FRENTE".**

3. É INQUESTIONÁVEL QUE, SE NÃO HOUVESSE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, O DESCONTO INCONDICIONAL NÃO INTEGRARIA A BASE DE CÁLCULO DO ICMS NA PRIMEIRA OPERAÇÃO (SAÍDA DO FABRICANTE PARA A DISTRIBUIDORA), APLICANDO-SE O DISPOSTO NO ART. 13, § 1º, II, "A", DA LC 87/1996.

4. EM SE TRATANDO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NO ENTANTO, **A BASE DE CÁLCULO REFERE-SE AO**

PREÇO COBRADO NA SEGUNDA OPERAÇÃO (SAÍDA DA MERCADORIA DA DISTRIBUIDORA PARA O SEU CLIENTE), NOS TERMOS DO ART. 8º DA LC 87/1996. INVIÁVEL SUPOR, SEM PREVISÃO LEGAL, QUE O DESCONTO DADO PELA FÁBRICA, NA PRIMEIRA OPERAÇÃO, SEJA REPASSADO AO PREÇO FINAL (SEGUNDA OPERAÇÃO).

5. ENTENDIMENTO PACIFICADO PELA PRIMEIRA SEÇÃO, NO JULGAMENTO DOS ERESP 715.255/MG, E REAFIRMADO PELA SEGUNDA TURMA, AO APRECIAR O RESP 1.041.331/RJ.

6. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.098.304 - MG (2008/0225333-4)

RELATORA: MINISTRA ELIANA CALMON

(...)

EMENTA

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - VENDAS COM BONIFICAÇÃO - RECOLHIMENTO DESTACADO - VALIDADE - AUSÊNCIA DE PRESUNÇÃO DA MANUTENÇÃO DO BENEFÍCIO - ACÓRDÃO - NULIDADE POR OMISSÃO - FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE - SÚMULA 284/STF - HONORÁRIOS - REVISÃO - SÚMULA 7/STJ.

1. É DEFICIENTE O RECURSO ESPECIAL QUE NÃO INDICA EM QUE CONSISTE A VIOLAÇÃO À LEGISLAÇÃO FEDERAL E QUAL O FUNDAMENTO PARA A NECESSIDADE DE SUA ABORDAGEM PELO ACÓRDÃO EMBARGADO. PRECEDENTES.

2. AS VENDAS COM BONIFICAÇÃO EM MERCADORIAS EM REGRA EQUIVALEM AOS DESCONTOS INCONDICIONADOS E, POR CONSEQUENTE, EXCLUEM-SE DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS.

3. **O INTUITO DE LUCRO E A INEXISTÊNCIA DE OBRIGAÇÃO LEGAL IMPUTÁVEL AOS CONTRIBUINTES DA CADEIA DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS IMPEDE A ADOÇÃO DA PRESUNÇÃO DE QUE AS MERCADORIAS ADQUIRIDAS POR BONIFICAÇÃO PERMANECERÃO COM ESTA QUALIDADE ATÉ A DESTINAÇÃO FINAL PELO CONSUMIDOR.** PRECEDENTE: RESP. 993409/MG, REL. MINISTRO CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 13/05/2008, DJE 21/05/2008.

4. VALIDADE DA EXIGÊNCIA DE DESTAQUE DO ICMS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PELO

SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS.

5. INVIÁVEL NA INSTÂNCIA ESPECIAL A REVISÃO DE HONORÁRIOS DE ADVOGADO, SALVO SE ÍNFIMOS OU EXCESSIVOS, O QUE NÃO OCORRE NA HIPÓTESE. PRECEDENTES.

6. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO EM PARTE E, NESSA PARTE, NÃO PROVIDO. (DESTACOU-SE).

Sobre a matéria, manifestou-se o Supremo Tribunal Federal:

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 646.737 RIO DE JANEIRO

EMENTA

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DEBATE DE ÂMBITO INFRACONSTITUCIONAL. AFRONTA REFLEXA. PRECEDENTES.

1. O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU A CONTROVÉRSIA, A PARTIR DE DISPOSITIVOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 (ART. 8º E 13) E DA LEI ESTADUAL Nº 2.657/96 (ART. 22).

2. A BUSCA DA CONCRETA EXEGESE QUE SE EXTRAI DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 ACERCA DA BASE IMPONÍVEL DO TRIBUTO, NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA É MATÉRIA QUE REPOUSA NA ESFERA DA LEGALIDADE. EVENTUAL AFRONTA AO TEXTO CONSTITUCIONAL, CASO OCORRESSE, SERIA DE FORMA MERAMENTE REFLEXA OU INDIRETA.

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

VOTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

O RECURSO NÃO MERECE PROSPERAR.

A QUESTÃO TRATADA NOS AUTOS REFERE-SE À BASE DE CÁLCULO DO ICMS NO CASO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. O ACÓRDÃO RECORRIDO ENTENDEU QUE O SUBSTITUTO, NOS NEGÓCIOS JURÍDICOS DE ALIENAÇÃO DOS PRODUTOS AOS SEUS CLIENTES – SUBSTITUÍDOS PARA EFEITOS DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA -, CONCEDEU DESCONTO DO PREÇO SEM SUBORDINÁ-LO A QUALQUER IMPLEMENTO DE EVENTO FUTURO E INCERTO, DAÍ A POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS.

A ANÁLISE FEITA PELO TRIBUNAL DE ORIGEM SE DEU A PARTIR DE DISPOSITIVOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 (ART. 8º E 13) E DA LEI Nº 2.657/96 (ART. 22),

SENDO EVIDENTE QUE O DESLINDE DA CONTROVÉRSIA PERPASSA PELA BUSCA DA CONCRETA EXEGESE QUE SE EXTRAÍ DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 ACERCA DA BASE IMPONÍVEL DO TRIBUTO NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, DESIDERATO ESSE ADEQUADAMENTE ASSUMIDO PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, QUE, POR SUA VEZ SOLUCIONOU A QUESTÃO DELINEANDO JUDICIOSOS FUNDAMENTOS, NOS AUTOS DO EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 715.255/MG, REL. MIN. ELIANA CALMON, DJE DE 23/2/11).

PORTANTO, A QUESTÃO PASSA NECESSARIAMENTE PELA ANÁLISE PRÉVIA DA CONTENDA À LUZ DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL DE REGÊNCIA, SENDO CERTO QUE EVENTUAL AFRONTA AO DISPOSTO NO ART. 150, § 7º DA CONSTITUIÇÃO, CASO OCORRESSE, SERIA MERAMENTE REFLEXA OU INDIRETA.
(GRIFOU-SE).

Sobre o assunto, veja-se o escólio de Hugo de Brito Machado:

“(...) se o imposto diz respeito a um “fato gerador que deva ocorrer posteriormente”, esse imposto ainda não é devido, porque é precisamente a ocorrência do fato gerador do imposto que o torna devido. (...) nesse tipo de substituição tributária, ao substituto é atribuída a responsabilidade pelo pagamento de tributo que ainda não existe no plano concreto. É coisa do futuro.

(...)

Quando uma empresa vende mercadorias a outra que as vai revender, se concede bonificação ou desconto, o valor da bonificação ou do desconto não deve ser somado ao preço da venda porque este constitui o valor da operação, valor que se define considerando tanto a bonificação como o desconto.

Em outras palavras, a bonificação oferecida ou o desconto incondicional concedido participam da definição do preço efetivamente praticado, vale dizer, do valor da operação que é a base de cálculo do ICMS. Essa bonificação, ou esse desconto incondicional, todavia, dizem respeito apenas à operação realizada entre o contribuinte substituto e o contribuinte substituído, ficando o primeiro com a obrigação de recolher o ICMS relativo a essa operação, na condição de contribuinte mesmo.

A empresa que deu a bonificação ou o desconto incondicional, é também obrigada a recolher, na condição de substituto tributário, o ICMS relativo a

operações futuras, que ainda devem ocorrer, mas ela não é parte nessas operações e as bonificações ou descontos que concedeu não se projetam necessariamente a elas.

(...)

No Superior Tribunal de Justiça firmou-se o entendimento segundo o qual o valor das bonificações e dos descontos incondicionais não integra a base de cálculo do ICMS. E esse entendimento tem sido invocado pelos que pretendem ver adotado o mesmo critério no que diz respeito à base de cálculo do ICMS referente às operações futuras, vale dizer, às operações realizadas pelos substituídos.

Entretanto, o Superior Tribunal de Justiça tem decidido que inexistindo a garantia de que a bonificação concedida pelo substituto tributário ao substituído vai ser transferida ao consumidor final, o recolhimento do ICMS sobre o regime de substituição tributária deve ser realizado integralmente. ”

(Grifou-se).

Superada a questão acerca da conformidade da exigência tributária com a legislação de regência da matéria, passa-se à análise da pertinência do argumento utilizado pela Defesa para justificar os lançamentos levados a registro em sua escrituração fiscal.

É incontroverso que a Impugnante reconhece o fato de que não se adicionou aos demais valores que compõem a base de cálculo do ICMS/ST os valores relativos aos descontos incondicionais concedidos.

Se existia alguma informação que eventualmente pudesse não corresponder à realidade dos fatos, a legislação tributária administrativa estabelece procedimentos e medidas cautelares que podem socorrer a necessidade do contribuinte eventualmente afetado pela situação. Nada obstante, a providência deve ser tomada antes da ação fiscal.

A responsabilidade por infração à obrigação acessória somente será excluída pela denúncia espontânea quando apresentada antes do início de qualquer procedimento administrativo ou ação fiscal relacionados com o período em que foi cometida a infração. A sua apresentação após o início da ação fiscal não produzirá nenhum efeito que possa resultar na exoneração da responsabilidade que lhe foi imputada. Confira-se:

Lei nº 6.763/75

Art. 210. A responsabilidade por infração à obrigação acessória é excluída pela denúncia espontânea acompanhada do pagamento do tributo, se devido, de multa de mora e demais acréscimos legais, ou do depósito da importância arbitrada

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo depende de apuração.

§ 1º A obrigação acessória é a que tem por objeto as prestações positivas ou negativas, previstas na legislação tributária no interesse da arrecadação e fiscalização do imposto.

§ 2º Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou ação fiscal relacionados com o período em que foi cometida a infração.

E foi esse o procedimento adotado pela Impugnante em dois outros momentos, conforme se depreende dos termos de denúncia espontânea de nºs 05.000300888.02 e 05.000305937.01, ambos considerados pela Fiscalização no levantamento dos autos.

Segundo informação da própria Autuada, às fls. 23, havia identificado anteriormente à ação fiscal que, por um lapso, no período de agosto a dezembro de 2016, não teria adicionado ao valor de base de cálculo de suas operações todas as adições previstas na legislação, pelo que recolheu diferença apurada entre ICMS/ST e FEM devidos e os valores que foram recolhidos a menor (através do Termo de Autodenúncia nº 05.000300888.02), deixando apenas de incluir os montantes referentes a descontos incondicionais concedidos, conforme já decidiu o E. Superior Tribunal de Justiça.

Esclareça-se ainda, que também não merece acolhida a tese apresentada pela Defesa com relação ao recolhimento a menor do adicional de alíquota - Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), igualmente sujeito à substituição tributária.

Verifica-se que a exigência em exame está respaldada nas seguintes disposições contidas no Decreto nº 46.927/15. Confira-se:

DECRETO Nº 46.927, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2015
(MG de 30/12/2015)

Art. 1º Este Decreto dispõe sobre o adicional de alíquota para os fins do disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República - ADCT.

Art. 2º A alíquota do ICMS prevista no inciso I do art. 42 do Regulamento do ICMS - RICMS -, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, será adicionada de dois pontos percentuais na operação interna que tenha como destinatário consumidor final, realizada até 31 de dezembro de 2019, com as seguintes mercadorias:

(...)

IV - refrigerantes, bebidas isotônicas e bebidas energéticas;

(...)

Art. 3º O disposto no art. 2º:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - aplica-se, também:

a) 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;

(...)

Art. 4º O valor do ICMS resultante da aplicação do adicional de alíquota de que tratam os arts. 2º e 3º:

I - não poderá ser compensado com quaisquer outros créditos, observado o disposto no parágrafo único deste artigo;

II - será recolhido em Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE -, ou em Documento de Arrecadação Estadual - DAE -, distinto:

(...)

b) nos prazos estabelecidos no art. 46 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS, em se tratando de operação sujeita ao regime de substituição tributária.

(...)

Art. 6º Nas operações sujeitas ao adicional de alíquota, o contribuinte indicará no campo "Informações Complementares" da nota fiscal a expressão "Adicional de alíquota - Fundo de Erradicação da Miséria" acompanhada do respectivo valor.

Parágrafo único. O valor do imposto relativo ao adicional de alíquota deverá ser considerado no destaque do ICMS efetuado nos campos próprios da nota fiscal, exceto nas operações de que trata a alínea "b" do inciso I do art. 3º.

(...)

Art. 10. Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.

Vale dizer que 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, e foi instituído em Minas Gerais, 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.

Registra-se que, 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme se depreende dos presentes autos, a retenção e o recolhimento a menor do adicional de alíquota - Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), deu-se em razão da formação incorreta da base de cálculo do ICMS/ST, pela Autuada, em razão da não inclusão nos cálculos do tributo, dos valores dos descontos incondicionais.

Foi exigida, além do ICMS/ST não recolhido em face da adoção incorreta da base de cálculo agregado da parcela do FEM, a seguinte penalidade:

Lei nº 6.763/75

Art. 56

(...)

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;

(...)

Quanto à multa isolada aplicada, a despeito das colocações da Impugnante, constata-se que esta amolda-se perfeitamente à irregularidade praticada, como segue:

Lei nº 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;

Dessa forma, como restou demonstrado que a Autuada descumpriu a obrigação acessória em questão, ou seja, consignou nas notas fiscais base de cálculo do ICMS/ST menor que a prevista na legislação, correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea "c", da Lei nº 6.763/75.

Pelo exposto, a incontroversa evidência confirma as conclusões levadas a efeito no lançamento em discussão, conferindo legitimidade ao crédito tributário formalizado segundo as circunstâncias fáticas relatadas pela Autoridade Tributária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ainda relativamente às multas aplicadas, não tem razão a Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) 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, que tratando-se de mercadoria sujeita a substituição tributária por força do § 2º inciso I do art. 56 é exigida no percentual de 100% (cem por cento). Noutro passo, 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, ementada 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 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, c/c §2º, inciso I 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Correta, portanto, a aplicação das penalidades, na exata medida do que se encontra previsto na legislação tributária de regência da matéria.

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 Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – 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, CONCLUI 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 AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Relativamente ao pedido de cancelamento ou redução das penalidades, deve-se obediência ao disposto no art. 53, § 3º da Lei nº 6.763/75, e nesse diapasão, o benefício não pode ser aplicado ao caso presente, em razão da vedação constante no item 3 do § 5º, *in verbis*:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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

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

(...)

3) em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido, em parte, o Conselheiro Erick de Paula Carmo (Relator), que o julgava parcialmente procedente, para excluir a majoração da multa de revalidação. Designado relator o Conselheiro Eduardo de Souza Assis (Revisor). Participaram do julgamento, além do signatário e do Conselheiro vencido, os Conselheiros Helder Luiz Costa e Alexandra Codo Ferreira de Azevedo.

Sala das Sessões, 05 de novembro de 2019.

**Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator designado**

PMC/D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	23.406/19/3ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.001317212-65	
Impugnação:	40.010148647-20	
Impugnante:	HNK BR Logística e Distribuição Ltda.	
	IE: 001019750.00-80	
Proc. S. Passivo:	Vinícius Jucá Alves/Outro(s)	
Origem:	DF/Juiz de Fora	

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.

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, apenas 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, 05 de novembro de 2019.

Erick de Paula Carmo
Conselheiro