

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	5.277/19/CE	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001128697-75	
Recurso de Revisão:	40.060148716-07	
Recorrente:	Baterias Pioneiro Industrial Ltda	
	IE: 001877994.00-30	
Recorrido:	Fazenda Pública Estadual	
Proc. S. Passivo:	Bruno Novaes Bezerra Cavalcanti/Outro(s)	
Origem:	DF/Juiz de Fora	

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO - SIMULAÇÃO - DESTINATÁRIO DIVERSO. Constatado que a Autuada, estabelecida no Estado de Santa Catarina, contribuinte substituto tributário inscrito no cadastro de contribuintes do estado de Minas Gerais, fabricante de baterias e acumuladores para veículos automotores, reteve e recolheu a menor ICMS devido por substituição tributária em operações simuladas com distribuidora mineira do mesmo grupo empresarial, consignando nas notas fiscais de venda valores de base de cálculo inferiores ao da real operação, a qual, na verdade, era destinada à contribuinte mineiro diverso do indicado no documento fiscal (estabelecimentos varejistas e atacadistas de baterias automotivas). Lançamento retificado pelo Fisco para alterar o Relatório Fiscal, especificamente a Base Legal constante do item 9 – Capitulação Legal, excluindo o Convênio ICMS nº 52/2017 e incluindo o Convênio ICMS nº 81/1993 no subitem Infringências. Exigências fiscais de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, e Multa Isolada prevista no art. 55, incisos V e VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75. Contudo, deve-se adequar a apuração do ICMS/ST devido nas operações objeto de autuação, para deduzir, do montante apurado pelo Fisco a título de “Débitos ICMS/ST”, o valor de ICMS operação própria cobrado pelas operações do substituto, e, também, considerando que as multas isoladas exigidas nos autos são conexas com a mesma operação, aplicar, de acordo com cada situação, somente a multa isolada mais gravosa, nos termos do art. 211 do RICMS/02. Mantida a decisão recorrida.

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

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a acusação fiscal de que a Autuada, estabelecida no Estado de Santa Catarina, contribuinte substituto tributário inscrito no cadastro de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contribuintes do estado de Minas Gerais, fabricante de baterias e acumuladores para veículos automotores, reteve e recolheu a menor ICMS devido por substituição tributária, no período de agosto de 2014 a agosto de 2017.

Com base em “Relatório de Investigação do Grupo Pioneiro Industrial”, o Fisco verificou que a Autuada simulou operações com a empresa mineira “Baterias Pioneiro Distribuidora Ltda”, formalmente estabelecida em Juiz de Fora (MG), consignando nas notas fiscais de venda valores de base de cálculo inferiores ao da real operação, a qual era destinada a contribuinte mineiro diverso do indicado no documento fiscal (estabelecimentos varejistas e atacadistas de baterias automotivas).

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I do citado artigo e Multa Isolada prevista no art. 55, incisos V e VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

A 1ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 23.340/19/1ª, julgou parcialmente procedente o lançamento, nos termos da retificação de fls. 135/136 e, ainda, para (I) adequar a apuração do ICMS/ST devido, de modo a se considerar o valor de ICMS operação própria destacado nas operações do substituto, e (II) considerando que as multas isoladas exigidas nos autos são conexas com a mesma operação, aplicar, de acordo com cada situação, somente a multa isolada mais gravosa, nos termos do art. 211 do RICMS/02, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencidos, em parte, os Conselheiros Mariel Orsi Gameiro (Relatora) e Marcelo Nogueira de Moraes, que ainda, adequavam a multa de revalidação ao percentual de 50% (cinquenta por cento). Designado relator o Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. José Ricardo do Nascimento Varejão e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Geraldo Júnio de Sá Ferreira.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 284/320, requerendo, ao final, seu conhecimento e provimento.

Em sessão realizada em 25/10/19, acorda a Câmara Especial do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pela Conselheira Ivana Maria de Almeida, nos termos da Portaria nº 04, de 16/02/01, marcando-se extra pauta para o dia 01/11/19, ficando proferidos os votos dos Conselheiros André Barros de Moura (Relator) e Eduardo de Souza Assis, que lhe negavam provimento, nos termos do acórdão recorrido. Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. José Ricardo do Nascimento Varejão e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (fls. 327).

DECISÃO

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Analisando-se o mérito do presente Recurso de Revisão e considerando-se que os fundamentos utilizados pela 1ª Câmara de Julgamento foram também adotados na presente decisão, ficam ratificados, na íntegra, os termos constantes do Acórdão nº 23.340/19/1ª, conforme autoriza o art. 58 do Regimento Interno, estabelecido pelo Decreto nº 44.906 de 26/09/08, c/c Deliberação 01/2017.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 25/10/19. ACORDA a Câmara Especial do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em lhe negar provimento. Vencido, em parte, o Conselheiro Erick de Paula Carmo, que lhe dava provimento parcial para excluir a majoração da multa de revalidação. Participaram do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, os Conselheiros Eduardo de Souza Assis, Ivana Maria de Almeida e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Sala das Sessões, 01 de novembro de 2019.

André Barros de Moura
Relator

Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente / Revisor

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 5.277/19/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001128697-75
Recurso de Revisão: 40.060148716-07
Recorrente: Baterias Pioneiro Industrial Ltda
IE: 001877994.00-30
Recorrido: Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Bruno Novaes Bezerra Cavalcanti/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% do valor do ICMS-ST devido, sua capitulação legal se encontra no § 2º, inciso I, do art.56 da Lei n. 6.763/75, cuja redação está transcrita abaixo, com a finalidade de se evidenciar os argumentos desfavoráveis à sua aplicação *in casu, in litteris*:

Art. 56 da Lei n. 6.763/75. (...)

§ 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).

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, I, do art. 56 da Lei n. 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, para algumas infrações descritas no Auto de Infração, devido à consignação a menor da base de cálculo do ICMS-ST e do seu recolhimento a menor nas operações interestaduais de venda de mercadorias, no período autuado.

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

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

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

Em um cotejo comparativo, quando o legislador quis regular explicitamente a hipótese de pagamento a menor do imposto, além daquelas referentes 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 n.6.763/75, *in litteris*:

Art. 56 da Lei n.6.763/75.

(...)

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 haja uma remissão explícita no proêmio do art. 56 da Lei n. 6.763/75 ao art. 53, III, da mesma lei, a qual se remete ao pagamento no todo ou em parte do ICMS, *data venia*, aos entendimentos em contrário, a regra do *caput* de 5.277/19/CE

capitulação da penalidade fiscal da Multa de Revalidação é a previsão geral 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% sobre o valor do imposto incidente na operação ou prestação, **em tipo tributário próprio e específico no § 2º do art. 56 da Lei n. 6.763/75**, tal qual uma qualificadora do tipo penal, 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, vez que a sua ampliação para as hipóteses de falta de pagamento no todo ou em parte significaria, necessariamente, uma distinção odiosa entre o ICMS-OP e o ICMS-ST, quanto ao mero atraso de pagamento (fundamento de validade jurídica da Multa de Revalidação), criando-se, pois, uma situação discriminatória entre contribuintes do ICMS na mesma situação jurídica, em flagrante violação ao princípio da isonomia tributária.

Nem se diga que o mote do prejuízo na repartição de receitas tributárias entre o Estado de origem e o de destino, no âmbito da substituição tributária do ICMS, poderia justificar uma cobrança maior de Multa de Revalidação pelo “atraso de pagamento”, até mesmo porque o Estado de Minas Gerais não pode atuar como “gestor de negócios” dos demais entes federados, quando se considera a rígida repartição constitucional das competências tributárias entre os entes tributantes, além da falta de autorização expressa do outro ente político supostamente prejudicado, sob pena de se fragilizar a autonomia política do ente federativo representado.

Sob o espeque da vertente tergiversante, 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 n. 6.763/75.

Explica-se melhor. A hipótese do *caput* do art. 56 da Lei n. 6.763/75 é a de admoestar o contribuinte inadimplente a recolher, voluntariamente, para o erário mineiro o imposto devido a cada competência fiscal, dentro do prazo de vencimento da obrigação tributária. Destarte, nesta hipótese, pouco importaria se houvesse o recolhimento parcial ou integral do ICMS, porque, de todo modo, implicaria na necessidade de se acionar a máquina burocrática estatal, dentro dos parâmetros legais, para exigir o que é devido ao Estado de Minas Gerais.

Lado outro, na hipótese do § 2º, I, do art.56 da Lei n. 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 n.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 n. 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-OP, enquanto “atraso de pagamento”.

Ora, pouco importa se se trata de ICMS-ST ou de ICMS-OP, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

desigualmente, o que viola, patentemente, o princípio da isonomia tributária, que está estampada no art. 150, II, da CF/88, como já foi aqui fustigado.

Portanto, isso representaria manter uma interpretação do inciso I do § 2º do art. 56 da Lei n. 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% 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 n. 6.763/75, em face de sua inespecificidade.

Sala das Sessões, 01 de novembro de 2019.

Erick de Paula Carmo
Conselheiro