

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.181/13/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000183049-56
Impugnação: 40.010133843-41
Impugnante: Dataprint Indústria e Comércio de Formulários Ltda
IE: 376741783.00-12
Proc. S. Passivo: Alexandre Olavo Carvalho de Oliveira/Outro(s)
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - PAPELARIA. Imputação de retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST devido nas saídas de produtos elencados no item 19 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c o inciso I do § 2º do mesmo dispositivo da Lei n.º 6.763/75. Contudo, excluem-se as Multas Isoladas capituladas no art. 55, incisos VII e XXXVII, em decorrência de ser a primeira imprópria à matéria tratada nos autos e, a segunda, não poder ser aplicada retroativamente.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - PAPELARIA. Imputação fiscal de falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST devido nas saídas de produtos elencados no item 19 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c o inciso I do § 2º do mesmo dispositivo da Lei n.º 6.763/75. Contudo, excluem-se as Multas Isoladas capituladas no art. 55, incisos VII e XXXVII, em decorrência de ser a primeira imprópria à matéria tratada nos autos e, a segunda, não poder ser aplicada retroativamente.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca das seguintes imputações fiscais:

- retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária incidente sobre operações de venda de mercadorias constantes no item 19, subitens 19.1.22, 19.1.23 e 19.1.32 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, nos meses de abril a agosto, outubro e novembro de 2010;

- falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária incidente sobre operações de venda de mercadorias constantes no item 19, subitens 19.1.22, 19.1.23 e 19.1.32 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, nos meses de janeiro a novembro de 2011 e janeiro a agosto de 2012.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigências de ICMS/ST e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei nº 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, § 2º, item 1 e 55, incisos VII e XXXVII.

Consta do Auto de Infração que para a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, relativamente aos exercícios de 2010 e 2011, foi aplicado o percentual de 20% (vinte por cento), nos termos do inciso XXXVII do mesmo artigo, acrescido pela Lei nº 19.9798/11 c/c o artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional.

Da Impugnação

Inconformada, a Impugnante apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 695/706, em síntese, aos fundamentos seguintes:

- no caso concreto, o levantamento fiscal por amostragem incorreu em erro e não reflete as operações mercantis efetivamente realizadas, o que impõe a desconstituição da autuação e da imposição de multas e de juros;

- caso se entenda que o levantamento fiscal teria ocorrido de forma lícita e que seria devida a cobrança do ICMS e a aplicação de multas, o que não se admite em razão do princípio da eventualidade, impõe-se a redução das multas e dos juros;

- a aplicação das multas e dos juros de mora impugnados ofende o princípio da razoabilidade e atenta contra a viabilidade econômica de sua atividade, principalmente considerando que está em processo de recuperação judicial;

- apesar de a multa não ter natureza jurídica de tributo, a incidência de multa de revalidação no percentual de 100% (cem por cento) cumulada com multa isolada constitui cobrança descabida e manifestamente desproporcional a sua situação jurídica;

- a cobrança das multas impugnadas atinge seu direito de propriedade, porque acarretaria a absorção de seu patrimônio e impossibilitaria a manutenção de sua atividade, o que configura nítido caráter abusivo;

- com fundamento no art. 150, inciso IV da Constituição da República, c/c o art. 113 do Código Tributário Nacional, bem como nos princípios constitucionais da capacidade contributiva e do direito de propriedade, os quais constituem óbice a que o Fisco imponha uma tributação excessiva, faz-se necessária a desconstituição ou, subsidiariamente, a redução das multas e dos juros em questão;

- cita julgado do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho, entendimento do Supremo Tribunal Federal e o Acórdão n.º 18.908/09/3ª do CC/MG;

- à vista dos princípios da equidade, da razoabilidade, da proporcionalidade e da conservação da empresa, pugna-se para que as multas aplicadas sejam desconstituídas, ou ainda, subsidiariamente, sejam reduzidas a 10% (dez por cento) do seu valor, procedendo-se ao decote proporcional dos juros de mora;

- é indevida a cobrança de juros sobre o valor das multas aplicadas, pois os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, devendo incidir somente sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal, e não foi;

- cita o art. 113, § 3º do Código Tributário Nacional;

- os juros de mora somente podem incidir sobre os débitos, entendido como o valor principal da dívida, e não sobre o valor das multas aplicadas.

Ao final, pede a procedência da impugnação e, caso o crédito tributário não seja integralmente desconstituído, pugna para que as multas e os juros de mora sejam desconstituídos, ou subsidiariamente, para que as multas sejam reduzidas a 10% (dez por cento) de seu valor, procedendo-se ao decote proporcional dos juros de mora.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco se manifesta às fls. 739/744, contrariamente ao alegado na peça de defesa, em resumo, aos fundamentos que se seguem:

- o trabalho fiscal obedeceu ao princípio da legalidade e baseou-se na conferência de documentos fiscais, livros, notas fiscais eletrônicas e arquivos magnéticos, tendo apurado que o Autuado não reteve o ICMS/ST;

- o Fisco valeu-se da conferência de todas as notas fiscais eletrônicas emitidas pelo Autuado no período de janeiro de 2010 a agosto de 2012;

- foram apuradas as diferenças entre o ICMS devido - Coluna ICMS/ST Apurado x Coluna ICMS/ST Informado, onde todas as fases da cadeia de incidência do imposto foram observadas, inclusive o ICMS da operação própria - coluna Parcela Dedutível, que foi devidamente compensado;

- o trabalho fiscal não foi realizado com base em amostragem, como alega o Contribuinte em sua defesa à fl. 697, pois foram analisadas, corretamente, a totalidade das notas fiscais emitidas no período de janeiro de 2010 a agosto de 2012, referentes aos produtos sujeitos ao instituto da substituição tributária;

- foram 7.687 (sete mil, seiscentos e oitenta e sete) registros consultados, gerados quando da emissão das notas fiscais eletrônicas pela ora Impugnante, e que originaram a planilha constante do Anexo 1 do PTA, onde todas as operações e respectivas NFe foram processadas e as divergências, quando ocorriam, apuradas;

- os registros das notas fiscais eletrônicas emitidas pelo Autuado, objeto da autuação, estão apontadas no seu livro de Registro de Saída, compilado no Anexo 2;

- não obstante a folha de rosto do citado Anexo 2 estar intitulada "Cópias dos livros Registro de Saídas (Amostragem)", uma análise menos superficial irá indicar que, de fato, todos os registros contábeis referentes às notas fiscais elencadas no Anexo 1 estão grafados no citado livro fiscal, de emissão obrigatória;

- o entendimento dos cálculos é imediato, não havendo nenhum tipo de operação que não seja a aritmética elementar, para se chegar à conclusão - diferença a ser cobrada;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- os respectivos DANFES não foram anexados em sua totalidade ao Auto de Infração por um simples motivo de economia e razoabilidade, uma vez que são milhares de documentos fiscais, que apenas dariam volume ao processo, sendo que todas as notas foram emitidas pelo sistema de emissão eletrônica de notas fiscais (NFe) não restando dúvidas quanto à autenticidade, temporal idade e valor das mesmas;

- em relação à planilha constante do Anexo 1, esclareça-se que a coluna BC ST Apurada (base de cálculo da substituição tributária apurada) foi obtida tomando como base a MVA (margem de valor agregado) específica para cada um dos produtos;

- a partir da obtenção da MVA aplicada sobre o valor inicial do produto, obteve-se o valor do ICMS aplicando a alíquota de 12% (doze por cento) e descontado, caso houvesse sido feito pelo Contribuinte, o ICMS/ST informado;

- as multas aplicadas estão amparadas pela legislação tributária, no caso a Lei n.º 6.763/75, cuja capitulação legal está claramente identificada, tanto no Auto de Infração, quanto na presente manifestação fiscal;

- sendo o ato do Auditor Fiscal da Receita Estadual administrativamente vinculado, não cabe ao mesmo questionar se tais multas têm ou não caráter confiscatório e se as mesmas são desproporcionais ao valor do principal devido a título de ICMS, uma vez que a imputação destas penalidades está plenamente de acordo com o disposto na legislação tributária do Estado de Minas Gerais;

- em nenhum momento, a Impugnante discorda dos cálculos efetuados ou mesmo questiona o mérito da autuação nem a capitulação legal da mesma.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 749/760, opina pela procedência parcial do lançamento para excluir a Multa Isolada capitulada no inciso XXXVII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, em face do equívoco no cálculo da penalidade.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do presente lançamento, o qual versa acerca das seguintes imputações fiscais:

- retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária incidente sobre operações de venda de mercadorias constantes no item 19, subitens 19.1.22, 19.1.23 e 19.1.32 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, nos meses de abril a agosto, outubro e novembro de 2010;

- falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária incidente sobre operações de venda de mercadorias constantes no item 19, subitens 19.1.22, 19.1.23 e 19.1.32 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, nos meses de janeiro a novembro de 2011 e janeiro a agosto de 2012.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigências de ICMS/ST e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, § 2º, item 1 e 55, incisos VII e XXXVII.

Consta do Auto de Infração (fl. 02) que “*para a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75, relativamente aos exercícios de 2010 e 2011, foi aplicado o percentual de 20% (vinte por cento), nos termos do inciso XXXVII do mesmo artigo, acrescido pela Lei nº 19.9798/11, c/c o artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional.*”

As exigências foram apuradas conforme planilhas de fls. 17/28 (2010), 30/218 (2011) e 220/342 (2012) e se referem a comercialização dos produtos elencados nos subitens 19.1.22, 19.1.23 e 19.1.32 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, quais sejam:

- bobina para fax- NCM 48162000;
- bobina para máquina de calcular/PDV - NCM 48162000;
- formulários - NCM 48204000;
- recibo para pagamento - NCM 48204000.

No exercício de 2010, as planilhas elaboradas pelo Fisco indicam a retenção a menor do ICMS/ST, sendo cobrada a diferença entre a base de cálculo apurada pela Impugnante e aquela indicada pelo Fisco, enquanto nos exercícios de 2011 e 2012 não houve retenção e recolhimento do imposto, tratando-se, portanto, de falta de recolhimento do ICMS/ST.

Importa ressaltar inicialmente que, quanto ao mérito das exigências relativas ao descumprimento da obrigação principal, a Impugnante não trouxe aos autos qualquer argumentação, exceto quanto ao possível erro em decorrência do levantamento fiscal ter sido realizado por amostragem.

No que tange a esse argumento, no entanto, a afirmativa da Impugnante não se materializa, pois não há de se falar em amostragem, uma vez que todas as notas fiscais emitidas no período de janeiro de 2010 a agosto de 2012 foram analisadas. Na verdade o Fisco analisou 7.687 (sete mil, seiscentos e oitenta e sete) registros consultados, gerados quando da emissão das notas fiscais eletrônicas - NFe pela Impugnante, e que originaram a planilha constante do "Anexo 1" do PTA, onde todas as operações e respectivas NFe da Defendente foram devidamente processadas e as divergências identificadas.

Registre-se que apenas os "Anexos" "2" (fl. 343) e "3" (fl. 675) indicam a juntada por amostragem de cópias dos livros de Registro de Saídas e notas fiscais, fato esse que não apresenta qualquer prejuízo à Impugnante, uma vez que ela possui o registro eletrônico de todos os seus documentos.

Por outro lado, discorda a Impugnante das exigências das multas de revalidação e isolada, bem como da cobrança de juros de mora, enxergando ofensa a diversos princípios constitucionais, em especial por estar a empresa em processo de recuperação judicial.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

"ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória".

"Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada".

Segundo o entendimento exarado pela Coordenação do Sistema de Tributação da então Secretaria da Receita Federal no Parecer Normativo n.º 61/79, *"punitiva é aquela penalidade que se funda no interesse público de punir o inadimplente. É a multa proposta por ocasião do lançamento. É aquela cuja aplicação é excluída pela denúncia espontânea a que se refere o artigo 138 do Código Tributário Nacional, onde o arrependimento, oportuno e formal, da infração faz cessar o motivo de punir", enquanto a multa de natureza compensatória destina-se, diversamente, não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento que lhe era devido. É penalidade de caráter civil, posto que comparável à indenização prevista no direito civil. Em decorrência disso, nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos, via de regra, chamados moratórios."*

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação) e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, *"são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias"*

O eminente DES. Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO". (APEIAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desta forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, está aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, uma vez que esta possui caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na Apelação Cível n.º 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO. DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE. COM FUNÇÃO REPRESSIVA. PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO. E PREVENTIVA. PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL N.º 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL N.º 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS. DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996. EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL N.º 9.250/1995.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível n.º 1.0672.98.011610-3/001, emendada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO MULTA DE REVALIDAÇÃO EXPRESSA PREVISÃO LEI ESTADUAL N.º 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS' E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL N.º 1.0672.98.011610-3/001
COMARCA DE SETE LAGOAS APELANTE(S):
FAZENDA PÚBLICA ESTADO MINAS GERAIS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA:
EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VE'RDOLIM HUDSON
ANDRADE.

Ressalte-se que a aplicação das penalidades decorre de previsão legal contida na Lei n.º 6.763/75, não competindo ao CC/MG negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 182 da mesma lei, a saber:

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;

II - a aplicação da equidade.

Em relação à recuperação judicial deferida para a Impugnante, cumpre esclarecer que a Lei n.º 11.101/05, que regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária, não afasta a imposição de multa tributária.

De modo diverso da pretensão da Defendente, a lei em análise trata especificamente da execução fiscal e das multas tributárias, apenas alterando a classificação dos créditos.

Com efeito, o § 7º do art. 6º da Lei n.º 11.101/05 assim dispõe:

Art. 6º A decretação dá falência ou o deferimento do processamento da recuperação judicial suspende o curso da prescrição e de todas as ações e execuções em face do devedor, inclusive aquelas dos credores particulares do sócio solidário.

.....

§ 7º As execuções de natureza fiscal não são suspensas pelo deferimento da recuperação judicial, ressalvada a concessão de parcelamento nos termos do Código Tributário Nacional e da legislação ordinária específica.

Por sua vez, o art. 83 da mesma lei assim determina:

Art. 83. A classificação dos créditos na falência obedece à seguinte ordem:

I - os créditos derivados da legislação do trabalho, limitados a 150 (cento e cinquenta) salários-mínimos por credor, e tis decorrentes de acidentes de trabalho;

II - créditos com garantia real até o limite do valor do bem gravado;

III - créditos tributários, independentemente da sua natureza e tempo de constituição, excetuadas as multas tributárias;

IV - créditos com privilégio especial, a saber:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a) os previstos no art. 964 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002;

b) os assim definidos em outras leis civis e comerciais, salvo disposição contrária desta Lei;

c) aqueles a cujos titulares a lei confira o direito de retenção sobre a coisa dada em garantia;

V - créditos com privilégio geral, a saber:

a) os previstos no art. 965 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002;

b) os previstos no parágrafo único do art. 67 desta Lei;

c) os assim definidos em outras leis civis e comerciais, salvo disposição contrária desta Lei;

VI - créditos quirografários, a saber:

a) aqueles não previstos nos demais incisos deste artigo;

b) os saldos dos créditos não cobertos pelo produto da alienação dos bens vinculados ao seu pagamento;

c) os saldos dos créditos derivados da legislação do trabalho que excederem o limite estabelecido no inciso I do caput deste artigo;

VII - as multas contratuais e as penas pecuniárias por infração das leis penais ou administrativas, inclusive as multas tributárias;

VIII - créditos subordinados, a saber:

a) os assim previstos em lei ou em contrato;

VIII - créditos subordinados, a saber:

a) os assim previstos em lei ou em contrato;

b) os créditos dos sócios e dos administradores" sem vínculo empregatício.

§ 1º - Para os fins do inciso II do I caput deste artigo: será considerado como valor do bem objeto de garantia real a importância efetivamente arrecadada com sua venda, ou, no caso de alienação em bloco, o valor de avaliação do bem individualmente considerado.

§ 2º - Não são oponíveis à massa os valores decorrentes, de direito de sócio ao recebimento de sua parcela do capital social na liquidação da sociedade.

§ 3º - As cláusulas penais dos contratos unilaterais não serão atendidas se as obrigações neles estipuladas se vencerem em virtude da falência.

§ 4º - Os créditos trabalhistas cedidos a terceiros serão considerados quirografários.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, não, obstante as multas ocuparem o sétimo lugar na preferência dos credores, não são as mesmas afastadas pelo processo de recuperação judicial.

Outro ponto debatido é a cobrança de juros de mora com atualização pela Taxa Selic. Contudo, tal exigência está prevista no art. 226 da Lei n.º 6.763/75, disciplinada pela Resolução SEF n.º 2.880/97, bem como nos arts. 212 e 215 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

Estabelece a mencionada resolução que os créditos tributários, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, serão acrescidos de multa e juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), estabelecida pelo Banco Central do Brasil. Os dispositivos assim estão postos:

Lei n.º 6.763/75

Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

Resolução 2.880/97

Art. 1º - Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

RPTA (Decreto n.º 44.747/2008)

Art. 212 - Os débitos decorrentes do não recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados, terão, se for o caso, seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, observado o disposto em resolução da Secretaria de Estado de Fazenda.

.....
Art. 215 - Sobre os débitos decorrentes do não recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

Se não bastasse, existindo a previsão legal para a cobrança lançada nos autos, aplica-se o disposto no inciso I do art. 110 do RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

.....
Sobre o tema, o Superior Tribunal de Justiça, no AgRg no REsp 910894/AL, exarou a seguinte decisão:

AGRAVO REGIMENTAL

RECURSO ESPECIAL 2006/0274226-8

TRIBUTÁRIO. SAT. TAXA SELIC. AGRAVO REGIMENTAL. REEDIÇÃO DOS FUNDAMENTOS DO RECURSO ESPECIAL, JÁ ANALISADOS NA DECISÃO AGRAVADA. SÚMULA Nº 182/STJ.

I - A JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE CONSOLIDOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, A PARTIR DO ADVENTO DA LEI Nº 9.250, DE 1995, PASSOU A SER LEGÍTIMA A APLICAÇÃO DA TAXA SELIC NO CAMPO TRIBUTÁRIO.

Correta, portanto, a adoção da Taxa Selic como instrumento de reparação da moeda em relação ao crédito tributário não recolhido à época oportuna, inclusive no tocante às multas aplicadas.

Discute também a Impugnante a aplicação de juros sobre multas.

Segundo o art. 113, § 3º c/c o art. 161, ambos do Código Tributário Nacional, as multas não pagas na data do vencimento ficam sujeitas à incidência de juros.

Estabelecem citados dispositivos:

TÍTULO II

Obrigações Tributárias

CAPÍTULO I

Disposições Gerais

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

.....
§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

.....
Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste sentido, cumpre citar a Apelação Cível n.º 1.0024.09.482074-3/001, a saber:

DIREITO TRIBUTÁRIO – DIREITO PROCESSUAL CIVIL – APELAÇÕES – AÇÃO ANULATÓRIA – ICMS – CRÉDITOS DECORRENTES DA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS – PRODUTOS QUE NÃO SE INTEGRAM AO BEM PRODUZIDO, TAMPOUCO SÃO CONSUMIDOS NA SUA PRODUÇÃO – CREDITAMENTO – IMPOSSIBILIDADE – MULTA ISOLADA E DE REVALIDAÇÃO – PREVISÃO LEGAL – REDUÇÃO DO PERCENTUAL – IMPOSSIBILIDADE – INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE AS MULTAS – POSSIBILIDADE – HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS – CAUSA COMPLEXA – MAJORAÇÃO - POSSIBILIDADE – PRIMEIRO RECURSO DESPROVIDO – SEGUNDO RECURSO PROVIDO.

.....
- NÃO PODE O MAGISTRADO, DIZENDO-SE FUNDADO EM CRITÉRIOS SUBJETIVOS DE JUSTIÇA, SUPRIMIR OU REDUZIR PERCENTUAL DE MULTAS APLICADAS PELO FISCO, JÁ QUE TAIS IMPOSIÇÕES DECORREM DA LEI.

- NOS TERMOS DO ARTIGO 113, CUMULADO COM O ARTIGO 161, CAPUT, AMBOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, AS MULTAS NÃO PAGAS NA DATA DO VENCIMENTO ESTÃO SUJEITAS À INCIDÊNCIA DOS JUROS DE MORA.

Ainda em relação às multas, como já dito, o Fisco alerta no Auto de Infração que *“para a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75, relativamente aos exercícios de 2010 e 2011, foi aplicado o percentual de 20% (vinte por cento), nos termos do inciso XXXVII do mesmo artigo, acrescido pela Lei n.º 19.9798/11, c/c o artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional.”*

Por esta expressão percebe-se que o Fisco tentou aplicar a regra da retroatividade benigna prevista no Código Tributário Nacional, exigindo a penalidade nova para todo o período.

Com efeito, o inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 vigia, até 31 de dezembro de 2011, com a seguinte redação:

Art. 55 -
VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

.....
Com o advento da Lei n.º 19.978/11, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2012, o inciso VII passou a vigor com a seguinte redação, além de ter sido acrescido o inciso XXXVII:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

a) importância diversa do efetivo valor da operação ou da prestação 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

b) valor da base de cálculo da substituição tributária menor do que a prevista na legislação, em decorrência de aposição, no documento fiscal, de importância diversa do efetivo valor da prestação ou da operação própria - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipótese 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, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

.....
Contudo, a penalidade capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, nunca foi aplicável ao caso em tela.

Analisando o dispositivo acima transcrito percebe-se que a conduta descrita na norma sancionatória era a consignação em documento fiscal de "base de cálculo diversa da prevista pela legislação".

Dos autos extrai-se que a Impugnante entendia que à época da emissão das notas fiscais relativas às operações não haveria que se destacar qualquer base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária.

Este fato torna-se importante para o deslinde da questão e para a verificação da correta aplicação da penalidade determinada no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75.

Neste sentido, a base de cálculo do ICMS destacado nos documentos fiscais objeto do lançamento está determinada, na forma ditada pela Lei n.º 6.763/75, pelo art. 43 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02.

Portanto, os fatos e fundamentos que levaram a autuação dizem respeito a entendimentos e interpretações da legislação tributária.

Ao analisar a questão do erro no Direito Penal, o eminente jurista Hugo de Brito Machado, em sua obra “Estudos de Direito Penal Tributário”, assim se manifesta:

“ A doutrina do Direito Penal registra notável evolução no tratamento do erro. Antes, referia-se ao erro de fato, como capaz de elidir a responsabilidade penal, e ao erro de direito, que tinha como irrelevante para esse fim, fundada no princípio de que ninguém pode descumprir a lei alegando que a desconhece.

A doutrina moderna, porém, já não cogita de *erro de fato* e *erro de direito*, mas de *erro de tipo* e *erro de proibição*. (.....)

Assim, o erro na interpretação da lei tributária, que no entendimento do Chefe do Ministério Público Federal, acolhido em alguns julgados da Corte Maior, é capaz de excluir a configuração do crime de supressão ou redução de tributo, ganha explicação coerente, e consistente, no âmbito da doutrina dos penalistas, como *erro de tipo*. O erro, que, em princípio, não tem esse relevo é o denominado erro de proibição, consistente no errado entendimento do próprio preceito penal.”

Ademais, para aplicação das penalidades no campo tributário, por se tratar de norma sancionatória, deve-se ter em mente os mesmos ditames do direito penal e para tanto deve o tipo descrito na norma sancionatória guardar estrita consonância com a conduta tida como faltosa ou delituosa.

Não é outro o entendimento da doutrina pátria. Neste sentido, cite-se do Mestre Ricardo Corrêa Dalla, em sua obra “Multas Tributárias – natureza jurídica, sistematização e princípios aplicáveis”:

“Toda legislação sobre multas deve necessariamente obedecer aos Princípios da Tipicidade e da Generalidade, conforme exposto neste trabalho.

De que tratam realmente estes princípios?

Quanto ao primeiro, o da Tipicidade, pode ser definido como sendo o delineamento completo da hipótese de incidência das multas. É o que descreve a sujeição ativa e passiva, a base econômica, a alíquota, a materialidade, o lugar, o tempo de descumprimento dos deveres instrumentais e outros aspectos relevantes.

Misabel Derzi já esclareceu que “o modo de pensar padronizante (dito, inadequadamente, tipificante) conduz o intérprete a uma distância do caso isolado; ele só alcança o esquema do próprio caso.”

Costuma-se entender a tipicidade de forma restritiva. Para nós, trata-se do delineamento completo da hipótese sancionatória, no caso, a multa tributária.”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso em tela, a norma determina como conduta a ser punida “*consignar em documento fiscal que acobertar a operação (...) base de cálculo diversa da prevista pela legislação.*”

Na hipótese ora analisada, a Impugnante não reteve e recolheu o imposto devido por substituição tributária.

É de se ressaltar aqui que a penalidade inculpada no inciso VII do art. 55, da forma como estava redigida, procurava punir contribuinte que, conhecendo a base de cálculo da operação no momento de sua realização, deixa de consigná-la no documento fiscal de forma proposital visando reduzir os valores a serem recolhidos de forma indevida e questionável.

Assim, esta penalidade apresenta-se afeta aos casos conhecidos como de subfaturamento, hipótese em que o contribuinte conhece exatamente o valor da base de cálculo do imposto, mas, propositalmente, consigna no documento fiscal destinado a informar ao Fisco o imposto devido, valor da operação inferior.

Assim poder-se-ia afirmar que a infração praticada pela Impugnante estaria relacionada à inobservância da legislação, no que diz respeito às formalidades no preenchimento dos documentos fiscais, e não à base de cálculo do imposto.

Há que ser ponderado, ainda, que em se tratando de norma que comine penalidade, é mister que o tipo penal se amolde perfeitamente ao fato infracional que se pretende sancionar, sem o qual fica impossibilitada a aplicação da pena.

Com a devida vênia dos que interpretam de modo diverso, não parece que a multa isolada prevista no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, tivesse aplicação generalizada para alcançar situações que não constituem o cerne da acusação fiscal, como é o caso presentes autos. Prudente, então, o acolhimento à regra da tipicidade cerrada do ilícito de natureza tributária, para efeito de imposição de penalidade.

No caso, trata-se de uma operação em que não se verifica a hipótese de subfaturamento ou outro ilícito praticado com a finalidade de impedir a ocorrência do fato gerador. Cuida-se da não aplicação da retenção do imposto devido por substituição tributária.

Afirmar que, por não ter praticado a retenção do imposto devido por substituição tributária corresponde a adotar uma base de cálculo igual a zero, e, em decorrência, ter suprimido 100% (cem por cento) da base de cálculo não condiz com a regra da boa interpretação do tipo penal estampado no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

A inaplicabilidade do inciso VII neste caso vem sendo reiteradamente decidida pelo CC/MG, de forma desfavorável ao Fisco, como no PTA n.º 01.000166506-52, que resultou no Acórdão n.º 20.542/11/1ª, de cuja fundamentação se extrai o seguinte excerto:

"PORTANTO, OS FATOS E FUNDAMENTOS QUE LEVARAM A AUTUAÇÃO DIZEM RESPEITO A ENTENDIMENTOS E INTERPRETAÇÕES DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

AO ANALISAR A QUESTÃO DO ERRO NO DIREITO PENAL, O EMINENTE JURISTA HUGO DE SRITO MACHADO, EM SUA OBRA "ESTUDOS DE DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO", ASSIM SE MANIFESTA:

"A DOCTRINA DO DIREITO PENAL REGISTRA NOTÁVEL EVOLUÇÃO NO TRATAMENTO DO ERRO, ANTES, REFERIA-SE AO ERRO DE FATO, COMO CAPAZ DE ELIDIR A RESPONSABILIDADE PENAL, E AO ERRO DE DIREITO, QUE TINHA COMO IRRELEVANTE PARA ESSE FIM, FUNDADA NO PRINCÍPIO DE QUE NINGUÉM PODE DESCUMPRIR A LEI ALEGANDO QUE A DESCONHECE. A DOCTRINA MODERNA, PORÉM, JÁ NÃO COGITA DE ERRO DE FATO E ERRO DE DIREITO, MAS DE ERRO DE TIPO E ERRO DE PROIBIÇÃO." (...)

ASSIM, O ERRO NA INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA, QUE NO ENTENDIMENTO DO CHEFE DO MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL, ACOLHIDO EM ALGUNS JULGADOS DA CORTE MAIOR, É CAPAZ DE EXCLUIR A CONFIGURAÇÃO DO CRIME DE SUPRESSÃO OU REDUÇÃO DE TRIBUTO, GANHA EXPLICAÇÃO COERENTE, E CONSISTENTE, NO ÂMBITO DA DOCTRINA DOS PENALISTAS, COMO ERRO DE TIPO.

O ERRO QUE, EM PRINCÍPIO, NÃO TEM ESSE RELEVO, É O DENOMINADO ERRO DE PROIBIÇÃO, CONSISTENTE NO ERRADO ENTENDIMENTO DO PRÓPRIO PRECEITO PENAL.

ADEMAIS, PARA APLICAÇÃO DAS PENALIDADES NO CAMPO TRIBUTÁRIO, POR SE TRATAR DE NORMA SANCIONATÓRIA, DEVE-SE TER EM MENTE OS MESMOS DITAMES DO DIREITO PENAL E PARA TANTO DEVE O TIPO DESCRITO NA NORMA SANCIONATÓRIA GUARDAR ESTRITA CONSONÂNCIA COM A CONDUTA TIDA COMO FAL TOSA OU DELITUOSA.

NÃO É OUTRO O ENTENDIMENTO DA DOCTRINA PÁTRIA. NESTE SENTIDO, CITE-SE DO MESTRE RICARDO CORRÊA DALLA, EM SUA OBRA "MULTAS TRIBUTÁRIAS NATUREZA JURÍDICA, SISTEMATIZAÇÃO E PRINCÍPIOS APLICÁVEIS":

"TODA LEGISLAÇÃO SOBRE MULTAS DEVE NECESSARIAMENTE OBEDECER AOS PRINCÍPIOS DA TIPICIDADE E DA GENERALIDADE, CONFORME EXPOSTO NESTE TRABALHO.

DE QUE TRATAM REALMENTE ESTES PRINCÍPIOS?

QUANTO AO PRIMEIRO, O DA TIPICIDADE, PODE SER DEFINIDO COMO SENDO O DELINEAMENTO COMPLETO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DAS MULTAS. É O QUE DESCREVE A SUJEIÇÃO ATIVA E "PASSIVA, A BASE ECONOMICA, A ALÍQUOTA, A MATERIALIDADE. O LUGAR, O TEMPO DE DESCUMPRIMENTO DOS

DEVERES INSTRUMENTAIS E OUTROS ASPECTOS RELEVANTES.

MISABEL DERZI JÁ ESCLARECEU QUE "O MODO DE PENSAR PADRONIZANTE (DITO, INADEQUADAMENTE, TIPIFICANTE) CONDUZ O INTÉRPRETE A UMA DISTÂNCIA DO CASO ISOLADO; ELE SÓ ALCANÇA O ESQUEMA DO PRÓPRIO CASO."

COSTUMA-SE ENTENDER A TIPICIDADE DE FORMA RESTRITIVA.

NO CASO EM TELA, A NORMA DETERMINA COMO CONDOTA A SER PUNIDA "CONSIGNAR EM DOCUMENTO FISCAL QUE ACOBERTAR A OPERAÇÃO (...) BASE DE CÁLCULO DIVERSA DA PREVISTA PELA LEGISLAÇÃO".

NA HIPÓTESE ORA ANALISADA, A IMPUGNANTE NÃO DESTACOU O IMPOSTO DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SENDO A IMPUTAÇÃO FISCAL, APURAÇÃO INCORRETA DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. CONTUDO, NO DOCUMENTO FISCAL, FOI DESTACADA A BASE DE CÁLCULO DO ICMS RELATIVO À OPERAÇÃO PRÓPRIA.

A SANÇÃO TRAZIDA PELO INCISO VII DO ART. 55 VISA COIBIR PROCEDIMENTOS TOMADOS COM O CONHECIMENTO DA QUESTÃO. EFETIVAMENTE, A NORMA NÃO VISA PUNIR O ERRO NA INTERPRETAÇÃO DAS LEIS TRIBUTÁRIAS.

É DE SE SALIENTAR QUE A PENALIDADE RETROMENCIONADA, DA FORMA COMO ESTÁ REDIGIDA, PROCURA PUNIR O CONTRIBUINTE QUE, CONHECENDO A BASE DE CÁLCULO DA OPERAÇÃO NO MOMENTO DE SUA REALIZAÇÃO, DEIXA DE CONSIGNÁ-LA NO DOCUMENTO FISCAL DE FORMA PROPOSITAL, VISANDO REDUZIR INDEVIDAMENTE OS VALORES A SEREM RECOLHIDOS."

São essas as razões que conduzem à conclusão de que a penalidade capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, seria inaplicável à espécie dos autos.

Adotando-se tal posicionamento, não há que se falar em retroatividade na aplicação do disposto no art. 55, inciso XXXVII da Lei n.º 6.763/75, por se tratar de penalidade nova.

Além do mais, ao aplicar a penalidade, o Fisco equivocadamente exigiu parcela menor que a devida, ao apurar a multa isolada sobre o valor do ICMS/ST não recolhido, quando deveria ter utilizado o valor da base de cálculo apurada nas respectivas planilhas.

Ainda que favorável à Impugnante, por ser um valor menor que o devido, não está correta a base de cálculo adotada para o cálculo da penalidade.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, nesta linha de raciocínio, deve ser excluída a parcela de multa isolada relativa aos exercícios de 2010 e 2011.

No tocante à diferença no exercício de 2012, como não é dado ao CC/MG acrescer ao lançamento, e para que não permaneça a cobrança equivocada da multa isolada, ainda que de forma favorável à Impugnante, deve ser cancelada a multa isolada aplicada.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir as Multas Isoladas capituladas no art. 55, incisos VII e XXXVII da Lei nº 6.763/75. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Sérgio Adolfo Eliazar de Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Giovana Maria Lima Domingues Gatti e Orias Batista Freitas.

Sala das Sessões, 02 de outubro de 2013.

José Luiz Drumond
Presidente / Revisor

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora