

Acórdão: 5.279/19/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000898698-59  
Recurso de Revisão: 40.060148854-97  
Recorrente: Lojas Americanas S.A.  
IE: 062000218.73-01  
Recorrido: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: José Paulo de Castro Emsenhuber/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO. Constatada a retenção e o recolhimento a menor de ICMS/ST, devido pela Autuada, em razão de destaque a maior do ICMS relativo à operação própria, nas operações internas de transferência de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, em desacordo com o previsto em Regime Especial de Tributação. Crédito tributário reformulado pelo Fisco para excluir as exigências relativas às saídas internas de produtos não sujeitos à substituição tributária. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75. Mantida a decisão recorrida.**

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

**RELATÓRIO**

A presente autuação versa sobre a acusação fiscal de recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST), em decorrência de emissão de notas fiscais com destaque do ICMS relativo à operação própria em montante superior ao determinado no âmbito do Regime Especial de Tributação (RET) nº 45.000004313-03, relativamente a operações internas de transferência de mercadorias, ocorridas no período de 01/01/15 a 30/06/17.

Exige-se o ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

A 1ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 23.382/19/1ª, julgou parcialmente procedente o lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário efetuadas pela Fiscalização às fls. 144/153 e 202/207, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencidos, em parte, os Conselheiros Mariel Orsi Gameiro (Relatora) e Bernardo Motta Moreira, 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).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 330/359, requerendo, ao final, seu conhecimento e provimento.

### **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.

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 23.382/19/1ª, conforme autoriza o art. 58 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 44.906 de 26/09/08, c/c Deliberação nº 01/2017 do Conselho Pleno do CCMG.

Diante do exposto, 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 (Relator), que lhe dava provimento parcial para excluir a majoração da multa de revalidação para todo o período autuado e os juros moratórios incidentes sobre a mesma para o período anterior a 01/12/17. Designada relatora a Conselheira Ivana Maria de Almeida (Revisora). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Maria Clara Teles Terzis Castro. Participaram do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro Vencido, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves, Eduardo de Souza Assis e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

**Sala das Sessões, 01 de novembro de 2019.**

**Ivana Maria de Almeida**  
**Relatora designada**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior**  
**Presidente**

GJ/D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 5.279/19/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000898698-59  
Recurso de Revisão: 40.060148854-97  
Recorrente: Lojas Americanas S.A.  
IE: 062000218.73-01  
Recorrido: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: José Paulo de Castro Emsenhuber/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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Noutro ponto, ainda existe a divergência quanto à data de incidência dos juros moratórios cobrados no Auto de Infração referentes, exclusivamente, à multa de revalidação, visto que aqueles juros de mora que incidem sobre a multa isolada estão corretos, logo, os fundamentos, doravante ventilados, se cingirão apenas a aludida controvérsia.

*Data venia* aos entendimentos em contrário, entendo que tanto o art. 2º da Resolução SEF/MG nº 2.880/97, quanto o art. 127 e o art. 226 da Lei nº 6.763/75, determinam que para a multa de revalidação os juros de mora incidem a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito, logo, se o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 determina que essa multa surja com o início da ação fiscal, então, o lançamento constitutivo dessa penalidade fiscal se opera com a lavratura do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Auto de Infração, enquanto o seu vencimento se consumaria apenas no início do mês subsequente.

O lançamento fiscal somente declara a preexistência do fato gerador do ICMS, o que corresponde ao tributo cobrado no Auto de Infração, ou seja, limita-se ao débito tributário, enquanto o lançamento também constitui as penalidades fiscais cobradas no Auto de Infração, o que significa dizer que para elas tem efeito prospectivo, pois, compõem o crédito tributário mais abrangente, que inclui o débito já mencionado e as penalidades fiscais cobradas no Auto de Infração.

Nesse diapasão, se para a constituição das multas fiscais no lançamento os efeitos são *ex nunc* significa dizer que seus efeitos surgem somente com a lavratura do Auto de Infração.

Destarte, entendo que a multa de revalidação não é parte integrante do imposto cobrado, sendo dele indissociável, até mesmo porque o conceito de tributo estampado no art. 3º do CTN é claro ao excluir explicitamente as sanções de ato ilícito.

Por essas razões jurídicas, julgo pela procedência parcial do lançamento, 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, referente à acusação fiscal de recolhimento a menor do imposto, para todo o período autuado e, também, os juros moratórios incidente sobre a mesma para o período anterior a 01/12/17.

**Sala das Sessões, 01 de novembro de 2019.**

**Erick de Paula Carmo**  
**Conselheiro**