

Acórdão: 23.365/19/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001043697-93  
Impugnação: 40.010146537-70  
Impugnante: Hi-Top Comércio de Acessórios Eireli  
CNPJ: 07.270824/0001-20  
Proc. S. Passivo: Alisson Luiz Nichel/Outro(s)  
Origem: DFT/Muriaé

**EMENTA**

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

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE INSCRIÇÃO ESTADUAL.** Constatado, ainda, que o Sujeito Passivo, substituto tributário situado em outra unidade da Federação, deixou de se inscrever no cadastro de contribuintes do Estado de Minas Gerais, em desacordo com as normas previstas na legislação pertinente. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso I da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de saídas, efetuadas por Contribuinte de outra unidade da Federação, não inscrito em Minas Gerais, substituto tributário de produtos relacionados na Parte 2, do Anexo XV, do RICMS/02, com destino a contribuintes e a consumidores finais, situados neste Estado, sem a retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST) ou com retenção e recolhimento a menor e, ainda, sem destacar a base de cálculo do ICMS/ST ou consigná-la em valor menor que o previsto na legislação, no período de 01/09/13 a 30/06/18.

Trata ainda, o lançamento, da constatação de que a Autuada deixou de se inscrever no cadastro de contribuintes do Estado de Minas Gerais, em desacordo com as normas previstas na legislação pertinente.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e Multas Isoladas previstas no art. 55, inciso VII, alínea “c” e inciso XXXVII, todos da Lei nº 6.763/75. E, ainda, Multa Isolada do art. 54, inciso I, também da Lei nº 6.763/75, pela falta de inscrição estadual, por descumprimento do art. 40, do Anexo XV, do RICMS/02.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 85/106 (convalidada às fls. 151/172), contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 135/144.

A Câmara de Julgamento determina a realização de diligência de fls. 176, que resulta na manifestação da Fiscalização às fls. 178 e juntada da mídia de fls. 179.

Procedida a abertura de vista à Autuada, que não se manifesta (fls. 180).

A Câmara de Julgamento determina a realização do despacho interlocutório e da diligência de fls. 182, que resulta na manifestação: da Autuada às fls. 185 e juntada dos documentos de fls. 186/191; da Fiscalização às fls. 196 e juntada da planilha de fls. 197.

Aberta vista para a Impugnante, que se manifesta às fls. 199.

A Fiscalização, às fls. 203, novamente se manifesta.

---

## **DECISÃO**

### **Da Preliminar**

#### **Da Nulidade do Auto de Infração**

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

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

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

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos, à Autuada, todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório. Ademais, foram realizadas duas diligências pela Câmara, onde foram prestados esclarecimentos complementares à autuação, pela Fiscalização, com a juntada da mídia eletrônica com todos os anexos do AI, além da planilha de fls. 197.

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

### **Do Mérito**

Conforme acima relatado, a autuação versa sobre a constatação de saídas, efetuadas por Contribuinte de outra unidade da Federação, não inscrito em Minas Gerais, substituto tributário de produtos relacionados na Parte 2, do Anexo XV, do RICMS/02, com destino a contribuintes e a consumidores finais, situados neste Estado, sem a retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST) ou com retenção e recolhimento a menor e, ainda, sem destacar a base de cálculo do ICMS/ST ou consigná-la em valor menor que o previsto na legislação, no período de 01/09/13 a 30/06/18.

Trata ainda, o lançamento, da constatação de que a Autuada deixou de se inscrever no cadastro de contribuintes do Estado de Minas Gerais, em desacordo com as normas previstas na legislação pertinente.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e Multas Isoladas previstas no art. 55, inciso VII, alínea “c” e inciso XXXVII, todos da Lei nº 6.763/75. E, ainda, Multa Isolada do art. 54, inciso I, também da Lei nº 6.763/75, pela falta de inscrição estadual, por descumprimento do art. 40, do Anexo XV, do RICMS/02.

Mediante conferência de documentos fiscais, o Fisco observou que, em algumas operações para contribuintes mineiros, com mercadorias sujeitas à substituição tributária, a Autuada deixou de reter/recolher o ICMS/ST e, ainda, em outras operações, reteve/recolheu a menor o ICMS/ST, conforme retratam as planilhas contidas na mídia eletrônica de fls. 179.

Em sua defesa, a Autuada alega, em síntese:

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

A Fiscalização se manifesta, afirmando:

- que no Relatório Fiscal está esclarecido o procedimento, bem como cálculo detalhado do imposto

e das penalidades exigidos, dentre outras informações, logo, não há que se falar em nulidade;

- insere trechos da Parte 2 do Anexo XV – RICMS/02, Subitens 18.1.62 e 18.1.78, e CEST 10.058.00 do Capítulo 10;

- que a correta classificação e enquadramento de seus produtos na codificação da NBM/SH é de responsabilidade do Contribuinte e, em caso de dúvidas a Secretaria da Receita Federal é o órgão competente para dirimi-las;

- que os seus produtos se referem as partes (posição NCM 8517.70) de aparelhos de transmissão/recepção de voz, imagens e outros dados, e de aparelhos de comunicação em redes, estão incluídas na descrição do Subitem 44.1.5 ou do CEST 21.110.00. E não há restrição nesta descrição indicando que somente partes que sejam elétricas, ou eletrônicas, ou indispensáveis ao funcionamento deverão ser enquadradas no Regime de Substituição Tributária;

- que toda a argumentação do Impugnante está equivocada;

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

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

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

- que é correta a aplicação das multas.

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

1) JUNTASSE CÓPIA DOS ANEXOS AO RELATÓRIO FISCAL, DE FLS. 58/82, EM TAMANHO DE FONTE QUE PERMITA A SUA ANÁLISE, BEM COMO EM MÍDIA ELETRÔNICA;

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

3) INFORMASSE SE ALGUMA(S) MERCADORIA(S), OBJETO DA AUTUAÇÃO, TEVE ALTERADA, NO TRABALHO FISCAL, A SUA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DESCRIÇÃO E A RESPECTIVA NBM UTILIZADA PELO AUTUADO, E, EM CASO POSITIVO, RELACIONÁ-LA(S);

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

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

A Fiscalização se manifesta, juntando a mídia de fls. 178 e esclarece que todos os itens da diligência foram atendidos.

Em sessão realizada no dia 29/05/19, esta Câmara decide exarar despacho interlocutório para que a Impugnante apresentasse, para cada mercadoria, objeto da autuação, detalhamento do fabricante sobre suas características, juntando fotos e ainda, foi convertido o julgamento em diligência para que a Fiscalização apresentasse documentação comprobatória referente à destinação das mercadorias constantes das notas fiscais, objeto da autuação, que evidenciasse se serão destinados à comercialização ou a uso/consumo ou imobilizado, a fim de justificar a cobrança, ora do ICMS/ST com utilização da MVA, ora do ICMS/ST- diferencial de alíquota.

A Impugnante junta os documentos de fls. 185/191.

A Fiscalização se manifesta, juntando a planilha de fls. 197.

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

3) em função do despacho interlocutório exarado, a Autuada junta folhetos com a apresentação e especificação técnica dos produtos (fls. 186/191), de onde se observa que, de fato, se tratam de gabinetes e outros produtos para acondicionamento, suporte, instalação, etc, de equipamentos e acessórios eletrônicos, inclusive com

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

ventilação, permitindo a instalação das bandejas, cabos e adaptadores, que também são comercializados pela empresa autuada;

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

**Anexo XV - Parte 2 - Subitem 44.1.5**

Item 44. MATERIAL ELÉTRICO (efeitos até 31/12/2015)		
<i>Subitem</i>	<i>Código NBM/SH</i>	<i>Descrição</i>
44.1.5	85.17	Aparelhos elétricos para telefonia; outros aparelhos para transmissão ou recepção de voz, imagens ou outros dados, incluídos os aparelhos para comunicação em redes por fio ou redes sem fio (tal como um rede local (LAN) ou uma rede de área estendida (WAN)), <b><u>incluídas suas partes</u></b> , exceto os de uso automotivo e os das subposições 8517.62.51, 8517.62.52, 8527.62.53

**Anexo XV - Parte 2 - CEST 21.110.00**

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

			classificados nos códigos 8517.62.51, 8517.62.52 e 8517.62.53
--	--	--	---

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

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

### RICMS/02

### ANEXO XV

### Parte 1

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

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

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

(...)

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

Efeitos de 1º/02/2017 a 31/12/2017 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo inciso

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

V do art. 27, ambos do Dec. nº 47.141, de 25/01/2017:

“§ 2º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao imposto devido na entrada, em operação interestadual iniciada em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, das mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas nos capítulos 2, 5, 8, 11, 12, 19, 22 a 26, no capítulo 1, com âmbito de aplicação 1.1, no capítulo 6, itens 7.0, 8.0 e 16.0, no capítulo 9, com âmbito de aplicação 9.1, no capítulo 10, com âmbito de aplicação 10.1 a 10.3, no capítulo 13, com âmbito de aplicação 13.1, no capítulo 14, com âmbito de aplicação 14.1, no capítulo 16, com âmbito de aplicação 16.1 e 16.2, no capítulo 17, com âmbito de aplicação 17.1, no capítulo 20, com âmbito de aplicação 20.1 e 20.2, e no capítulo 21, exceto as de âmbito de aplicação 21.4 e 21.6, todos da Parte 2 deste Anexo, e destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário.”

(...)

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

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

### **RICMS/02**

### **ANEXO XV**

### **Parte 1**

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Observa-se que, conforme planilha de fls. 197 e relatórios contidos na mídia de fls. 179, juntados pela Fiscalização, restou comprovada as situações de cobrança do ICMS/ST, em função da atividade econômica do destinatário das mercadorias, com a utilização da base de cálculo com Margem de Valor Agregado - MVA (quando a mercadoria será comercializada) ou diferencial de alíquota (uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário).

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

### Lei 6.763/75:

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

(...)

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

(...)

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

(Destacou-se).

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

### **Lei 6.763/75:**

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas "a" e "b" deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

(...)

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

E, ainda, acertada a cobrança da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso I da referida Lei nº 6.763/75, pela falta de inscrição estadual da Impugnante, uma vez que era obrigada a fazê-lo, conforme disposições contidas no art. 40, do Anexo XV do RICMS/02.

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUO QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido, em parte, o Conselheiro Erick de Paula Carmo, que o julgava parcialmente procedente, para excluir a majoração da multa de revalidação em relação às operações com recolhimento a menor de ICMS/ST. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, a Conselheira Alexandra Codo Ferreira de Azevedo (Revisora).

**Sala das Sessões, 10 de setembro de 2019.**

**Cindy Andrade Morais**  
**Relatora**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente**

P

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.365/19/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001043697-93  
Impugnação: 40.010146537-70  
Impugnante: Hi-Top Comércio de Acessórios Eireli  
CNPJ: 07.270824/0001-20  
Proc. S. Passivo: Alisson Luiz Nichel/Outro(s)  
Origem: DFT/Muriaé

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

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

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 aceção 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, 10 de setembro de 2019.**

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