

Acórdão: 22.907/18/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000736082-87
Impugnação: 40.010144040-44
Impugnante: Marcelo Adriano da Silva - ME
IE: 001506263.00-29
Coobrigado: Marcelo Adriano da Silva
CPF: 755.350.926-49
Origem: DFT/Uberaba

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO. Imputação fiscal de que a Impugnante, estabelecida no estado de Minas Gerais com atividade principal de fabricação de velas de diversos tipos com NCM/SH 3406.00.00, durante o período de fevereiro de 2014 a dezembro de 2015, deixou de recolher o ICMS devido por substituição tributária e destacado a menor por consignação de base de cálculo inferior a devida, incidente sobre as operações de vendas para contribuintes mineiros de mercadorias relacionadas no subitem 30.2.3 do Capítulo 30 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (vigente à época da constatação dos fatos geradores). Razões de defesa insuficientes para desconstituir o lançamento. Mantidas as exigências de ICMS/ST e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos art. 56, inciso II e 55, inciso VII, alínea “c”. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca das seguintes imputações fiscais:

1) falta de recolhimento do imposto devido por substituição tributária incidente sobre as operações de vendas para contribuintes estabelecidos em Minas Gerais de mercadorias relacionadas no subitem 30.2.3 do Capítulo 30 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (vigente à época da constatação dos fatos geradores), durante o período compreendido entre os meses de fevereiro de 2014 a dezembro de 2015;

2) consignar valor de base de cálculo da substituição tributária menor que o previsto na legislação.

Exigências de ICMS/ST e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, no arts. 56, inciso II e 55, inciso VII, alínea “c”.

Da Impugnação

Inconformada a Impugnante apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 36/38, que em síntese, aos seguintes argumentos:

- na condição de microempresa não tem mais o que recolher ao Fisco a título de ICMS, haja vista que todos os débitos tributários estão inclusos nas guias do Simples Nacional que anexa aos autos;

- não tem funcionário e sua produção é artesanal, manuseada apenas por Marcelo Adriano da Silva, estando, portanto, caracterizada a isenção de ICMS por se tratar de produção caseira de velas artesanais, estando fora da posição 30.2.3, da Parte 2, do Anexo XV, do RICMS/02;

- na autuação, foi destacado que a Impugnante consignou valor de base de cálculo menor que o previsto na legislação, mas não foi especificada a norma supostamente infringida, bem como não foi apontado qual o meio correto de apuração do valor "em tese" devido;

- a cobrança cumulada de multa de revalidação e multa isolada representa *bis in idem* e tem natureza confiscatória;

- produz velas artesanais, não possui empregados, mas depende tão somente do trabalho manual e artesanal de Marcelo Adriano da Silva para cuidar sozinho da pequena produção e venda;

- absurdamente, a somatória das duas multas chega a 118% (cento e dezoito por cento) do valor do débito original;

- a cobrança cumulada de multa de revalidação e multa isolada, além de ilegítima, impossibilita a manutenção do funcionamento da atividade e da subsistência do próprio Marcelo Adriano da Silva;

- cita decisão judicial sobre o tema das multas.

Ao final, requer a anulação da autuação ou, alternativamente, que seja cancelada a multa isolada, pelo *bis in idem* e pelo caráter confiscatório.

Da Manifestação Fiscal

Em manifestação de fls. 101/108, o Fisco, após fazer uma síntese das normas que tratam da substituição tributária, refuta os argumentos da peça de defesa, em resumo, aos fundamentos seguintes:

- para verificar-se a adequação de determinada mercadoria na incidência de substituição tributária é necessário a conjugação de dois requisitos: primeiro que sua classificação em código NCM/SH esteja relacionado na Parte 2 do Anexo XV e, segundo o seu enquadramento à descrição nela consignada;

- a Lei Complementar n.º 123/06, em seu art. 13, estabelece o recolhimento mensal mediante documento de arrecadação único de tributos dentre os quais figura o ICMS. Porém, a alínea "a" do inciso XIII do § 1º do mesmo art. 13 (então vigente) preconiza a sujeição à legislação tributária aplicável às demais pessoas jurídicas, ao

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Simples Nacional que promover operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária;

- a legislação define, no item 41 do Anexo I do RICMS/02 as condições para enquadramento de determinada mercadoria na condição de artesanato;

- dos documentos fiscais de venda objeto do presente lançamento emitidas pelo Sujeito Passivo, constata-se que todas as vendas são destinadas a contribuintes do imposto e pela natureza da atividade dos destinatários também se constata o objetivo de revenda da mercadoria, contrariando condição imposta na alínea “b” do citado item 41;

- em relação à declaração de não possuir funcionário, verifica-se em várias GRF – guias de recolhimento do FGTS que a empresa informa a quantidade de dois trabalhadores;

- corrobora a posição defendida pelo Fisco o fato do contribuinte ter destacado nas notas fiscais por ele emitidas base de cálculo e valor de ICMS da substituição tributária em montantes menores que os previstos na legislação;

- pela simples leitura do Auto de Infração, que traz como base legal/infringência dentre outros, o art. 32, incisos I e II da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, que impõem a indicação nos campos próprios do documento fiscal os valores correspondentes à base de cálculo e imposto retidos por substituição tributária;

- cita o inciso VI do art. 89 do Decreto n.º 44.747/08;

- as alegações de “*bis in idem*” na cobrança cumulativa de multa de revalidação e multa isolada são matérias de cunho constitucional, fora da competência do Conselho de Contribuintes;

- o montante a título de ICMS da substituição tributária corresponde a montante que deixou de ser recolhido aos cofres públicos e as multas estão previstas na Lei Estadual n.º 6.763/75;

- cita o art. 110 do Decreto Estadual n.º 44.747/08 e decisão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais;

- requer o sujeito passivo alternativamente à anulação do processo, o cancelamento da multa isolada, mas o pedido encontra óbice no § 5º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca da imputação fiscal de falta de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária e consignação de base de cálculo a menor do mesmo imposto nas notas fiscais emitidas durante o período de fevereiro de 2014 a dezembro de 2015, para diversos contribuintes mineiros.

Exigências de ICMS/ST e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, no arts. 56, inciso II e 55, inciso VII, alínea “c”.

Portanto, são duas acusações relativas as mesmas notas fiscais:

1) a Impugnante consignou valor de base de cálculo do imposto devido por substituição tributária menor que a prevista na legislação nos documentos fiscais de sua emissão, descumprindo obrigação acessória prevista no art. 32, inciso I do Anexo XV do RICMS/02;

2) a Impugnante deixou de recolher o ICMS devido por substituição tributária e destacado a menor nos documentos fiscais por ela emitidos incidente sobre as operações de vendas para contribuintes estabelecidos em Minas Gerais de mercadorias relacionadas no subitem 30.2.3 do Capítulo 30 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (vigente à época da constatação dos fatos geradores) e sujeitas à sistemática de substituição tributária com âmbito de aplicação interno.

Com tal conduta a Impugnante, estabelecida em Minas Gerais, nas operações de venda envolvendo velas para as quais há previsão de aplicação da sistemática de substituição tributária de âmbito interno, uma vez que o código NCM integra o Capítulo 30 denominado artefatos de uso doméstico na Posição 30.2.3 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 com descrição velas, excluídas as artesanais.

Esta explicação é feita de pronto para responder ao questionamento da Impugnante de que não haveria clareza na imputação de consignação de base de cálculo menor que a prevista na legislação.

Neste sentido, a Impugnante pondera que para a constatação de inobservância da obrigação acessória da consignação correta da base de cálculo da substituição tributária houve falta de especificação da norma supostamente infringida, e ainda que não se teria apontado qual o meio correto de apuração do valor em tese devido.

Porém, pela simples leitura do Auto de Infração, verifica-se dele constarem como base legal/infringência dentre outros, o art. 32, incisos I e II da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, que impõem a indicação nos campos próprios do documento fiscal os valores correspondentes à base de cálculo e imposto retidos por substituição tributária, *in verbis*:

SUBSEÇÃO V

Das Obrigações Acessórias

Art. 32 O sujeito passivo por substituição deverá indicar, nos campos próprios da nota fiscal emitida para acobertar a operação por ele promovida, além dos demais requisitos exigidos:

I - a base de cálculo do ICMS retido por substituição tributária;

II - o valor do imposto retido;

.....

Ademais, o inciso VI do art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Decreto n.º 44.747/08 estabelece que o Auto de Infração deverá conter o “valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira”, sendo que tal informação está demonstrada em CD-R anexo ao AI, nas planilhas de cálculo do imposto devido, e entregue à Impugnante conforme documentos de fls. 29/32.

Feitas estas ponderações iniciais sobre a forma do lançamento, passa-se à análise do mérito propriamente dito.

O regime de substituição tributária constitui técnica de tributação aplicável ao ICMS, tendo como origem na alínea “b” do inciso II do art. 155 da Constituição Federal que, por sua vez, remete à lei complementar a formulação das regras do regime.

Desse modo, coube à Lei Complementar Federal n.º 87/96 (Lei Kandir), a instituição do regime.

Em seu art. 9º, a Lei Complementar n.º 87/96 determina a obrigatoriedade de acordo específico celebrado pelos estados interessados para adoção do regime, materializados em Convênios ou Protocolos, especificamente no que tange às operações de circulação de mercadorias e serviços entre estados.

O estado de Minas Gerais instituiu substituição tributária de âmbito interno que se aplica a mercadorias previstas no Anexo XV.

A sistemática da substituição tributária está regulamentada no estado de Minas Gerais pelo art. 22 da Lei Estadual n.º 6.763/75 e pelo Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto Estadual n.º 43.080/02.

Para verificar a adequação de determinada mercadoria na sistemática de substituição tributária é necessário a conjugação de dois requisitos: primeiro que sua classificação em código NCM/SH esteja relacionado na Parte 2 do Anexo XV e, segundo o seu enquadramento à descrição nela consignada.

Para o caso em tela, veja-se a determinação do subitem citado no lançamento:

30.2. Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária			
Interno			
Subitem	Código NBM/SH	Descrição	MVA (%)
(...)			
30.2.3	3506.00.00	Velas, excluídas as artesanais	70

Como se verifica do texto acima, não há dúvida da incidência do ICMS nas operações questionadas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Frise-se que a Impugnante destacou o imposto devido por substituição tributária nos documentos objeto da autuação.

A Impugnante alega que sua condição de microempresa importa em todos os débitos tributários estarem inclusos nas guias de Simples Nacional que anexa aos autos, não havendo mais o que recolher ao Fisco a título de ICMS.

O Simples Nacional está disciplinado pela Lei Complementar n.º 123/06 que, em seu art. 13, estabelece o recolhimento mensal mediante documento de arrecadação único de tributos dentre os quais figura o ICMS.

Porém, a alínea “a” do inciso XIII do § 1º do citado art. 13 (então vigente) preconiza a sujeição à legislação tributária aplicável às demais pessoas jurídicas, às operações sujeitas ao regime de substituição tributária, situação na qual o recolhimento na forma especificada para o Simples Nacional não exclui a incidência do ICMS/ST, devendo o imposto devido a este título ser recolhido separadamente.

Para que fique clara a questão, segue o citado art. 13 da Lei Complementar n.º 123/06, a saber:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

XIII - ICMS devido:

a) nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária;

Argui, também, a Impugnante que seu produto seria um produto artesanal, o que excluiria a incidência do imposto por substituição tributária.

Neste sentido sustenta que as velas são produzidas com emprego de mão de obra exclusiva do empresário, caracterizando assim a isenção, não sendo aplicável a posição 30.2.3 da Parte 2 do Anexo XV.

Entretanto, as provas dos autos não atestam esta afirmação defensiva.

A legislação define, no item 41 do Anexo I do RICMS/02, as condições para enquadramento de determinada mercadoria na condição de artesanato, quais sejam, produto proveniente de trabalho manual, realizado por pessoa física com a condição de que o trabalho não conte com auxílio ou participação de terceiros assalariados e que seja vendido diretamente a consumidor, a saber:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DAS HIPÓTESES DE ISENÇÃO

(a que se refere o artigo 6º deste Regulamento)

ITEM: 41

EFICÁCIA: Indeterminada

HIPÓTESES/CONDIÇÕES: Saída, em operação interna ou interestadual, de produto típico de artesanato regional, assim entendido o produto proveniente de trabalho manual realizado por pessoa física, nas seguintes condições:

- a) Quando o trabalho não conte com o auxílio ou participação de terceiros assalariados;
- b) quando o produto seja vendido a consumidor, diretamente ou por intermédio de entidade de que o artesão faça parte ou seja por ela assistido.

Analisando os documentos fiscais de venda objeto do presente Auto de Infração constata-se que todas as vendas são destinadas a contribuintes do imposto, com inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ e no Cadastro de Contribuintes do estado.

Além disso, pela natureza da atividade dos destinatários também se constata o objetivo de revenda da mercadoria, contrariando condição imposta na alínea “b” do item 41, acima transcrito.

Some-se que, em relação à declaração da Impugnante de não possuir funcionário, verifica-se em várias GRF – Guias de Recolhimento do FGTS (fls. 54, 55, 60, 62, 63, dentre outras), a informação da quantidade de 2 (dois) trabalhadores.

Ademais, corrobora a posição defendida pelo Fisco o fato do contribuinte ter destacado nas notas fiscais por ele emitidas base de cálculo e valor de ICMS da substituição tributária em montantes menores que os previstos na legislação.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defendente quando aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades (multa isolada e de revalidação) exigidas de maneira cumulativa sobre a mesma infração e que haveria ofensa aos princípios do não confisco e da proporcionalidade.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) do valor do tributo não recolhido, prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS/ST.

Já a multa capitulada no art. 55, inciso VII, alíneas “c” da mesma Lei n.º 6.763/75 (Multa Isolada) foi exigida por descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e a outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Para Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Misabel 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).

Na lição de Ricardo Lobo Torres (in Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6ª ed., p. 277-278):

"As penalidades pecuniárias e as multas fiscais não se confundem juridicamente com o tributo. A penalidade pecuniária, embora prestação compulsória, tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra a prática de ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado. O tributo, ao contrário, é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício."

Em suma, enquanto a multa de revalidação decorre do não pagamento do tributo a tempo e modo (obrigação principal), a multa isolada decorre do não cumprimento de uma obrigação acessória.

Ao contrário do que sustenta a Impugnante, é possível a incidência concomitante das multas em questão, porquanto foram cobradas nos exatos termos da legislação pertinente.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela 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 Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995. (GRIFOU-SE)

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 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 DEPRECIÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Não se verifica a arguição de confisco na atual cobrança, porquanto o presente Auto de Infração foi lavrado observando o estrito cumprimento das normas tributárias mineiras às quais encontra-se o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento a teor do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08 e do art. 182 da Lei n.º 6.763/75, que assim determina:

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.

Requer, alternativamente, a Impugnante o cancelamento da multa isolada.

A previsão de cancelamento da penalidade encontra previsão legal no § 3º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75. No entanto, o § 5º do mesmo dispositivo legal estabelece as condições para que o contribuinte possa usufruir do permissivo legal, conforme se observa da descrição abaixo:

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

.....

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

A presente situação encontra-se, exatamente, na limitação do item 3 do § 5º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75, acima transcrito, que impõe a impossibilidade de acionamento do permissivo legal quando ocorre falta de pagamento do tributo.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Erick de Paula Carmo e Luiz Geraldo de Oliveira.

Sala das Sessões, 13 de março de 2018.

**Eduardo de Souza Assis
Presidente / Revisor**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora**