O PERMISSO LEGAL DO ART. 53, §3º, DA LEI 6.763/75

OLIVEIRA, Matheus Paiva de

Resumo: O presente artigo tem por objeto a análise do art. 53, §3º, da Lei 6.763/75 de Minas Gerais, que permite, atendidos certos requisitos, o cancelamento ou redução de multas tributárias impostas por descumprimento de obrigações acessórias. Ao final, são propostos critérios para melhor aplicação do dispositivo.

Palavras-chave: Permissivo legal. Multa Isolada. Conselho de Contribuintes. Obrigação Acessória. Remissão.

Palavras Iniciais

Dizer que a responsabilidade por infrações à legislação tributária não depende, salvo disposição em contrário, de dolo ou culpa não é senão repetir o teor do art. 136 do CTN; e no mais das vezes a disposição em contrário não existe nas legislações que regulam os tributos nos respectivos âmbitos da federação.

Não parece difícil, pois, conceber as sanções desproporcionais que decorrem do tratamento indistinto conferido a situações fáticas distintas. Algumas legislações, entretanto, trazem dispositivos que visam abrandar o rigor da norma que prevê sanções tributárias. É o caso da Lei 6.763/75, também chamada de Código Tributário de Minas Gerais.

Antes, porém, de se passar à análise do dispositivo da legislação mineira, deve-se ter em mente as espécies de multas tributárias existentes.

Das espécies de multas tributárias

Nos termos do art. 210 do RICMS/MG(Decreto nº 43.080/2002), são três as multas tributárias:

> Art. 210. As multas denominam-se:
>
> I - de mora, na hipótese do inciso I do caput do artigo 217 deste Regulamento;

> II - de revalidação, na hipótese do inciso II do caput do artigo 217 deste Regulamento;
>
> III - isolada, por descumprimento de obrigações acessórias.

O art. 217, por sua vez, dispõe da seguinte forma:

> As multas por falta de pagamento, pagamento a menor ou pagamento intempestivo do imposto, calculadas com base no critério a que se refere o inciso III do caput do artigo 209 deste Regulamento, serão de:
>
> I - havendo espontaneidade do 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, a multa de mora será de:
>
> [...]
>
> II - havendo ação fiscal: 50% (cinqüenta por cento) do valor do imposto, observadas as seguintes reduções:
>
> [...]

Pois bem. Tendo em vista o disposto no art. 138 do CTN, a multa prevista no art. 217, inciso I do RICMS deve incidir apenas nos casos em que o fisco já tem conhecimento da existência do fato gerador do tributo, pois a denúncia espontânea afasta a exigência de qualquer multa, como já decidiu o STJ[1]. A propósito:

> Na opinião de Mitsuo Narahashi, o meio de compatibilizar os dois dispositivos do Código é entender que somente é exigível a multa de mora quando, notificado pelo Fisco, o devedor incorre em mora. Nesse caso (não pagamento de tributo lançado, de cuja existência, pois, o Fisco tem efetivo conhecimento), não há o que "denunciar" espontaneamente. Ou seja, não é hipótese de aplicação do art. 138. Se, porém, se trata de infração, voluntária ou não, que tenha implicado ocultar ao Fisco o conhecimento do tributo devido, sua denúncia espontânea seria premiada com a exclusão da responsabilidade, afastando-se inclusive a multa de mora, desde que haja, em contrapartida, o efetivo pagamento do tributo e dos juros de mora.
>
> (AMARO, 2016, p. 485)

---

[1]TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA. EXCLUSÃO. LEI 8.212/91, ART. 35, I. COMPATIBILIDADE COM O ART. 138 DO CTN.1. **É desnecessário fazer distinção entre multa moratória e multapunitiva, visto que ambas são excluídas em caso de configuração dadenúncia espontânea.** Precedentes. [...] (STJ - REsp 774058/PR – Rel. Min. Teori Albino Zavascki. Publicado em 15/10/2009. Grifo nosso.).

Daí a súmula 360 do STJ, segundo a qual “o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo”.

De fato, se o tributo já foi declarado, o Fisco já tem conhecimento de sua existência, de maneira que não seria possível pensar em “denúncia”. Assim, caso o tributo devido seja declarado e não tenha sido feito o pagamento até a data devida, deve ser pago não só o montante inicial, mas também multa de mora.

Feitas essas considerações, torna-se mais fácil compreender a chamada “multa de revalidação”. Esta se aplica quando, por meio de trabalho da fiscalização tributário, o imposto devido é apurado e exigido. Por exemplo, se forem vendidas mercadorias sem a emissão de nota fiscal, de modo a ocultar o fato gerador do ICMS com o fim de recolher valores menores do que os devidos, e a fraude for descoberta pela fiscalização, deve ser aplicada multa de revalidação por conta da falta de pagamento da parcela omitida.

A multa isolada, por sua vez, é aplicada em caso de descumprimento de obrigações acessória, isto é, “uma obrigação de fazer, não fazer ou tolerar (emitir notas fiscais, escriturar operações, elaborar declarações etc.)” com o fim de possibilitar a fiscalização tributário por parte do ente tributante (MACHADO SEGUNDO, 2017, p. 128). O art. 16, inciso VII, da Lei 6.763/75 dispõe, por exemplo, que é obrigação do contribuinte “entregar ao destinatário, ainda que não solicitado, e exigir do remetente o documento fiscal correspondente à operação realizada”. Caso este dever seja descumprido, será aplicada a multa isolada prevista no art. 55, inciso II, daquela mesma lei.

O art. 53, §3º, da lei 6.763/75

Conhecido na jurisprudência do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais como “permissivo legal”, o art. 53, §3º, permite tornar menos severas as multas isoladas.

A redação do dispositivo é a seguinte:

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

> § 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.[2]

Natureza Jurídica

Caso se busque jurisprudência do CC/MG e do TJ/MG a natureza jurídica da norma do art. 53, §3º, da legislação mineira, a resposta não será encontrada, pois tal questão nunca foi objeto de debate no âmbito administrativo; os julgadores, em todos os casos, se atêm aos requisitos para aplicação do dispositivo.

Cumpre afastar desde logo a hipótese de classificar aquele dispositivo como exemplo de transação tributária, prevista no art. 171 do CTN. Com efeito, não necessariamente existirá o conflito de que fala o código. O contribuinte pode, por exemplo, admitir a infração e requerer a apenas aplicação do "permissivo legal", mesmo porque não cabe ao Conselho de Contribuintes negar vigência a leis, conforme art. 182 da lei 6.763/75, de maneira que, estando provada a falta, é inócuo protestar contra a aplicação da sanção com fundamento no princípio da proporcionalidade, como reiteradamente tem decidido o tribunal administrativo.

Restam, pois, as hipóteses de anistia e remissão. A respeito das diferenças entre uma e outra vale citar Hugo de Brito Machado:

> Anistia é a exclusão do crédito tributário relativo a penalidades pecuniárias. O cometimento de infração à legislação tributária enseja a aplicação de penalidades pecuniárias, multas, e estas ensejam a constituição do crédito tributário correspondente. Pela anistia, o legislador extingue a punibilidade do sujeito passivo infrator da legislação tributária, impedindo a constituição do crédito. Se já está o crédito constituído, o legislador poderá dispensá-lo pela remissão, mas não pela anistia. Esta diz respeito exclusivamente à penalidade e há de ser concedida antes da constituição do crédito. A remissão é forma de extinção do crédito tributário, quer decorrente de penalidade, quer decorrente de tributo.

---

[2]Do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia (RPAF, decreto nº 7.629/99) consta norma muito semelhante à da Lei 6.763/75: "Art. 158. As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo".

(MACHADO, 2010, p. 250)

Como se vê, o que distingue a anistia da remissão é o momento em que ambas ocorrem: aquela antes da constituição do crédito tributário, esta após. E o que demarca a constituição do crédito tributário é a notificação do lançamento. Nesse sentido:

> TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO. NOTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE.
>
> 1. A constituiçãodo crédito tributário somente se efetiva com a notificação do contribuinte, razão pela qual o lançamento, sem essa providência, não interfere no prazo decadencial do art. 173, I, do CTN.
>
> 2. Hipóteseem que se constata a ocorrência de decadência, pois os fatos geradores dos créditos tributários ocorreram em 2005, o lançamento, em 23/12/2010, e a notificação, com o envio do Aviso de Cobrança Fazendária, em 26/04/2011.
>
> 3. Agravo interno não provido.
>
> (STJ - AgInt no REsp 1.546.874/MT – Rel. Min. Gurgel de Faria.Publicado em 16/06/2017)

Ora, para que possa requerer a aplicação do permissivo legal, o sujeito passivo deve ter sido notificado, caso contrário não teria ciência do crédito tributárioexigido. Assim, é evidente que a natureza da regra do art. 53, §3º da Lei 6.763/75 é de remissão.[3]

De fato, pode-se dizer os requisitos, a seguir apontados, sobretudo os previstos no §5º do art. 53, regulamentam o art. 172, incisos II e IV, do CTN no que diz respeito às multas isoladas.

Autoridade Competente

Por redação conferida ao parágrafo objeto deste estudo pela Lei 7.643/79, competia tanto ao órgão julgador, quanto ao Secretário de Fazenda a concessão de remissão ali prevista.

---

[3] A única referência encontrada na jurisprudência do CC/MG quanto à natureza daquele dispositivo é no mesmo sentido, conforme relatório do acórdão 21.881/15/3ª: “Da manifestação fiscal: [...] - a remissão ou redução da multa isolada solicitada pela Impugnante é de competência do Egrégio Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, de acordo com o art. 53, § 3º da Lei n.º 6.763/75”.

Contudo, há quase 34 anos a regra contida na redação original do dispositivo foi restabelecida pela Lei 8.511/83, de maneira que cabe exclusivamente ao Conselho de Contribuintes a aplicação do “permissivo legal”.

Cumpre ressaltar que a norma atribui competência ao “órgão julgador administrativo”. Daí se segue que para obter o benefício, o sujeito passivo deve peticionar ao CC/MG, pois que o auditor responsável por impor a sanção não possui competência para aplicá-lo.

Requisitos Positivos

Em primeiro lugar, para que possa ser reduzida ou cancelada pelo Conselho de Contribuintes, a multa deve ser isolada, ou seja, deve estar vinculada ao descumprimento de obrigações acessórias. Multas de mora ou de revalidação não são compreendidas pelo “permissivo legal”. A propósito, é esclarecedor trecho de um acórdão do TJ/MG que aborda a questão:

> Quanto à possibilidade de cancelamento ou redução, com fulcro no art. 53, §3º da Lei 6.763/75, há que se atentar que essas hipóteses somente sãoadmitidas quando a multa se refere ao descumprimento de obrigaçãoacessória. A norma não pode ser interpretada extensivamente, cuidando se de benefício excepcional, cabível apenas se presentes as condições expressamente contempladas pela lei.
>
> Como decorre da interpretação do art. 113 do CTN, a obrigação acessória diz respeito a uma prestação positiva ou negativa prevista na legislação tributária no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos. A obrigação de pagar determinado tributo ou penalidade pecuniária devido à ocorrência do fato gerador, se classifica como principal, e não acessória. Naquele caso, não há previsão de redução da multa ou seu cancelamento.
>
> (TJ/MG – AC 1.0024.03.181766-1/001 – Rel. Des. Heloisa Combat. Publicado em 17/12/2009)

O segundo requisito exige que a decisão pela redução ou cancelamento da multa não seja tomada por voto de qualidade, que não é senão o voto de desempate proferido pelo presidente da Câmara de Julgamento. A comparação entre esta e a Turma de Julgamento do Poder Judiciário feita por Paulo Adyr Dias do Amaral é esclarecedora:

> No processo judicial, as Turmas e Câmaras dos Tribunais têm sempre número ímpar de membros, justamente para que o resultado do julgamento seja conclusivo, pela procedência da pretensão de uma das partes. Já nos Tribunais Administrativos, o sistema de representação paritária, criado para prometer imparcialidade aos julgamentos, traz consigo o inconveniente da possibilidade de empate. E o desempate se opera pelo voto de qualidade do Presidente da CÂMARA DE JULGAMENTO. No Conselho Mineiro, as 1ª e 3ª Câmaras de Julgamento têm presidência fazendária e vice-presidência classista, ao passo que a 2ª Câmara de Julgamento tem presidência classista e vice-presidência fazendária.
>
> (AMARAL, 2016, p. 62.)

Assim, dizer que a decisão não pode ser tomada pelo voto de qualidade não é senão exigir maioria dos votos. Logo, em caso de empate, não pode ser aplicado o §3º do art. 53 da Lei 6.763/75.

Requisitos negativos ou vedações

As vedações à aplicação do permissivo legal, por sua vez, estão previstas no §5º do art. 53 da lei 6.763/75:

> § 5º O disposto no § 3º não se aplica aos casos:
>
> I. (revogado pela Lei 22.549/2017, que também revogou o §6º)
>
> II. de inobservância de resposta em decorrência de processo de consulta já definitivamente solucionada ou anotações nos livros e documentos fiscais do sujeito passivo;
>
> III. em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo.
>
> IV. de imposição da penalidade prevista no inciso XXIV do art. 55 desta Lei;
>
> V. de aproveitamento indevido de crédito;
>
> VI. de imposição da penalidade prevista na alínea "b" do inciso X do art. 54 desta lei.

Se, por um lado, a observância de resposta dada em consulta tributária exime o sujeito passivo de qualquer penalidade (art. 45 do RPTA/MG), seu desrespeito impede a concessão de remissão, conforme expressamente previsto no inciso II. Com efeito, “a consulta é processo que tem por finalidade sanar um estado de incerteza por parte do consulente quanto ao

enquadramento jurídico-tributário que a Administração entende pertinente a determinado fato”(MACHADO SEGUNDO, 2017, p. 211). Logo, se não mais existe dúvida quanto ao entendimento do Fisco a respeito de determinado tema, caso o sujeito passivo venha a contrariar a resposta a consulta, dificilmente não existirá dolo.

Como já se disse a configuração a infração tributária independe de dolo, mas caso o violação tenha ocorrido por culpa, *e.g.* por erro de interpretação, poderá o contribuinte requerer remissão ao Conselho de Contribuintes, afastando as consequências pecuniárias da sanção.

A remissão, contudo, não impedia que se caracterizasse a reincidência caso o contribuinte voltasse a descumprir obrigação acessória, o que impediria nova aplicação do permissivo legal, nos termos do §5º, I, c/c §6º, ambos do art. 53 da Lei 6.763/75. Todavia o inciso e o parágrafo que dispunham sobre a reincidência foram revogados pela Lei 22.549/2017. Assim, a reiteração da falta já não é óbice à aplicação do “permissivo legal”.

O inciso III também não autoriza a aplicação do dispositivo caso da “tenha resultado falta de pagamento do tributo”. Na verdade, a norma quer dizer que, se o descumprimento de obrigação acessório foi um *meio* para suprimir tributos, não cabe aplicar o permissivo legal. Por exemplo, caso o sujeito passivo dê saída a mercadoria sem a emissão de nota fiscal com o fim de não recolher o tributo devido pela operação, ocorrendo efetiva supressão, é inviável remitir o crédito tributário decorrente da infração.

Os incisos IV e V estão ligados ao sistema de não cumulatividade que rege o ICMS, no qual o contribuinte classifica como crédito o imposto pago na operação anterior - ou seja, o imposto pago por aquele de quem o sujeito passivo comprou a mercadoria a ser revendida –descontando-odo imposto devido por ele próprio na operação seguinte.

O inciso IV se refere a um caso em que uma autuação fiscal é pressuposto da outra. Na primeira, o Fisco promove retificação na conta gráfica do sujeito passivo para adequar os créditos que este possui ao disposto na legislação tributária. Caso o contribuinte, apesar da correção anterior, informe novamente o montante de créditos que em tese possui de maneira diferente da

fixada pelo Fisco, é imposta a multa prevista no art. 55, XXIV, à qual o “permissivo legal”não se aplica.

A dosimetria da sanção

Paulo Roberto Coimbra Silva (2005, p. 269) critica a forma pela qual o “permissivo legal” é aplicado pelo CC/MG, pois muitas vezes se reduz a multa isoladaa determinado patamar sem que seja apontada a fundamentação para tanto. E, de fato, não raro se vê decisões completamente divergentes para situações fáticas muito semelhantes, o que se deve, em grande parte, à falta de critérios legais para redução ou cancelamento das multas.

Não obstante, a regra do art. 53, §3º da Lei 6.763/75, se bem aplicada, pode tornar mais justa a punição. Os requisitos previstos no §5º do mesmo artigo, porém, não se prestam a uma dosimetria mais precisa da sanção, já que não possuem a flexibilidade necessária para possibilitara gradação das multas.

Sendo a multa isolada estabelecida em um valor fixo, sua aplicação a uma microempresa e a uma multinacional não poderá, na grande maioria dos casos, deixar de ser injusta ou contrária à sua própria finalidade: aquela sofrerá uma punição evidentemente desproporcional, ao passo que esta pagará uma multa irrisória em comparação com seu faturamento.

Assim, o porte econômico do sujeito passivo deve ser considerado na aplicação do permissivo legal, devendo ser tanto maior a redução da multa quanto menor faturamento do contribuinte, por exemplo.

Ademais, a correção da falta até a data do julgamento, de modo similar à atenuante prevista no art. 65, III, b, do Código Penal, deveria ser levado em conta. Caso o sujeito passivo deixe de entregar, por exemplo, arquivos digitais referentes a operações de entrada e saída, é possível suprir a falta antes da sessão de julgamento, de modo que a multa prevista no art. 54, inciso XXXIV, da Lei 6.763/75 poderá até mesmo ser cancelada, conforme o caso.

Por fim, como a reincidência deixou de ser um óbice à incidência do permissivo legal, afigura-se razoável empregá-la como critério para sua

aplicação, do mesmo modo que ocorre no Direito Penal. Àquele contumaz na infringência de obrigações acessórias deve ser conferido um benefício cada vez menor.

Referência

AMARAL, Paulo Adyr Dias do Amaral. **O recurso de revisão. Direito IzabelaHendrix**. Belo Horizonte, v. 16, n. 16, p. 56-71, maio de 2016. Disponível em: <http://www3.izabelahendrix.edu.br/ojs/index.php/dih/article/viewFile/1046/742>. Acesso em 07 nov. 2017.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21. ed, São Paulo: Saraiva, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed., São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed., São Paulo: Atlas, 2017.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 9. ed., São Paulo: Atlas, 2017.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **A responsabilidade pelas infrações tributárias**. **Rev. da Fac. de Direito da UFMG**, Belo Horizonte,nº.47, p. 249-272, Jul. – Dez de 2005. Disponível em: <https://www.direito.ufmg.br/revista/index.
php/revista/article/viewFile/229/210>. Acesso em 07 nov. 2017.