

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.165/11/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 04.002175602-48  
Impugnação: 40.010127897-80 (Coob.), 40.010127896-07 (Coob.)  
Impugnante: Alesat Combustíveis S/A (Coob.)  
IE: 067615693.02-55  
Transportadora Nova União Ltda (Coob.)  
CNPJ: 02.400001/0001-59  
Autuado: Refinaria de Petróleos de Manguinhos S/A  
IE: 048038043.00-05  
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)(Coobs.)  
Origem: P.F/Antonio Reimão de Melo – DF/Juiz de Fora

### **EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SUJEITO PASSIVO – COOBRIGADO – SOLIDARIEDADE.** Constatada a remessa de mercadoria sujeita à substituição tributária (combustíveis), efetuada por contribuinte substituto tributário estabelecido em outra Unidade da Federação, sem o recolhimento antecipado do ICMS/ST, nos termos da Cláusula décima do Convênio nº 81/93 e do art. 46, § 5º do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação (100%) capitulada no art. 56, inciso II c/c §2º da Lei nº 6.763/75. Respondem pelo crédito tributário, junto ao substituto tributário, o contribuinte mineiro destinatário da mercadoria (art. 22, § 20 da Lei nº 6763/75), bem como a empresa transportadora (art. 21, inciso II, alínea “g” da citada lei). Correta a eleição dos Coobrigados para o polo passivo da obrigação tributária. Lançamento procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

O presente lançamento refere-se a remessas de mercadorias constantes na NF-e /Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (DANFE) nº 10648, emitida em 20/05/10 (doc. fl. 04), sem o devido recolhimento antecipado do ICMS-ST por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE).

O recolhimento antecipado, exigido por meio de GNRE, deve-se ao fato de a Contribuinte substituta tributária não ter cumprido as suas obrigações legais, submetendo-se ao regramento do art. 46, § 5º do Anexo XV do RICMS/02,

Exige-se o ICMS-ST devido e a Multa de Revalidação em dobro nos termos do art. 56, inciso II, § 2º da Lei nº 6.763/75.

A Fiscalização elegeu como sujeitos passivos da obrigação tributária a Contribuinte substituta tributária - Refinaria de Petróleos Manguinhos S/A, na condição de **Autuada** e, como responsáveis solidárias a empresa deste Estado destinatária das mercadorias (Contribuinte substituída) - Alesat Combustíveis S/A e a empresa transportadora das mercadorias – Transportadora Nova União Ltda.

### **Da Instrução Processual**

A empresa substituta tributária, Refinaria de Petróleos de Manguinhos S/A, apresentou impugnação, todavia, conforme pareceres da Advocacia Geral do Estado – AGE, acostados aos autos (fls. 155/160 e 164/165), que, ao analisar as ações impetradas pela Autuada (mandados de segurança), inclusive em relação à extensão dos efeitos das liminares às empresas mineiras (Coobrigadas no presente feito), concluíram pela possibilidade da discussão em relação à matéria tratada nas impugnações oferecidas na esfera administrativa somente por parte das empresas Coobrigadas.

Assim, foram analisadas, nesta oportunidade, somente as impugnações interpostas pelas Coobrigadas, haja vista que restou prejudicada a análise da impugnação apresentada pela Autuada, de acordo com a AGE, em razão da discussão judicial acerca da matéria, o que impede o julgamento administrativo, que, por conseguinte, considera-se encerrada.

### **Impugnações apresentadas pelas Coobrigadas**

Em apertada síntese, as impugnações apresentadas pelas Coobrigadas tratam dos seguintes temas:

- ausência de responsabilidade solidária pela falta de pagamento do ICMS-ST, cuja obrigação de recolhimento foi atribuída à substituta tributária (Autuada);
- inexistência de responsabilidade sem ação ou omissão do contribuinte substituído;
- manifesta boa fé das Coobrigadas como excludente de responsabilidade, invocando decisão do Superior Tribunal de Justiça – STJ, em julgado sob sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil - CPC (recursos repetitivos), acerca do aproveitamento indevido de créditos oriundos de notas fiscais inidôneas (Resp. nº 1.148.444/MG), onde se concluiu pela não aplicação da norma do art. 136 do Código Tributário nacional - CTN;
- suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Invocam disposições da Constituição Federal de 1988 (CF/88), da Lei Complementar nº 87/96, do CTN, do Convênio 110/07, da legislação tributária mineira e, também, doutrina e jurisprudência, que entendem lhes socorrerem.

Ao final, requerem as Impugnantes/Coobrigadas que sejam julgadas procedentes as impugnações para cancelamento da autuação fiscal ou, sucessivamente, seja cancelada a exigência da multa de revalidação, ante a demonstrada suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

### **Manifestação Fiscal**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização refuta as alegações das Coobrigadas aos seguintes argumentos, em síntese:

1) Quanto a Coobrigada “ALESAT Combustíveis S/A”, destinatária das mercadorias:

Sustenta que a substituição tributária está prevista no CTN e que, a partir da Emenda Constitucional nº 03/93, passou a ter assento constitucional, de modo que se conclui ser ela evento indiscutivelmente harmônico com o sistema constitucional tributário e todas as suas diretrizes ou princípios.

Informa que a Lei nº 6763/75 e o Regulamento do ICMS (RICMS/02), aprovado pelo Decreto nº 43080/02, em seu Anexo XV regulam a matéria no Estado de Minas Gerais e o ICMS/ST é regido também pelo Convênio nº 110/07.

Salienta que não há como prosperar a alegação da Defesa de que o requisito previsto nos parágrafos únicos dos arts. 15 e 75 do Anexo XV do RICMS/02 não pode ser considerado isoladamente, devendo ser observada, para responsabilização do substituído, também a falta de retenção (destaque) do ICMS/ST nas notas fiscais, sob pena de contradição com o *caput* dos dispositivos em alusão. É que a cláusula trigésima do Convênio nº 110/07 afasta quaisquer dúvidas sobre o assunto ao estabelecer que a Contribuinte substituída, na hipótese em exame, será responsável solidário pelo recolhimento do imposto devido, inclusive seus acréscimos legais, se este, por qualquer motivo, não tiver sido objeto de retenção e recolhimento, inclusive.

Esclarece que a exegese da conjunção **e** na expressão “**será responsável solidário pelo recolhimento do imposto devido, inclusive seus acréscimos legais, se este, por qualquer motivo, não tiver sido objeto de retenção e recolhimento (destacou-se)**”, da cláusula retrocitada, é de coordenação e adição, ou seja, exprime idéia de adição, soma. E que, portanto, “retenção e recolhimento” devem andar de “mãos dadas”, coordenadas entre si.

Sustenta que o CTN, legislação recepcionada pela CF/88, é claro em seu art. 121, inciso II, acerca da qualificação do responsável, invocando os dispositivos da Lei nº 6763/75, art. 22, §§ 18, 19 e 20, regulamentados pelo RICMS/02.

Aduz que não cabe, neste caso, a exclusão da responsabilidade tributária calcada no argumento de manifesta boa-fé, em face do disposto no art. 136 do CTN.

Destaca a norma do art. 124, também do CTN, para sustentar a responsabilidade da empresa destinatária.

Em relação à decisão liminar suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, informa que o lançamento foi anterior à referida decisão.

2) Quanto a Coobrigada, Transportadora Nova União Ltda, que efetuou o transporte das mercadorias:

Além dos fundamentos para refutar as alegações da Coobrigada “Alesat Combustíveis S/A”, mormente no que tange aos dispositivos legais que dão supedâneo à sujeição passiva no presente lançamento, invoca o art. 21, inciso II, alínea “g” da Lei nº 6763/75, como fundamento da responsabilidade da empresa transportadora.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Informa que a interpretação do dispositivo supra é literal, ou seja, os transportadores são solidariamente responsáveis pela obrigação tributária, nos casos de transporte de mercadoria com documento fiscal desacompanhado do comprovante de recolhimento do imposto a título de substituição tributária.

Ao final, requer a procedência do lançamento.

### **DECISÃO**

Salienta-se, inicialmente, que o lançamento em análise refere-se a fatos geradores ocorridos antes da decisão liminar em mandado de segurança impetrado pela contribuinte substituta, ora Autuada.

A autuação refere-se a remessas de mercadorias constantes na NF-e/ Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (DANFE) nº 10648, emitida em 20/05/10 (doc. fl. 04), sem o devido recolhimento antecipado do ICMS-ST, por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE).

O recolhimento antecipado do ICMS-ST, por meio de GNRE, no caso em apreço, fundamenta-se no disposto no art. 46, § 5º, inciso II do Anexo XV do RICMS/02, que encontra supedâneo na Cláusula Décima do Convênio ICMS nº 81/93, que estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal.

Nos termos da Cláusula Décima do Convênio ICMS nº 81/93, poderá a Unidade da Federação de destino, constatado o não recolhimento do ICMS por parte do sujeito passivo por substituição, exigir o pagamento do imposto na saída da mercadoria do estabelecimento remetente, que deverá ser acompanhada da 3ª via da GNRE, nos seguintes termos:

#### Convênio ICMS 81/93

Cláusula décima. Constatado o não recolhimento do ICMS por parte do sujeito passivo por substituição, a unidade da Federação de destino da mercadoria poderá suspender a aplicação do respectivo Convênio ou Protocolo, em relação ao inadimplente, enquanto perdurar a situação, sujeitando-se a exigência do imposto às regras da legislação da unidade da Federação credora.

Parágrafo único. A unidade da Federação destinatária poderá, em substituição à suspensão do acordo previsto no caput, exigir o pagamento do imposto na saída da mercadoria do estabelecimento remetente, que deverá ser acompanhada da 3ª via da GNR. (grifou-se).

Deste modo, de acordo com a autorização dada pelo citado convênio de normas gerais, a legislação mineira dispôs sobre a matéria no § 5º, inciso II do art. 46 do Anexo XV do RICMS/02, senão, veja-se:

#### Anexo XV do RICMS/02

Art. 46. O recolhimento do imposto devido a título de substituição tributária será efetuado até:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 4º Na hipótese de recolhimento por sujeito passivo por substituição situado em outra unidade da Federação e não inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS, será observado o seguinte:

I - será emitida uma Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE) distinta para cada nota fiscal, informando o número da nota no campo N° do Documento de Origem;

II - a 3ª via da GNRE deverá acompanhar o transporte e ser entregue ao destinatário.

**§ 5º O disposto no parágrafo anterior aplica-se também:**

I - no período em que a inscrição do sujeito passivo por substituição encontrar-se suspensa;

**II - ao sujeito passivo por substituição que por 2 (dois) meses, consecutivos ou alternados, não recolher, no todo ou em parte, o ICMS devido ou seus acréscimos legais ou não entregar:**

a) a lista de preços de mercadorias;

b) os arquivos eletrônicos;

c) a Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária (GIA-ST); ou

d) as informações relativas às operações com combustíveis.

**§ 6º Na hipótese do inciso II do caput deste artigo, o pagamento será efetuado utilizando-se Documento de Arrecadação Estadual (DAE) emitido via internet ou GNRE, devendo, conforme o caso, uma cópia do DAE ou a 3ª via da GNRE acompanhar a mercadoria em seu transporte. (grifou-se)**

Assim, tal restrição prevista na legislação, apenas altera a data para o contribuinte recolher o ICMS devido ao Estado de Minas Gerais que, de mensal, passa a ser antecipado.

Convém salientar que a mera alteração da data de vencimento do tributo não se submete ao princípio da legalidade estrita, conforme a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal - STF:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. MINAS GERAIS. DECRETOS N.ºS 30.087/89 E 32.535/91, QUE ANTECIPARAM O DIA DE RECOLHIMENTO DO TRIBUTO E DETERMINARAM A INCIDÊNCIA DE CORREÇÃO MONETÁRIA A PARTIR DE ENTÃO. ALEGADA OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, DA ANTERIORIDADE E DA NÃO-CUMULATIVIDADE. IMPROCEDÊNCIA DA ALEGAÇÃO, TENDO EM VISTA NÃO SE ENCONTRAR SOB O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA E DA ANTERIORIDADE A FIXAÇÃO DO VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA; JÁ SE HAVENDO ASSENTADO NO STF, DE OUTRA PARTE, O ENTENDIMENTO DE QUE A ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DO DÉBITO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DE ICMS VENCIDO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE (RE 172.394). RECURSO NÃO CONHECIDO.

(RE 195218 / MG, RELATOR: MIN. ILMAR GALVÃO, PRIMEIRA TURMA, J. 28/05/2002, DJ 02-08-2002)

Finalmente, há precedentes do Superior Tribunal de Justiça - STJ pela validade da regra prevista na Cláusula Décima, parágrafo único do Convênio ICMS nº 81/93, e do art. 31 do RICMS/02 (que à época disciplinava a matéria neste Estado):

**TRIBUTÁRIO. ICMS. ESTADO DE MINAS GERAIS.**

**REGIME ESPECIAL DE ARRECADAÇÃO DO ICMS. LEGITIMIDADE.**

**1. O REGIME ESPECIAL DE ARRECADAÇÃO, PREVISTO NA LEGISLAÇÃO ESTADUAL DE MINAS GERAIS, NADA MAIS É DO QUE O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, QUE PREVÊ FORMAS E PRAZOS PARA PAGAMENTO DE ICMS E AO QUAL SE SUBMETEM TODOS OS CONTRIBUINTES EM SITUAÇÃO SIMILAR. ELE NÃO PODE SER CONFUNDIDO COM O REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO (ART. 52 DA LEI MINEIRA 6.763, DE 26.12.1975), IMPOSTO AOS CONTRIBUINTES QUE SE ENCONTRAM EM SITUAÇÃO DE REITERADA INADIMPLÊNCIA COM O FISCO E CUJA A ILEGITIMIDADE FOI DECLARADA PELO STF POR IMPOR A CERTOS CONTRIBUINTES CONDIÇÕES MAIS GRAVOSAS DE RECOLHIMENTO DA EXAÇÃO OU DE CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS, EM FUNÇÃO DO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS.**

**2. A EXIGÊNCIA DO PAGAMENTO DO IMPOSTO NA SAÍDA DA MERCADORIA DO ESTABELECIMENTO REMETENTE, ACOMPANHADA DA GUIA NACIONAL DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS - GNRE, PREVISTA NO REGIME ESPECIAL DE ARRECADAÇÃO (ART. 31 DO RICMS/96 E CLÁUSULA DÉCIMA, PARÁGRAFO ÚNICO DO CONVÊNIO N. 81/93), NÃO CONSTITUI PENALIDADE POR ATO ILÍCITO, MAS SISTEMÁTICA ORDINÁRIA DE TRIBUTAÇÃO DE TODO O SEGMENTO DE CONTRIBUINTES DE OUTROS ESTADOS DA FEDERAÇÃO QUE PRETENDEM COMERCIALIZAR COMBUSTÍVEL NO ESTADO DE MINAS GERAIS, RAZÃO PELA QUAL NÃO OFENDE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. (GRIFOU-SE)**

**3. RECURSO ORDINÁRIO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.**

(RMS 16.493/MG, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 12/09/2006, DJ 28/09/2006 P.188).

Feitas essas considerações, passa-se à análise da sujeição passiva no caso dos autos.

Inicialmente, esclareça-se que a empresa autuada (Refinaria de Petróleos Manguinhos S/A), por força do Convênio nº 110/07, é contribuinte mineira – por substituição – das operações com mercadorias (combustíveis) sujeitas ao regime da substituição tributária e destinadas a contribuintes mineiros (substituídos).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No presente caso, imperioso salientar que no regime da substituição tributária o estabelecimento remetente figura como contribuinte na relação tributária, embora o fato gerador seja realizado por outro estabelecimento. Para tanto, vale trazer à colação parte do Acórdão n° 17.869/08/2ª, deste Conselho de Contribuintes:

( . . . )

ORA, PARA A COMPREENSÃO DO EXATO SIGNIFICADO DO COMANDO NORMATIVO ACIMA DESCRITO, E PARA O CORRETO ENTENDIMENTO DA SUJEIÇÃO PASSIVA, INCLUSIVE A ANÁLISE DA SUA LEGITIMIDADE, O APOIO DA DOCTRINA É IMPORTANTE, E, ATUALMENTE, A MELHOR DOCTRINA DE SACHA CALMON, MIZABEL DERZI, ZELMO DENARI, JOHNSON NOGUEIRA, DENTRE OUTROS, NÃO DISCREPA, ENTENDENDO, QUE NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE NÃO HÁ RETENÇÃO DE IMPOSTO. A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NASCE DIRETAMENTE PARA O SUBSTITUTO, RESPONDENDO ESTE POR OBRIGAÇÃO PRÓPRIA, DE FATO GERADOR ALHEIO. ASSIM, A SUJEIÇÃO PASSIVA É DIRETA.

VALE-SE DA DOCTRINA DO PROF. SACHA CALMON, QUE EM VÁRIOS ESCRITOS TEM AFIRMADO, COM SUPORTE NA TEORIA DA NORMA JURÍDICA E DE SUA TÉCNICA DE IMPUTAÇÃO, PARA EXPLICAR A SUJEIÇÃO PASSIVA POR SUBSTITUIÇÃO, NOS SEGUINTE TERMOS:

### NORMA

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TENDO NO ASPECTO PESSOAL “A”

CONSEQÜÊNCIA JURÍDICA TENDO POR SUJEITO PASSIVO “B”

“DE VER, E ISSO É FUNDAMENTAL QUE A PESSOA DESIGNADA NA LEI COMO “REALIZADORA” DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA (FATO GERADOR) É DIVERSA DA QUE, NA CONSEQÜÊNCIA DA NORMA, APARECE DESIGNADA COMO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO. ENTÃO, JURIDICAMENTE, B É SUJEITO PASSIVO DIRETO. ELE NÃO PAGA DÍVIDA ALHEIA. PAGA DÍVIDA PRÓPRIA. APENAS NÃO REALIZOU O FATO GERADOR. [...]”. (COMENTÁRIOS AO CTN, PÁG. 292-293).

O PROF. WERTHER BOTELHO TAMBÉM SE ALINHA À CORRENTE DOCTRINÁRIA ACIMA. PARA ELE A RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO É A SEGUNDA HIPÓTESE DE SUJEIÇÃO PASSIVA DIRETA, OBSERVANDO, AINDA, QUE EMBORA O SUJEITO PASSIVO PREVISTO PELA NORMA NÃO REALIZE O FATO GERADOR, A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA SURGE DIRETAMENTE PARA A PESSOA QUE SUBSTITUI O CONTRIBUINTE (CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, PÁG. 198-201).

Em decorrência da sua condição de contribuinte do ICMS-ST devido ao Estado de Minas Gerais é que a Autuada deve compor o polo passivo da obrigação tributária.

Por outro lado, deve também figurar no polo passivo da obrigação tributária, sem exclusão da contribuinte substituta, a destinatária mineira das mercadorias sujeitas ao recolhimento do imposto por substituição tributária, na condição de responsável

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributário, quando há descumprimento do dever legal por parte da alienante ou remetente das mercadorias, a teor do disposto no art. 22, §§ 18, 19 e 20 da Lei nº 6763/75, nos seguintes termos:

Art. 22 - Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

(...)

§ 18 - Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado.

§ 19 - Nas hipóteses do § 18 deste artigo, independentemente de favores fiscais ou de regime de recolhimento, o estabelecimento varejista será responsável pelo recolhimento da parcela devida ao Estado.

§ 20 - A responsabilidade prevista nos §§ 18 e 19 deste artigo será atribuída ao destinatário da mercadoria desacompanhada do comprovante de recolhimento do imposto, nos casos em que a legislação determine que seu vencimento ocorra na data de saída da mercadoria. (grifou-se)

Vê-se, pois, que há previsão expressa na Lei nº 6763/75, conforme acima descrito, de responsabilidade da destinatária por descumprimento de dever legal, agregando-a, desta forma, ao polo passivo da obrigação tributária.

Neste diapasão, vale citar o disposto na cláusula trigésima do Convênio nº 110/07 (que disciplina o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo e com outros produtos):

Cláusula trigésima. O contribuinte substituído que realizar operação interestadual com combustíveis derivados de petróleo, com AEAC e com B100 será responsável solidário pelo recolhimento do imposto devido, inclusive seus acréscimos legais, se este, por qualquer motivo, não tiver sido objeto de retenção ou recolhimento, ou se a operação não tiver sido informada ao responsável pelo repasse, nas formas e prazos definidos nos Capítulos III a VI.

Redação anterior dada à cláusula trigésima pelo Conv. ICMS 136/08, efeitos de 01.01.09 a 31.01.11.

Cláusula trigésima O contribuinte substituído que realizar operação interestadual com combustíveis derivados de petróleo, com AEAC e com B100 será responsável solidário pelo recolhimento do imposto devido, inclusive seus acréscimos legais, se este, por qualquer motivo, não tiver sido objeto de retenção e recolhimento, ou se a operação não tiver sido informada ao responsável pelo repasse,



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

nas formas e prazos definidos nos Capítulos III a VI. (grifou-se)

Desta forma, correta a eleição da destinatária mineira, para o polo passivo da obrigação tributária, como Coobrigada (responsável solidária), nos estritos termos do art. 121, parágrafo único, inciso II c/c o art. 124, inciso II, todos do CTN, que não exige conduta dolosa para a sua configuração.

O art. 121, parágrafo único, inciso II do CTN prevê que o responsável tributário é o sujeito passivo da obrigação principal, cuja obrigação decorre de disposição expressa da lei, sem que o mesmo tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador.

Lado outro, o art. 124, inciso II do CTN, prescreve que "são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei". O referido dispositivo do *codex* possibilita que a lei da pessoa política competente para tributar gradue a responsabilidade dos obrigados.

Em outras palavras, a solidariedade não é forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, não é espécie de sujeição passiva indireta, é forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo.

Frisa-se, pela importância, que essa responsabilidade não é subjetiva, decorre de lei e independe, portanto, da vontade do agente.

Correta, também, a eleição da empresa transportadora como Coobrigada (responsável solidária), conforme o disposto no art. 21, inciso II, alínea "g" da Lei nº 6763/75, *in verbis*:

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

II - os transportadores:

(...)

**g) em relação a mercadoria transportada com documento fiscal desacompanhada do comprovante de recolhimento do imposto, sem destaque do imposto retido ou com destaque a menor do imposto devido a título de substituição tributária;(grifou-se)**

Ademais, destaca-se, por oportuno, que a responsabilidade solidária das Coobrigadas, conforme disposições expressas nos arts. 21, inciso II, alínea "g" e 22, §§ 18, 19 e 20, todos da Lei nº 6763/75, encontra-se em conformidade com o art. 121, parágrafo único, inciso II c/c o art. 124, inciso II, parágrafo único, ambos do CTN, que dispõem:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

**Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:**

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. (grifou-se)

(...)

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

(...)

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem. (grifou-se)

Assim, correta a sujeição passiva veiculada no Auto de Infração sob análise, respondendo a Autuada (contribuinte) e as Coobrigadas (responsáveis solidárias), sem hierarquia, pela obrigação tributária referente ao ICMS-ST devido e pela respectiva multa de revalidação.

Deste modo, repita-se, a responsabilidade solidária das pessoas arroladas no Auto de Infração está prescrita na Lei nº 6763/75, em conformidade com os requisitos previstos no CTN.

Nesta esteira, diante das disposições da legislação tributária mencionadas, as Coobrigadas respondem pela obrigação tributária em igualdade de condições com a Autuada.

Com relação à alegação das Coobrigadas acerca da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, há que se destacar, que não há óbice para que a Fiscalização efetue os lançamentos em análise, tendo em vista que a citada suspensão, porventura existente, atinge tão somente a exigibilidade de tal crédito, ou seja, fica o Fisco inibido de proceder à inscrição na dívida ativa e executar, por meio do Poder Judiciário, seus direitos.

Além disto, conforme consta nos autos, os pedidos da Autuada de compensação do ICMS-ST devido com títulos precatórios foram devidamente apreciados, oportunidade em que, de forma fundamentada, negou-se a compensação.

Ressalta-se que a multa de revalidação exigida é disciplinada pela legislação tributária vigente, tanto na forma quanto no conteúdo e encontra-se regularmente capitulada no Auto de Infração.

Com efeito, a multa de 100% (cem por cento), prevista no art. 56, inciso II, § 2º, I e II da Lei nº 6763/75 (Multa de Revalidação em dobro), refere-se ao descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do descumprimento dos requisitos dispostos na legislação tributária, anteriormente citados.

No que se refere à boa-fé alegada pelas Coobrigadas com intuito de afastar a responsabilidade a elas atribuída no lançamento em epígrafe, verifica-se que não há como prosperar haja vista que a responsabilidade a elas atribuída não é subjetiva, independe, portanto, da vontade do agente.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desta forma, a afirmação de boa-fé das Coobrigadas não as exime da responsabilidade tributária em comento, que decorreu de dispositivo expresso na Lei nº 6763/75, como mencionado.

Neste norte, importante salientar que o ilícito tributário em muito difere do ilícito penal, pois, para que a ocorrência deste último fique caracterizada, necessário perquirir as condições objetivas e subjetivas do fato jurígeno. Assim, urge verificar se a conduta praticada está prevista na legislação penal como crime (elemento objetivo) e se o agente a realizou com dolo ou culpa (elemento subjetivo).

Entretanto, para a ocorrência do ilícito fiscal, basta a comprovação do descumprimento dos deveres tributários de dar, fazer e não fazer previstos na legislação, não havendo, portanto, que se falar em elemento subjetivo.

A propósito, leciona Sacha Calmon Navarro Coêlho, acerca das sanções fiscais impostas pela legislação tributária, que:

O ilícito puramente fiscal é, em princípio, objetivo. Deve sê-lo. Não faz sentido indagar se o contribuinte deixou de emitir uma fatura fiscal por dolo ou culpa (negligência, imperícia ou imprudência). De qualquer modo, a lei foi lesada. De resto, se se pudesse alegar que o contribuinte deixou de agir por desconhecer a lei, por estar **obnubilado** ou por ter-se dela esquecido, destruído estaria todo o sistema de proteção jurídica da Fazenda Pública (Comentários ao Código Tributário Nacional. Forense, p. 329/330).

Reforça esse entendimento o disposto no art. 136 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Há que se destacar que os § 8º (item 5) e o § 21 do art. 22 da Lei nº 6763/75, citados nas peças de defesa das Coobrigadas, não lhes socorrem, por se tratarem de matéria diversa a dos presentes autos, qual seja, diferença entre a alíquota interna e a interestadual, senão veja-se:

Art. 22 - Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

(...)

§ 8º - A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se:

5) a contribuinte situado em outra unidade da Federação que remeter ao Estado petróleo ou lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados **não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto;**

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 21 - A responsabilidade prevista nos itens 5 e 6 do § 8º deste artigo será atribuída ao destinatário, situado neste Estado, de energia elétrica e petróleo, lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados cuja operação ocorra sem retenção ou com retenção a menor do imposto. (grifou-se)

Da leitura dos citados dispositivos, verifica-se que eles tratam de situações referentes ao recolhimento da diferença entre a alíquota interna e a interestadual, que não é objeto do lançamento em apreço.

Por fim, esclareça-se que o Auto de Infração foi lavrado com a observância da legislação tributária, a qual se encontra adstrito o Conselho de Contribuintes em seu julgamento, a teor do disposto no art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais (RPTA/MG), aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

Art. 110. 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 resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

II- a aplicação de equidade.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pelas Impugnantes, sustentou oralmente o Dr. João Manoel Martins Vieira Rolla e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Cássio Amorim Rebouças. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros André Barros de Moura (Revisor), José Luiz Drumond e Alberto Ursini Nascimento.

**Sala das Sessões, 09 de agosto de 2011.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente / Relatora**

*MLM/cam*