

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.063/13/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000172101-76
Impugnação: 40.010131432-80
Impugnante: Gazin Indústria e Comércio de Móveis e Eletrodomésticos Ltda
IE: 001108642.00-98
Proc. S. Passivo: Leonardo Sperb de Paola/Outros
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - RJ

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – PROTOCOLO/CONVÊNIO e REGIME ESPECIAL – APARELHOS CELULARES – AUTOPEÇAS – PRODUTOS ELETROELETRÔNICOS – ARTEFATOS DE USO DOMÉSTICO. Constatou-se falta de retenção tendo como consequência falta de recolhimento de ICMS/ST, devido pela Autuada, estabelecida no Estado do Espírito Santo, na condição de substituta tributária, conforme previsão em Convênio, Protocolo e Regime Especial, nas operações de remessa de mercadorias a este Estado. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação (100%) prevista no inciso II e § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no inciso VII do art. 55 do citado diploma legal, majorada em 100% (cem por cento) em razão de reincidências. Acolhimento parcial das alegações de defesa, pelo Fisco, acarretando reformulação do lançamento para excluir um item de mercadoria (TV LCD) das exigências fiscais, substituir a Multa Isolada exigida pela constante do inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, além da exclusão da majoração da multa isolada por reincidências. Contudo, deve ser excluída do lançamento a multa isolada por inaplicável no período autuado e também as exigências fiscais relativas à diferença entre as alíquotas interna e interestadual em relação à operação que tem como destinatária empresa de construção civil (ar condicionado) e em relação aos produtos constantes dos itens 29 e 30 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS. Infração, em parte, caracterizada.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – PROTOCOLO/CONVÊNIO e REGIME ESPECIAL – APARELHOS CELULARES – AUTOPEÇAS – PRODUTOS ELETROELETRÔNICOS – ARTEFATOS DE USO DOMÉSTICO. Constatou-se retenção a menor tendo como consequência recolhimento a menor de ICMS/ST, devido pela Autuada, estabelecida no Estado do Espírito Santo, na condição de substituta tributária, conforme previsão em Convênio, Protocolo e Regime Especial, nas operações de remessa de mercadorias a este Estado. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação (100%) prevista no inciso II e § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no inciso VII do art. 55 do citado diploma legal, majorada em 100% (cem por cento) em razão de reincidências. Acolhimento parcial das alegações de defesa, pelo Fisco, acarretando reformulação

do lançamento para excluir um item de mercadoria (TV LCD) das exigências fiscais, adequar a Multa Isolada ao percentual de 20% (vinte por cento), nos termos da alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, com fulcro na Lei nº 19.978/11 e na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, além da exclusão da majoração da multa isolada por reincidências. **Infração, em parte, caracterizada. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

A autuação versa sobre retenção/recolhimento a menor de ICMS decorrente de aplicação de percentuais de Margem de Valor Agregado (MVA) em desacordo com a legislação; bem como a falta de retenção/recolhimento de ICMS, no período de agosto de 2009 a dezembro de 2010.

As infrações supracitadas referem-se a operações interestaduais de venda de mercadorias a destinatários mineiros, realizadas pela Autuada, estabelecida no Estado do Espírito Santo, na condição de contribuinte substituto, cuja responsabilidade foi a ela atribuída pelo Protocolo ICMS nº 41/08 (item 14 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS), pelo Convênio ICMS nº 135/06 (item 25 do referido Anexo) e pelo Regime Especial de Tributação – PTA Nº 16.000252715.01 (itens 29 e 30 também do Anexo XV).

Exige-se ICMS/ST não recolhido, diferença de ICMS/ST recolhido a menor, Multa de Revalidação de 100% (cem por cento) sobre o valor do imposto, nos termos do inciso II e § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, Multa Isolada de 40% (quarenta por cento) sobre a diferença da base de cálculo, nos termos do inciso VII do art. 55 também da Lei nº 6.763/75, majorada em 100% (cem por cento) em razão de reincidências.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 317/329.

Acolhidos em parte os argumentos apresentados em sede de impugnação, o Fisco promove a reformulação do crédito tributário para excluir as exigências fiscais relativas aos aparelhos de televisão com tela LCD (fls. 379/406).

Intimada da reformulação, a Autuada se manifesta às fls. 408/409.

O Fisco, em manifestação de fls. 411/420, refuta as alegações da Defesa, e requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG determina a realização da diligência de fls. 430 tendo em vista protocolização pela Autuada, no âmbito do CC/MG, de aditamento à impugnação apresentada (fls. 431/438) que carecia de manifestação fiscal.

O Fisco acolhe em parte os argumentos apresentados em aditamento à impugnação e reformula o crédito tributário (fls. 444/449) para: 1 – reduzir a Multa Isolada, com fulcro na Lei 19.978/11, para o percentual 20% (vinte por cento), nos termos da alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, observando-se o entendimento disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN (vide fls. 443/453); 2 – incorporar ao lançamento a penalidade prevista no inciso XXXVII do art. 55 da Lei

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

nº 6.763/75; 3 – excluir a exigência relativa à majoração da multa isolada em 100% (cem por cento).

Intimada da reformulação, a Autuada manifesta-se às fls. 455/466.

O Fisco novamente se manifesta às fls. 468/475, refutando os argumentos de Defesa.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 447/499, opina em preliminar, pelo indeferimento do pedido de prova pericial. No mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos das reformulações realizadas pela Fiscalização às fls. 379/406 e 443/453, e ainda para:

- excluir do lançamento as exigências referentes à tributação a título de substituição tributária relativa à diferença entre as alíquotas interna e interestadual em relação aos produtos constantes dos itens 29 e 30 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS;

- excluir as exigências fiscais sobre a diferença entre as alíquotas interna e interestadual em relação à Nota Fiscal nº 029883, de 31/08/09 (página 32 do Anexo 3-B), que destinou mercadorias (ar condicionado) à empresa Construções e Comércio Camargo Correa S/A;

- excluir a exigência da penalidade prevista no inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Da Preliminar

A autuada solicita realização de prova pericial, formulando quesitos às fls. 327/328.

Contudo, a perícia solicitada se mostra desnecessária, tendo em vista que os autos trazem elementos suficientes para o deslinde da controvérsia.

Segundo a doutrina “*em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação*” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil).

Entretanto, verificando-se que o lançamento trata de situação meramente fática e objetiva, considerando-se que o lançamento se encontra devidamente instruído com todos os documentos e informações necessárias para se chegar a um convencimento quanto à imputação fiscal, entendendo-se que a matéria não depende de conhecimentos técnicos especiais para convencimento quanto ao mérito e, por fim, considerando-se que os quesitos formulados pela Autuada não interferem no

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

lançamento, como será abordado na análise do mérito, conclui-se pela impertinência do pedido.

Assim, indefere-se a prova pericial requerida, com fundamento no art. 142, § 1º, II, “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto 44.747/08:

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas; (grifou-se)

Do Mérito

Como já informado no relatório supra, a autuação em comento versa sobre retenção/recolhimento a menor de ICMS a título de substituição tributária decorrente de aplicação de percentuais de MVA em desacordo com a legislação, bem como sobre a falta de retenção/recolhimento de ICMS, também a título de substituição tributária, no período de agosto de 2009 a dezembro de 2010.

As referidas infrações estão relacionadas a operações interestaduais de venda de mercadorias a destinatários mineiros realizadas pela Autuada, estabelecida no Estado do Espírito Santo, na condição de contribuinte substituto, cuja responsabilidade lhe fora atribuída pelo Protocolo ICMS nº 41/08 (item 14 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS), pelo Convênio ICMS nº 135/06 (item 25 do referido Anexo) e pelo Regime Especial de Tributação – PTA Nº 16.000252715.01 (itens 29 e 30 também do Anexo XV).

Exige-se ICMS/ST não recolhido, diferença de ICMS/ST recolhido a menor, Multa de Revalidação de 100% (cem por cento) sobre o valor do imposto, nos termos do inciso II e § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, Multa Isolada de 40% (quarenta por cento) sobre a diferença da base de cálculo, nos termos do inciso VII do art. 55 também da Lei nº 6.763/75, majorada em 100% (cem por cento) em razão de reincidências.

Cumprе ressaltar, de início, que o lançamento foi reformulado em duas oportunidades (fls. 379/406 e 443/453), contemplando as seguintes alterações:

1. excluiu-se as exigências relativas à venda de televisor com tela LCD;
2. excluiu-se a majoração da multa isolada em razão de reincidências;
3. em relação à Multa Isolada prevista no inciso VII do art. 55 da Lei 6.763/75 para a acusação fiscal de retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST, promoveu-se a adequação ao percentual de 20% (vinte por cento) nos termos da alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, com fulcro na Lei nº 19.978/11 e na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

4. Para a acusação fiscal de falta de retenção e de recolhimento do ICMS/ST, substituiu-se a Multa Isolada prevista no inciso VII do art. 55 da Lei 6.763/75, pela Multa Isolada prevista no inciso XXXVII do mesmo artigo;

Conforme exposto acima, o Sujeito Passivo em questão, estabelecido no Estado do Espírito Santo, é responsável, na condição de substituto tributário, pela retenção e recolhimento do ICMS a título de substituição tributária para o Estado de Minas Gerais, nas remessas de mercadorias para esse Estado, referente às operações subsequentes presumidas a se realizar no território mineiro.

A condição de substituto tributário decorre, como já informado, do Protocolo ICMS nº 41/08 (item 14 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02), do Convênio ICMS nº 135/06 (item 25 do referido Anexo) e do Regime Especial de Tributação – PTA Nº 16.000252715.01 (itens 29 e 30 também do Anexo XV).

Nesse sentido, é de bom alvitre esclarecer que as operações objeto do lançamento cuidam das remessas das mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS para contribuintes estabelecidos no Estado de Minas Gerais.

O rol de mercadorias pode ser resumido em autopeças (Protocolo ICMS nº 41/08), aparelhos celulares (Convênio ICMS nº 135/06) e produtos eletrônicos, eletroeletrônicos, eletrodomésticos e artefatos de uso doméstico (Regime Especial).

Nesse sentido, considerando-se as disposições constantes do Protocolo, do Convênio e do Regime Especial, acima referidos, bem como as disposições constantes do Anexo XV do RICMS/02, ratifica-se a responsabilidade da Autuada em relação à apuração e o recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, nas remessas das mercadorias para contribuintes mineiros.

Seguem cópias de excertos das três normas que fundamentam as exigências em questão, complementadas pelo Anexo XV do RICMS/02.

PROTOCOLO ICMS nº 41, DE 4 DE ABRIL DE 2008

Adesão do ES pelo Prot. ICMS 116/09, exceto nas operações com SP, efeitos a partir de 01.11.09.

Dispõe sobre a substituição tributária nas operações interestaduais com autopeças.

Os Estados do Amapá, Amazonas, Bahia, Maranhão, Mato Grosso, Minas Gerais, Pará, Paraná, Piauí, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e São Paulo e o Distrito Federal, neste ato representados pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação e Gerente de Receita, considerando o disposto nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, e no art. 9º da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, resolvem celebrar o seguinte

P R O T O C O L O

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos listados no Anexo Único deste protocolo, realizadas entre contribuintes situados nas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

unidades federadas signatárias deste protocolo, fica atribuída ao remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, relativo às operações subsequentes.

§ 1º O disposto neste protocolo aplica-se às operações com peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos listados no Anexo Único, de uso especificamente automotivo, assim compreendidos os que, em qualquer etapa do ciclo econômico do setor automotivo, sejam adquiridos ou revendidos por estabelecimento de indústria ou comércio de veículos automotores terrestres, bem como de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, ou de suas peças, partes, componentes e acessórios.

(...)

§ 3º O disposto no caput aplica-se, também, às operações com os produtos relacionados no § 1º destinados à:

I - aplicação na renovação, recondicionamento ou beneficiamento de peças partes ou equipamentos;

II - integração ao ativo imobilizado ou ao uso ou consumo do destinatário, relativamente ao imposto correspondente ao diferencial de alíquotas.

(...)

Cláusula segunda - A base de cálculo do imposto, para os fins de substituição tributária, será o valor correspondente ao preço máximo de venda a varejo fixado por autoridade competente, ou na falta deste, o preço sugerido ao público pelo fabricante ou importador, acrescido, em ambos os casos, do valor do frete quando não incluído no preço.

§ 1º Inexistindo os valores de que trata o caput, a base de cálculo corresponderá ao montante formado pelo preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual de margem de valor agregado ajustada ("MVA ajustada"), calculada segundo a fórmula "MVA ajustada = [(1+ MVA-ST original) x (1 - ALQ inter) / (1- ALQ intra)] -1", onde:...

CONVÊNIO ICMS nº 135/06

Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com aparelhos celulares.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, na sua 124ª reunião ordinária, realizada em Macapá, AP, no dia 15 de dezembro de 2006, tendo em vista o disposto no art. 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), resolve celebrar o seguinte

C O N V Ê N I O

Cláusula primeira Ficam os Estados do Acre, Alagoas, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Piauí, Rio de Janeiro, Rondônia, Roraima, Sergipe e Tocantins e o Distrito Federal autorizados, nas operações interestaduais com aparelhos celulares e cartões inteligentes (Smart Cards e SimCard), a atribuírem ao estabelecimento industrial ou importador, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nos termos e condições deste convênio, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido pelas subseqüentes saídas, realizadas por estabelecimento atacadista, varejista ou prestador de serviços de telefonia móvel.

Cláusula segunda O imposto a ser retido pelo sujeito passivo por substituição será calculado mediante a aplicação da alíquota vigente para as operações internas, no Estado de destinação da mercadoria, sobre o preço máximo ou único de venda a ser praticado pelo contribuinte substituído, fixado por autoridade competente ou de preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, deduzindo-se o imposto devido pelas suas próprias operações.

§ 1º Na hipótese de não haver preço fixado ou sugerido nos termos do caput, a base de cálculo para a retenção será o montante formado pelo preço praticado pelo remetente, incluídos o frete ou carreto, IPI e demais despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual de margem de valor agregado ajustada ("MVA ajustada"), calculada segundo a fórmula "MVA ajustada = [(1+ MVA-ST original) x (1 - ALQ inter) / (1- ALQ intra)] -1", em que:

I - "MVA-ST original" é a margem de valor agregado para operação interna, prevista no § 2º;

II - "ALQ inter" é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;

III - "ALQ intra" é o coeficiente correspondente à alíquota prevista para as operações substituídas, na unidade federada de destino.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Parágrafo único. Na hipótese de não haver preço fixado ou sugerido nos termos do "caput", a base de cálculo para a retenção será o montante formado pelo preço praticado pelo remetente, incluídos o frete ou carreto, IPI e demais despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual de margem de valor agregado definido na legislação da unidade da Federação de destino das mercadorias.

REGIME ESPECIAL/PTA nº 16.000252715-01

Art. 1º - Fica atribuída ao estabelecimento do Contribuinte identificado em epígrafe, doravante denominado GAZIN, a responsabilidade, na condição de substituto, pela retenção e recolhimento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido nas operações subsequentes com os produtos relacionados nos itens 29 e 30 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS, destinados a contribuintes estabelecidos neste Estado.

(...)

Art. 3º - O valor a recolher, a título de substituição tributária, será a diferença entre o imposto calculado mediante a aplicação da alíquota vigente nas operações internas sobre a base de cálculo prevista no art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS e o devido pelas operações próprias, (...)

A Autuada reconhece, em sede de impugnação, sua responsabilidade advinda dos três regramentos citados (vide fls. 318/321).

Não obstante, sustenta que foram lançadas indevidamente exigências fiscais relacionadas a remessas de mercadorias para consumidores finais, contribuintes ou não, que, segundo seu entendimento, não estariam alcançadas pelo protocolo, pelo convênio ou pelo regime especial acima referidos.

O Fisco, por sua vez, sustenta, às fls. 415 dos autos, que a regra geral da legislação que cuida da tributação a título de substituição tributária contempla tal previsão de substituição tributária nas hipóteses reclamadas pela Impugnante.

Cita e transcreve, para tanto, dispositivo do Anexo XV do RICMS que entende respaldar seu direito, a saber:

Art. 1º Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido:

(...)

III - pelo adquirente ou destinatário da mercadoria ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente, nas hipóteses de entrada ou recebimento em operação interestadual de:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a) mercadorias para uso, consumo ou ativo permanente;

(...)

Para a análise desta controvérsia entre Fisco e Contribuinte devem ser observadas, além da previsão específica constante dos três regimentos (protocolo, convênio e regime especial), as previsões contidas no Convênio ICMS nº 81/93, que estabelece as normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por convênios ou protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal, além das normas estabelecidas no Anexo XV do RICMS/02.

Não obstante, no que se refere ao Protocolo ICMS nº 41/08, não há dúvidas quanto à responsabilidade da ora Impugnante, considerando-se que existe previsão expressa no texto da norma para as operações em comento, conforme transcrição abaixo:

PROTOCOLO ICMS nº 41, DE 4 DE ABRIL DE 2008

Dispõe sobre a substituição tributária nas operações interestaduais com autopeças.

Os Estados do Amapá, Amazonas, Bahia, Maranhão, Mato Grosso, Minas Gerais, Pará, Paraná, Piauí, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e São Paulo e o Distrito Federal, neste ato representados pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação e Gerente de Receita, considerando o disposto nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, e no art. 9º da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, resolvem celebrar o seguinte

P R O T O C O L O

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos listados no Anexo Único deste protocolo, realizadas entre contribuintes situados nas unidades federadas signatárias deste protocolo, fica atribuída ao remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, relativo às operações subsequentes.

(...)

§ 3º O disposto no caput aplica-se, também, às operações com os produtos relacionados no § 1º destinados à:

(...)

II - integração ao ativo immobilizado ou ao uso ou consumo do destinatário, relativamente ao imposto correspondente ao diferencial de alíquotas. (grifou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante sustenta que ainda que estivesse correta a exigência do imposto na situação acima, o Fisco equivocou-se ao promover as exigências com aplicação de MVA (margem de valor agregado) e de alíquota interna.

Contudo, em que pese a alegação, a Autuada não apontou sequer um item do lançamento nessa situação.

A Cláusula Oitava do Convênio ICMS nº 81/93 estabelece que sujeito passivo por substituição deverá observar as normas da legislação da Unidade da Federação de destino da mercadoria.

CONVÊNIO ICMS nº 81/93

Estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal.

O Ministro da Fazenda e os Secretários de Fazenda, Economia ou Finanças dos Estados e do Distrito Federal, na 71ª reunião ordinária do Conselho Nacional de Política Fazendária, realizada em Fortaleza, CE, no dia 10 de setembro de 1993, tendo em vista o disposto no parágrafo único do artigo 25 do Anexo único do Convênio ICM 66/88, de 14 de dezembro de 1988, e nos artigos 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), resolvem, na forma da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, celebrar o seguinte

CONVÊNIO

(...)

Cláusula oitava - O sujeito passivo por substituição observará as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria.

Nesse sentido, o Anexo XV do RICMS/02 estabelece as disposições gerais concernentes às hipóteses submetidas à tributação a título de substituição tributária.

RICMS/02

ANEXO XV

DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

PARTE 1

DOS REGIMES DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

TÍTULO I

DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

CAPÍTULO I

DAS HIPÓTESES DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Art. 1º Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - pelo adquirente ou destinatário da mercadoria ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente, nas hipóteses de entrada ou recebimento em operação interestadual de:

a) mercadoria para uso, consumo ou ativo permanente;

Importante registrar que o lançamento em questão cuida de infrações e exigências fiscais no período de agosto de 2009 a dezembro de 2010.

Os itens da Parte 2 do Anexo XV do RICMS objeto deste lançamento são os seguintes:

- item 15, previsto no Protocolo nº 41/08;
- item 25, previsto no Convênio nº 135/06;
- itens 29 e 30, previstos no Regime Especial.

Em relação à matéria em discussão, concernente à responsabilidade tributária pelo recolhimento do ICMS a título de substituição tributária relativa às remessas de mercadorias para integração ao ativo permanente ou para utilização como material de uso ou consumo do estabelecimento destinatário, a legislação mineira reserva uma previsão expressa no citado Anexo XV, *in verbis*:

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 subsequentes.

§ 1º As unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, por mercadoria ou agrupamento de mercadorias, são as identificadas nos itens da Parte 2 deste Anexo.

Efeitos de 1º/01/2010 a 30/09/2011 - Redação dada pelo art. 1º, e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 45.252, de 21/12/2009

“§ 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 relacionadas nos itens 3 a 16, 18 a 24, 26, 29 a 32, 39, 43 a 46 da Parte 2 deste Anexo e destinadas a uso, consumo ou ativo permanente do destinatário.”

Efeitos de 1º/11/2009 a 31/12/2009 - Redação dada pelo art. 1º, II, e vigência estabelecida pelo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

art. 2º, II, ambos do Dec. nº 45.192, de 13/10/2009:

“§ 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 relacionadas nos itens 3 a 16, 18 a 24, 26, 29 a 32, 39, 43 a 45 da Parte 2 deste Anexo e destinadas a uso, consumo ou ativo permanente do destinatário.”

Efeitos de 1º/08/2009 a 31/10/2009 - Redação dada pelo art. 1º, I, e vigência estabelecida pelo art. 3º, IV, ambos do Dec. nº 45.138, de 20/07/2009:

“§ 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 relacionadas nos itens:”

Efeitos de 1º/08/2009 a 31/10/2009 - Acrescido pelo art. 1º, I, e vigência estabelecida pelo art. 3º, IV, ambos do Dec. nº 45.138, de 20/07/2009:

“I - 3 a 14, 16 e 26 da Parte 2 deste Anexo e destinadas a uso, consumo ou ativo permanente do destinatário;

II - 15, 18, 19, 21 a 24, 29 a 32, 39, 43 e 44 da Parte 2 deste Anexo e destinadas a uso ou consumo do destinatário.”

Verifica-se que o item 25 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, objeto do Convênio ICMS nº 135/06, não se encontra relacionado nas disposições supra do Anexo XV para efeito de retenção e recolhimento de ICMS a título de substituição tributária sobre as remessas de mercadorias para integração ao ativo permanente ou para utilização como material de uso ou consumo do estabelecimento destinatário.

Observando-se as disposições do convênio, também não se verifica qualquer previsão expressa em relação à matéria, da mesma forma como previsto no Protocolo nº 41/08.

Importante registrar que esse entendimento encontra-se disposto na Consulta de Contribuintes nº 056/11, cujo teor da parte que interessa para a discussão aqui travada é abaixo reproduzido:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 056/11

(MG de 25/03/11)

(...)

RESPOSTA:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nos termos do parágrafo único da cláusula primeira do Protocolo ICMS supracitado c/c § 2º do art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, a responsabilidade atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, aplica-se também à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, na hipótese de entrada decorrente de operação interestadual, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo imobilizado.

(...)

Contudo, compulsando as planilhas que compõem o lançamento relacionadas a esta imputação fiscal de diferencial de alíquotas (Anexos “2B” e “3B”), conforme CD-R de fls. 406, não se verifica nenhuma exigência fiscal na situação em foco, em relação ao item 25 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS.

Por sua vez, no caso dos itens da Parte 2 do Anexo XV, relacionados no Regime Especial concedido à Autuada (itens 29 e 30), também não se encontra expressamente previsto em seu texto qualquer referência à responsabilidade para retenção e recolhimento de ICMS a título de substituição tributária sobre as remessas de mercadorias para integração ao ativo permanente ou para utilização como material de uso ou consumo do estabelecimento destinatário.

Da mesma forma, não há qualquer menção a REGIME ESPECIAL no § 2º do Anexo XV do RICMS acima transcrito referente à responsabilidade para retenção e recolhimento de ICMS a título de substituição tributária sobre as remessas de mercadorias para integração ao ativo permanente ou para utilização como material de uso ou consumo do estabelecimento destinatário.

Nesse sentido, verifica-se que devem ser excluídas do lançamento as exigências referentes à tributação a título de substituição tributária relativa à diferença entre as alíquotas interna e interestadual em relação aos produtos constantes dos itens 29 e 30 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS.

A ora Impugnante alega erro do lançamento quando o Fisco exige ICMS a título de substituição tributária (diferença entre as alíquotas) relativamente às remessas de mercadorias para integração ao ativo permanente ou para utilização como material de uso ou consumo do estabelecimento destinatário tendo como destinatários hotéis e construtoras.

Em relação aos hotéis, alguns aspectos devem ser ressaltados.

Salienta-se, *a priori*, a previsão contida na Lei Complementar nº 116/03, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), de competência dos Municípios e do Distrito Federal.

O item 9.01 da lista de serviços, anexa à citada lei complementar, define os contornos do fato gerador do ISSQN e, por tabela, os do ICMS:

9.01 - Hospedagem de qualquer natureza em hotéis, apart-service condominiais, flat, apart-hotéis, hotéis residência, residence-service, suite service, hotelaria marítima, motéis, pensões e congêneres; ocupação por

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

temporada com fornecimento de serviço (o valor da alimentação e gorjeta, quando incluído no preço da diária, fica sujeito ao Imposto Sobre Serviços) (grifou-se).

Regra geral, os hotéis são contribuintes do ICMS, tendo em vista que grande parte deles possui estrutura de “serviços” de lanchonete e restaurante, e aqueles que não oferecem tais “serviços” possuem, pelo menos, um serviço de disponibilização de produtos em freezers ou frigobares para venda aos clientes, o que já seria suficiente para caracterizá-los como contribuintes de ICMS.

Importante destacar que TODOS, sem exceção, TODOS os hotéis de cujas operações a Fiscalização está exigindo da ora Impugnante o ICMS/ST referente à remessa de mercadorias para integração ao ativo permanente ou para utilização como material de uso ou consumo do estabelecimento destinatário POSSUEM inscrição estadual junto à SEF/MG.

Analisando as planilhas relativas à exigência de diferencial de alíquotas tendo como destinatários o seguimento de hotéis, constata-se que 40% (quarenta por cento) das operações são de venda de frigobares, 40% (quarenta por cento) são de venda de TVs, sendo os 20% (vinte por cento) restantes relacionados à aquisição de aparelhos de ar condicionado, rádio relógio e aparelhos de telefonia.

Nesse sentido, não há qualquer dúvida quanto à condição desses hotéis como contribuintes do ICMS, o que torna legítima e legal a exigência do ICMS a título de substituição tributária nas operações de remessas de mercadorias para integração ao ativo permanente ou para utilização como material de uso ou consumo do estabelecimento destinatário.

Diante do exposto, verifica-se que não procede o argumento levantado pela Impugnante quanto à condição de consumidores finais do seguimento de hotéis para descaracterizar a exigência fiscal em questão.

Contudo, deve-se observar que, se as mercadorias se enquadrarem nos itens 29 e 30 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS, como já analisado acima, as exigências fiscais devem ser excluídas, mas não pela alegação da ora Impugnante.

No que se refere ao seguimento de construtoras, a Impugnante alega não serem estas contribuintes do ICMS, o que tornaria ilegal a exigência do tributo a título de substituição tributária referente ao diferencial de alíquotas.

Nessa situação encontra-se apenas a Nota Fiscal nº 029883, de 31/08/09 (página 32 do Anexo 3-B), que destina mercadorias para a empresa Construções e Comércio Camargo Correa S.A., cujo CNAE-Fiscal é o de nº 4120-4/00 (lançado na planilha fiscal) e cuja atividade refere-se à construção de edifícios. Importante observar que o CNAE-Fiscal lançado em seu cadastro junto à SEF/MG é o de nº 4212-0/00, que não difere do anterior e refere-se à construção de obras de artes especiais.

No banco de dados da SEF/MG, para a citada empresa, não há nenhuma informação quanto a recolhimento de ICMS; concluindo tratar-se, conforme seu CNAE-Fiscal, de um não contribuinte de ICMS, o qual possui inscrição estadual junto à

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SEF/MG para solicitação e emissão de notas fiscais para movimentação de bens, mercadorias e materiais.

Salienta-se que existem recolhimentos de ICMS para a Empresa, mas apenas referentes a operações de importação de mercadorias, fato que não o torna um contribuinte habitual de ICMS para os efeitos que se analisa.

Portanto, pelo exposto, exclui-se as exigências fiscais sobre a diferença entre as alíquotas interna e interestadual em relação à Nota Fiscal nº 029883, supracitada.

Já no que se refere ao questionamento da ora Impugnante quanto à aplicação, pelo Fisco, da margem de valor agregado ajustada, transcreve-se esclarecimentos realizados pela SEF/MG, por intermédio da Orientação nº 001/08 da DOLT/SUTRI, disponibilizada no sítio próprio da SEF/MG:

O Decreto nº 44.894, de 17/09/08, com vigência estabelecida para 1º/01/2009, propõe alterações no Regulamento do ICMS (RICMS) para dar nova redação ao art. 19, Parte 1 do Anexo XV e, por conseguinte, aos itens 14 e 15, Parte 2 do mesmo Anexo.

Trata da aplicação, como norma geral, da Margem de Valor Agregado - MVA ajustada para a apuração da base de cálculo da substituição tributária em decorrência de operações interestaduais com autopeças (Protocolo ICMS 41/08) e com as mercadorias descritas nos itens 15, 18 a 24 e 29 a 41, cujo responsável, sujeito passivo por substituição, esteja situado no território mineiro.

As alterações no Anexo XV do RICMS/02 serão implementadas para adotar a "MVA Ajustada" na apuração da base de cálculo do ICMS/ST relativamente às operações interestaduais, visando equalizar o montante do imposto e, conseqüentemente, o preço final de mercadoria adquirida internamente com o preço de fornecedores de outros Estados.

Quando a mercadoria é adquirida em outro Estado, a operação interestadual é tributada pela alíquota de 12%; quando a aquisição é realizada dentro de Minas Gerais, a operação é tributada comumente a 18%. Como o valor do imposto compõe a sua própria base de cálculo, o preço de partida para o cálculo da substituição tributária reflete desequilíbrio em relação às duas alíquotas e, conseqüentemente, no preço final da mercadoria.

Caso a MVA permaneça a mesma para ambos os casos, ao ser incorporado o valor do imposto (12% ou 18%) no preço da mercadoria na operação própria, tal diferença provocará um preço final menor quando a alíquota aplicável à operação própria for 12%, donde resulta a necessidade de se adotar a "MVA Ajustada" para harmonizar o preço final da mercadoria em ambos os casos.

A partir da vigência do Decreto nº 44.894, o contribuinte responsável pelo pagamento do ICMS/ST, relativamente às operações interestaduais com os produtos constantes dos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

itens 14, 15, 18 a 24 e 29 a 41, Parte 2, Anexo XV, RICMS/02, deverá, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de margem de valor agregado (MVA), utilizar a fórmula descrita no § 5º do art. 19, Parte 1 do mesmo Anexo XV para obter o percentual de MVA a ser utilizado, ajustado à alíquota interestadual.

Ressalte-se que os percentuais de MVA aplicáveis à operação interestadual, constantes dos itens 14, 15 e 40, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02, encontram-se em vigor.

(...)

Belo Horizonte, 25 de setembro de 2008.

Diretoria de Orientação e Legislação Tributária - DOLT
Superintendência de Tributação - SUTRI
Subsecretaria da Receita Estadual - SRE

Como observado pelo Fisco, a MVA aplicada não é fruto de fixação arbitrária em regulamento, como infere a Impugnante, uma vez que as regras de apuração da referida margem de valor agregado são estabelecidas em nível nacional com observância dos preceitos do Convênio ICMS nº 70/97, de 25/07/97, que por sua vez observa o disposto no art. 8º da LC nº 87/96 e os arts. 102 e 199 do CTN, tendo sido celebrado pelo Ministro da Fazenda e os Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal.

É relevante transcrever abaixo suas cláusulas primeira e segunda:

Cláusula primeira: A fixação da margem de valor agregado para determinar a base de cálculo do ICMS incidente nas operações subsequentes com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária atenderá ao disposto neste Convênio.

Cláusula segunda: Identificado, pelas unidades federadas interessadas, o produto que se pretende colocar sob o regime de substituição tributária pelas operações subsequentes, a Comissão Técnica Permanente do ICMS - COTEPE/ICMS convocará as entidades representativas do setor envolvido na produção e comercialização daquele produto, a fim de que apresentem a margem de valor agregado sugerida a ser utilizada na composição da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, bem como as informações que julgarem pertinentes para justificar a sua sugestão.

§ 1º O ato convocatório determinará prazo para a apresentação da margem sugerida e das informações.

§ 2º Poderá ser exigido que as informações apresentadas estejam acompanhadas de confirmação de instituto, órgão ou entidade de pesquisa de reputação idônea, desvinculado da entidade representativa do setor quanto à fidelidade das respectivas informações.

Dessa forma, constata-se que as margens de valor agregado encontradas no RICMS são mera recepção na legislação mineira dos parâmetros estabelecidos nos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

diversos convênios ou protocolos pelos entes federativos signatários e fixados dentro das premissas do Convênio ICMS nº 70/97 supracitado.

O Fisco cita como exemplo o Protocolo ICMS nº 192/09, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos e estabelece MVA para tais produtos em seu Anexo Único (item 29 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02) – vigência atual - *in verbis* :

ANEXO ÚNICO

Item	NCM/SH	DESCRIÇÃO	MVA (%)
			ORIGINAL
1.	7321.11.00 7321.81.00 7321.90.00	Fogões de cozinha de uso doméstico e suas partes	38,98
2.	8418.10.00	Combinações de refrigeradores e congeladores ("freezers"), munidos de portas exteriores separadas	37,54
3.	8418.21.00	Refrigeradores do tipo doméstico, de compressão	34,49
4.	8418.29.00	Outros refrigeradores do tipo doméstico	48,45

Importante registrar que a MVA ajustada foi inserida no Anexo XV do RICMS, que cuida das hipóteses de substituição na legislação mineira, a partir de 1º de janeiro de 2009.

Outro aspecto abordado pela Autuada em sede de impugnação é o da aplicação indevida da penalidade prevista no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, considerando-se que a Lei nº 19.978/11 ("MG" de 29/12/11) deu nova redação em relação às condutas contempladas no citado dispositivo.

Com efeito, a partir de 01/01/12, o dispositivo em questão foi alterado pelo art. 8º e vigência estabelecida pelo art. 17, ambos da Lei nº 19.978/11, sendo a nova redação a seguinte:

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

a) importância diversa do efetivo valor da operação ou da prestação - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

b) valor da base de cálculo da substituição tributária menor do que a prevista na legislação, em decorrência de aposição, no documento fiscal, de importância diversa do efetivo valor da prestação ou da operação própria - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

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;

(...)

O Fisco promoveu a adequação da penalidade ao percentual de 20% (vinte por cento), nos termos da alínea "c" do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, com fulcro na Lei nº 19.978/11 e na alínea "c" do inciso II do art. 106 do CTN (2ª reformulação do lançamento, às fls. 443/453), para a acusação fiscal de retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST, conforme reclamado pela Autuada em sede de aditamento à impugnação (fls. 431/438).

Não obstante, no que se refere à acusação fiscal de falta de retenção e de recolhimento do ICMS/ST, a referida multa isolada foi substituída pela Multa Isolada prevista no inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

Entretanto, constata-se que tal penalidade foi acrescentada ao rol de penalidades constantes do art. 55 da Lei nº 6.763/75 por intermédio do art. 8º da Lei nº 19.978, de 28/12/11, sendo seus efeitos definidos pelo art. 17 do citado diploma legal com vigência a partir de 1º/01/12.

Nesse sentido, considerando-se que as infrações foram cometidas pelo Sujeito Passivo nos exercícios de 2008 e 2009 e considerando-se a inteligência dos arts. 106 e 144 do CTN, abaixo transcritos, verifica-se que deve ser excluída do lançamento a exigência da penalidade em questão:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

A Impugnante alega, ainda, o caráter de confiscatoriedade das multas exigidas.

Contudo, verifica-se que as multas foram exigidas na forma da legislação tributária estadual, sendo cobradas conforme a natureza da infração cometida. Percebe-se que tais penalidades possuem naturezas distintas e têm como referência valores diversos.

A multa de revalidação refere-se a descumprimento de obrigação principal exigida em razão do não recolhimento do imposto no todo ou em parte, enquanto que a multa isolada aplica-se sobre descumprimento de obrigação acessória.

Segundo o entendimento exarado pela Coordenação do Sistema de Tributação da então Secretaria da Receita Federal no Parecer Normativo Nº 61/79, “punitiva é aquela penalidade que se funda no interesse público de punir o inadimplente. É a multa proposta por ocasião do lançamento. É aquela mesma cuja aplicação é excluída pela denúncia espontânea a que se refere o art. 138 do Código Tributário Nacional - CTN, onde o arrependimento oportuno e formal da infração faz cessar o motivo de punir”.

Por outro lado, a multa de natureza compensatória destina-se, diversamente, não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento que lhe era devido. É penalidade de caráter civil, posto que comparável à indenização prevista no direito civil. Em decorrência disso, nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos, via de regra, chamados moratórios.

Nesse sentido é o entendimento de abalizada doutrina.

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."

O Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

“ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória”.

“Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada”.

"Não resta dúvida de que as sanções tributárias não podem ser insignificantes, de modo que percam seu aspecto repressivo ou preventivo de coibição de ilícito. (...)"(DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas ao livro Direito tributário brasileiro, de Aliomar Baleeiro. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 863).

"As penalidades são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias" (CALMON, Sacha, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696).

O Estado somente tem condições de cumprir as suas finalidades sociais se tiver orçamento, o que se consegue via tributos e, assim, o meio coercitivo para obrigar o contribuinte ao implemento de suas obrigações constitui forma válida para a consecução de suas finalidades.

O desembargador Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A multa de revalidação aplicada, com previsão legal expressa na Lei Estadual nº 6.763/75, decorre unicamente da ausência de recolhimento tempestivo do tributo, constituindo instrumento que a lei coloca à disposição do Fisco, quando o contribuinte é compelido a pagar o tributo, porque não o fizera voluntariamente, a tempo e modo. (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG) na Apelação Cível nº 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 FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, conforme se depreende da leitura da Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, emendada 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.

Diante do exposto, não se vislumbra qualquer ilegalidade na exigência das multas, tampouco qualquer caráter confiscatório das mesmas.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado, não competindo ao órgão julgador administrativo negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos das reformulações realizadas pela Fiscalização às fls. 379/406 e 443/453, e ainda para: 1 – excluir do lançamento as exigências referentes à tributação a título de substituição tributária relativa à diferença entre as alíquotas interna e interestadual em relação aos produtos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

constantes nos itens 29 e 30 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS; 2 – excluir as exigências fiscais sobre a diferença entre as alíquotas interna e interestadual em relação à Nota Fiscal nº 029883, de 31/08/09 (página 32 do Anexo 3-B), que destinou mercadorias (ar condicionado) à empresa Construções e Comércio Camargo Correa S.A.; 3 – excluir a exigência da penalidade prevista no inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75; tudo nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Leonardo Sperb de Paola e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. José Antônio Santos Rodrigues. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Fernando Luiz Saldanha (Revisor), Luiz Fernando Castro Trópia e Ricardo Wagner Lucas Cardoso.

Sala das Sessões, 17 de abril de 2013.

André Barros de Moura
Presidente / Relator

IS/CI