

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.412/14/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000209984-39
Impugnação: 40.010135747-52
Impugnante: Mexichem Brasil Indústria de Transformação Plástica Ltda
IE: 701575240.02-53
Proc. S. Passivo: Ronaldo Rayes/Outro(s)
Origem: DF/Uberaba

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO. Constatada a retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST, em função da utilização da Margem de Valor Agregado - MVA inferior à indicada no item 18 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º e Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea "C", majorada nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento precedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação, mediante análise das notas fiscais eletrônicas emitidas pela Autuada, de recolhimento a menor de ICMS/ST, no período de 01/11/09 a 31/10/13, tendo em vista que utilizou, para cálculo e retenção do imposto devido, Margem de Valor Agregado - MVA inferior à indicada no item 18 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, para produtos classificados na NCM 3506.10.90.

Exige-se ICMS/ST, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea "c", majorada nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 101/111, contra a qual o Fisco manifesta-se às fls. 132/153.

DECISÃO

Conforme já relatado, a autuação versa sobre retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST, no período de 01/11/09 a 31/10/13, em razão da Autuada ter utilizado, para produtos classificados na NCM 3506.10.90, Margem de Valor Agregado (MVA) inferior à indicada no item 18 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, para apuração da base de cálculo devida por substituição tributária.

A substituição tributária é um instituto utilizado pelas Unidades da Federação muito antes do advento da Constituição Federal de 1988, por intermédio de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

legislação infraconstitucional, ou seja, de convênios e protocolos celebrados entre os Secretários de Fazenda dos Estados Federados.

Em face da eficiência e eficácia do instituto, a Constituição Federal de 1988 o incorporou definitivamente e a Lei Complementar nº 87/96 veio legitimá-lo.

Veja-se:

Constituição Federal de 1988

Art. 150

(...)

§ 7º - A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

(...)

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

b) dispor sobre substituição tributária;

Lei Complementar nº 87/96

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

(...)

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário:

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

(...)

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderado dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

Nesse sentido, estabelece a legislação estadual:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subsequentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

Parte Geral do RICMS/02

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 20 - As regras relativas à substituição tributária são as disciplinadas no Anexo XV.

Anexo XV do RICMS/02

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

(...)

II - pelos adquirentes ou destinatários da mercadoria, pelas operações subsequentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

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.

(...)

Art. 19. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

I - em relação às operações subsequentes:

a) tratando-se de mercadoria cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, o preço estabelecido;

b) tratando-se de mercadoria que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

1. o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) divulgado em portaria da Superintendência de Tributação;

2. o preço final a consumidor sugerido ou divulgado pelo industrial, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos aprovado em portaria da Superintendência de Tributação; ou

3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquias e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º deste artigo;

A Impugnante não contesta a legalidade da exigência do ICMS por substituição tributária e utiliza regularmente essa técnica na composição da base de cálculo dos seus produtos, demonstrando inclusive a aplicabilidade da majoração do percentual por meio da margem de valor agregado ajustada, conforme documentos de fls. 104/105.

Nota-se o pleno entendimento e compreensão, pela Autuada, da motivação para a aplicação da MVA ajustada nos cálculos efetuados sobre os produtos adquiridos em operações interestaduais cuja alíquota interna seja superior à que serviu para os cálculos do tributo devido, no remetente.

Nota-se ainda, a demonstração da consciência sobre a sistemática do cálculo dessa MVA ajustada sobre as remessas dos seus produtos para os clientes localizados no território mineiro, estando a divergência centrada no acompanhamento das alterações de enquadramento das mercadorias na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 ao longo do período fiscalizado.

Assim, por tópicos da peça impugnatória, tem-se:

Da regularidade no cálculo da MVA ajustada aplicada pela empresa

Observa-se que os argumentos da Defesa giram em torno da acusação da falta de ajuste, pelo Fisco, da MVA utilizada para apuração da base de cálculo do Auto de Infração, deixando de adentrar no mérito do enquadramento do produto em um ou outro item da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, ou seja, no item 11 ou no item 18, cujas margens são diferentes.

Além disso, deixou de abordar o Protocolo ICMS nº 196/09 e o Regime Especial indicados no § 1º do Relatório Fiscal Contábil, às fls. 18, e no embasamento legal, às fls. 20, atendo-se exclusivamente ao Convênio ICMS nº 74/94 e ao § 5º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 na sustentação da sua defesa.

É imprescindível destacar a afirmação da Impugnante de que *“durante todo o período que se discute nestes autos é fato que a classificação NCM 3506 sempre figurou no Item VI do Anexo ao Convênio ICMS nº 74/94, restando imperiosa a conclusão de que a “MVA-ST original” utilizada para cálculo da MVA ajustada encerra o montante de 35%.”*

Cumprе esclarecer que, o ICMS/ST referente aos produtos objeto desta peça fiscal deveria ter sido calculado com base no Convênio ICMS nº 74/94 c/c o item 11 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 até 31/10/09, pois até então a descrição nesse item era genérica e alcançava todos os produtos com NCM 3506.

A partir de 01/11/09, data da vigência das alterações no regulamento mineiro promovidas pelo Decreto nº 45.192 de 13/10/09, os produtos “colas ou adesivos” com NCM 3506 e peso não superior a 1 kg foram excluídos do item 11 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e enquadrados no item 18 do mesmo dispositivo legal.

Conforme esclarece o Fisco na sua consistente manifestação, o Protocolo ICMS nº 196/09, celebrado entre Minas Gerais e Santa Catarina, relativo aos produtos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

constantes do item 18 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, entrou em vigor apenas em 01/03/10, data da vigência do Decreto nº 45.306 de 11/02/10, editado pelo Governo da Minas Gerais.

Assim, a responsabilidade da Autuada pela retenção e recolhimento do ICMS/ST, no período de 01/11/09 a 28/02/10, esteve embasada nas disposições do Regime Especial, PTA nº 45.000002065.80, concedido pelo Estado de Minas Gerais, cuja cópia encontra-se no Anexo VI dos autos, às fls. 90/99.

Para facilitar a análise e o entendimento do trabalho, o Fisco elencou de forma cronológica, as mudanças ocorridas na legislação mineira e não observadas pela Autuada.

Até 31/10/09, o produto comercializado pela Autuada, cuja NCM é 3506.10.90, enquadrava-se no subitem 11.6 do item 11 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, que assim estabelecia:

11. TINTAS, VERNIZES E OUTRAS MERCADORIAS DA INDÚSTRIA QUÍMICA

Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária Interno e nas seguintes unidades da Federação: Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe e Tocantins (Convênio ICMS 74/94)

Efeitos de 1º/01/2009 a 31/10/2009 - Redação dada pelo art. 1º, X, e vigência estabelecida pelo art. 3º, III, "d", ambos do Dec. nº 44.995, de 30/12/2008:

Subitem	Código NBM/SH	Descrição	MVA (%)
11.6	27.07	Produtos impermeabilizantes, imunizantes para madeira, alvenaria e cerâmica, colas e adesivos	35
	27.13		
	27.14		
	2715.00.00		
	32.14		
	35.06		
	38.08		
	38.24		
39.07			

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

	39.10		
	68.07		

Porém, o Decreto nº 45.192 de 13/10/09 transferiu para o subitem 18.1.72 do item 18 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, os produtos com NCM 3506 com a seguinte descrição: “*Produtos de qualquer espécie utilizados como colas ou adesivos, acondicionados para venda a retalho como colas ou adesivos, com peso líquido não superior a 1 kg, exceto cola bastão, cola instantânea e cola branca escolar*”. Convertendo a redação do subitem 11.6, para:

11.			
11.6	35.06		
	38.08		
	38.24	Produtos impermeabilizantes, imunizantes para madeira, alvenaria e cerâmica, colas e adesivos, exceto os	35
	39.07	produtos relacionados nos subitens 18.1.2 e 18.1.72	
	39.10		
	68.07		

Dessa forma, os produtos sob enfoque tiveram sua base de referência alterada, passando a partir de 01/11/09, a respeitar o que segue:

18.1. Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária			
Interno e nos Estados do Maranhão (Protocolo ICMS 130/09), Rio Grande do Sul (Protocolo ICMS 52/09) e de São Paulo (Protocolo ICMS 32/09)			
(...)	(...)	(...)	(...)
18.1.72	35.06	Produtos de qualquer espécie utilizados como colas ou adesivos, acondicionados para venda a retalho como colas ou adesivos, com peso líquido não superior a 1 kilo, exceto cola bastão, cola instantânea e cola branca escolar	48,02

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inferre-se do demonstrado, que os produtos com a NCM 3506 enquadrados no subitem 18.1.72 do item 18 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 foram excluídos do subitem 11.6 do item 11 do mesmo dispositivo legal.

Como todos os produtos comercializados pela Autuada com a NCM 3506.10.90 possuíam embalagens com peso inferior a 1 kg, comprovado nas planilhas de “REGRAS” e “MVA” constantes no CD-R, às fls. 28, bem como na cópia impressa às fls. 35/38, e por força do Regime Especial vigente à época, a empresa estava responsável pela retenção e pelo recolhimento do ICMS/ST devido ao Estado de Minas Gerais, no caso, o correto seria ter adotado aquela margem de valor agregado.

Entretanto, a empresa ignorou as alterações na legislação mineira e continuou utilizando a MVA indicada no subitem 11.6 do item 11 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Além disso, em 11 de dezembro de 2009, os Estados de Minas Gerais e Santa Catarina assinaram o Protocolo ICMS nº 196/09 ratificando a alteração da MVA para o produto com NCM 3506, surgindo o Decreto nº 45.306, de 11/02/10, para selar o acordo celebrado entre as unidades federadas, assim dispondo:

DECRETO Nº 45.306, DE 11 DE FEVEREIRO DE 2010

Art. 1º - A Parte 2 do Anexo XV do RICMS passa a vigorar com as seguintes alterações:

18.1. Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária			
Interno e nas seguintes unidades da Federação: Bahia (Protocolo ICMS 26/10), Maranhão (Protocolo ICMS 130/09), Rio Grande do Sul (Protocolo ICMS 176/09), Santa Catarina (Protocolo ICMS 196/09) e São Paulo (Protocolo ICMS 32/09).			
18.1.72	35.06	Produtos de qualquer espécie utilizados como colas ou adesivos, acondicionados para venda a retalho como colas ou adesivos, com peso líquido não superior a 1 kg	48,02

Art. 2º Este Decreto entra em vigor no primeiro dia do mês subsequente ao de sua publicação. (Grifou-se)

Em 21/09/11, foi publicado o Decreto nº 45.531, com a mudança da NCM 3506 do subitem 18.1.72 para o subitem 18.1.2, permanecendo no mesmo item 18 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, com a mesma descrição e com a mesma MVA.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É primordial atentar para o fato de que, a partir da vigência dessa alteração, de 01/03/11 até meados de outubro do mesmo exercício, a Autuada reconheceu que esta seria a MVA indicada para seus produtos. Assim, aplicou corretamente, para efeito de cálculo do ICMS/ST retido e recolhido, a margem ajustada equivalente à indicada no subitem 18.1.2 do item 18 do Anexo XV do RICMS/02.

Entretanto, a partir da 2ª quinzena de outubro de 2011 voltou a utilizar, inadvertidamente, a MVA do subitem 11.6 do item 11 do mesmo diploma legal.

Comprova-se, no intervalo de março a setembro de 2011 no demonstrativo do crédito tributário, às fls. 04/07, a ausência de cobrança das diferenças apontadas nestes autos, pois a empresa reconheceu e aplicou corretamente os ditames da legislação mineira vigente.

Em 21/01/13, o Estado de Minas Gerais publicou o Decreto nº 46.137, alterando a MVA do produto em pauta e assim determinou:

“DECRETO Nº 46.137, DE 21 DE JANEIRO DE 2013

(...)

Art. 4º Os itens abaixo relacionados da Parte 2 do Anexo XV do RICMS passam a vigorar com as seguintes alterações:

18. MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO, ACABAMENTO, BRICOLAGEM OU ADORNO			
18.1. Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária			
Interno e nas seguintes unidades da Federação: Amapá (Protocolo ICMS 196/09), Bahia (Protocolo ICMS 26/10), Espírito Santo (Protocolo ICMS 26/10), Paraná (Protocolo ICMS 196/09), Rio de Janeiro (Protocolo ICMS 196/09), Rio Grande do Sul (Protocolo ICMS 196/09), Santa Catarina (Protocolo ICMS 196/09) e São Paulo (Protocolo ICMS 32/09).			
Subitem	Código NBM/SH	Descrição	MVA(%)
18.1.2	35.06	Produtos de qualquer espécie utilizados como colas ou adesivos, acondicionados para venda a retalho como colas ou adesivos, com peso líquido não superior a 1 kg	50

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 5º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

(...)

II - no primeiro dia do segundo mês subsequente ao de sua publicação, relativamente ao art. 4º deste Decreto.

Mesmo após essa alteração a Autuada permaneceu utilizando a MVA indicada no subitem 11.6 do item 11 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 para cálculo do ICMS/ST retido e recolhido a Minas Gerais, referente aos produtos classificados na NCM 3506.10.90.

Resta comprovado então que, à exceção do período entre março e meados de outubro de 2011, a Autuada ignorou as alterações da legislação mineira no que tange à MVA indicada para cálculo do ICMS/ST referente aos produtos objeto desta autuação.

Ademais, é improcedente a alegação de que o Fisco utilizou a MVA de 50% (cinquenta por cento) prevista no item 18 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 sem o competente ajustamento, demonstrando a falta de conhecimento sobre o cálculo estampado nas planilhas constantes do CD-R do Anexo I desta peça fiscal, às fls. 28.

Em uma simples interpretação dessas planilhas é possível observar, na planilha “Rel. Apuração 2”, na coluna “BC ST Fórmula”, que a MVA ali utilizada para apuração da base de cálculo do imposto é a indicada na coluna “MVA Ajust.” da planilha “Regras”.

A título de ilustração e amostra, pode-se observar em dois produtos selecionados, uma vez que para todos os demais a MVA é a mesma nos respectivos intervalos de tempo, essas afirmações.

Retirado da Planilha “Regras”:

Produto	Descrição do produto	Início	Fim	Aliq. IE.	Aliq. Int.	Aliq. Industrial p/ Oper. Pr.	MVA Oper. Int.	MVA Oper. IE.	MVA Ajust.
000000000000090059	ADESIVO BISO 17G	01/11/2009	28/02/2010	12,00	18,00	18,00	48,02	48,02	58,85
000000000000090059	ADESIVO BISO 17G	01/03/2010	28/02/2011	12,00	18,00	18,00	48,02	48,02	58,85
000000000000090059	ADESIVO BISO 17G	01/03/2011	28/02/2013	12,00	18,00	18,00	48,02	48,02	58,85
000000000000090059	ADESIVO BISO 17G	01/03/2013		12,00	18,00	18,00	50,00	50,00	60,98
000000000000090135	SILICONE 50G	01/11/2009	28/02/2010	12,00	18,00	18,00	48,02	48,02	58,85
000000000000090135	SILICONE 50G	01/03/2010	28/02/2011	12,00	18,00	18,00	48,02	48,02	58,85
000000000000090135	SILICONE 50G	01/03/2011	28/02/2013	12,00	18,00	18,00	48,02	48,02	58,85
000000000000090135	SILICONE 50G	01/03/2013		12,00	18,00	18,00	50,00	50,00	60,98

Retirado da Planilha “Rel. Apuração 2”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Data de Emissão	Nota Fiscal	UF	Produto	Quant.	BC ST Fórmula
				(A)	(B)
04/11/2009	30142	MG	SILICONE 50G	20,00	50,02 x 1, 5885
04/11/2009	30192	MG	ADESIVO BISN 17G	50,00	34,70 x 1, 5885

Data de Emissão	Nota Fiscal	UF	Produto	Quant.	BC ST Fórmula
				(A)	(B)
12/03/2013	567511	MG	AMANCO - SILICONE 50G	10,00	34,00 x 1, 6098
13/03/2013	567714	MG	AMANCO - ADESIVO BISN 17G	50,00	38,50 x 1, 6098

Além do acima demonstrado, pode-se ainda visualizar a MVA aplicada para apuração da base de cálculo e do imposto exigido na planilha “Extra 2”, pois esta apresenta com maior nível de detalhe o passo a passo referente ao cálculo da exigência fiscal.

Complementando a planilha “Regras” existe ainda a planilha “MVA” que além de relacionar todos os produtos objetos da autuação, suas respectivas MVA interna, interestadual e ajustada utilizada na apuração fiscal, discrimina a norma legal, o período de vigência e ainda identifica o item e o subitem da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 correspondente a cada produto.

Sendo assim, a Autuada equivoca-se ao entender que o Fisco não fez o devido ajuste da MVA e, portanto, devem ser rejeitados todos os argumentos da Impugnante, bem como o pedido de confirmação do procedimento por ela utilizado.

Da impossibilidade legal da cumulação das multas exigidas na presente autuação

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, 11^a 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 cominam multas específicas).

Na lição de RICARDO LOBO TORRES (in Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6^a 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).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"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.

Observa-se, no art. 55, inciso VII, alínea "c", no art. 53, §§ 6º e 7º e no art. 56, inciso II, todos da Lei nº 6.763/75, as previsões da multa isolada, da majoração da multa isolada e da multa de revalidação, respectivamente. É importante ressaltar, que todos os dispositivos encontram-se vigentes, produzindo efeitos jurídicos válidos e sem qualquer mácula de inconstitucionalidade.

Deve-se enfatizar que as penalidades aplicadas possuem naturezas distintas. A Multa de Revalidação, prevista no inciso II do art. 56 combinado com o § 2º do mesmo artigo da Lei nº 6.763/75, apena o descumprimento da obrigação principal de recolher o imposto devido. Veja-se:

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

(...)

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

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

E a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, no montante de 20% (vinte por cento), é devida pelo descumprimento da obrigação acessória de consignar no documento fiscal a base de cálculo prevista na legislação, *in verbis*:

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

(...)

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

(...)

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

Já a majoração da multa isolada prevista nos §§ 6º e 7º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, nada mais é que o agravamento da penalidade isolada, ou seja, da multa aplicável, em razão de sucessivas reincidências, a saber:

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

(...)

§ 6º Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irreversível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

§ 7º A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subseqüentes.

Assim, desde que presentes os pressupostos de sua aplicabilidade, tal como nesse caso, em que houve o descumprimento tanto da obrigação principal quanto da acessória e a constatação de mais de uma reincidência, não se vislumbra qualquer ilegalidade na cobrança cumulativa das referidas multas.

Da impossibilidade legal de cumulação da Multa Isolada e da Multa Isolada agravada

Com bem elucidou o Fisco, verifica-se que a Multa Isolada exigida nesta peça fiscal, prevista na alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 foi agravada em 100% (cem por cento), tendo em vista a constatação da prática de mais do que uma infração antecedente com a mesma capitulação legal da penalidade imputada neste Auto de Infração, fls. 88/89 e 156.

Percebe-se que a Impugnante, apesar de reconhecer a reincidência, equivocou-se ao interpretar que a “multa” capitulada no art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75 deve ser aplicada isoladamente, excluindo-se a penalidade imposta pelo art. 55, inciso VII, alínea “c” do mesmo dispositivo legal.

Deve ser esclarecido que os §§ 6º e 7º do art. 53 da Lei nº 6.763/75 não impõe uma penalidade específica e sim o agravamento das infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos arts. 54 e 55 da citada lei.

Assim, não pode prosperar o pleito da Impugnante pelo cancelamento da multa isolada e manutenção da sua majoração, por serem estas partes indissociáveis no caso da reincidência.

Do efeito confiscatório das multas aplicadas nestes Autos

Conforme já demonstrado anteriormente, as multas foram calculadas sistematicamente em consonância com as determinações legais. Portanto, não procede a argumentação de flagrante afronta ao princípio constitucional do não confisco, não havendo também que se falar em violação dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação nos moldes e valores previstos, já que ela possui caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na APELAÇÃO CÍVEL 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. (GRIFOU-SE)

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

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTOS 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 - APÉLANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Por fim, é imperioso afirmar que a aplicação das penalidades foi efetivada na 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 Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos, RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Guilherme Henrique Baeta da Costa e Marco Túlio da Silva.

Sala das Sessões, 23 de abril de 2014.

Antônio César Ribeiro
Presidente / Revisor

Eduardo de Souza Assis
Relator

ML/D