

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.437/14/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000195312-39  
Impugnação: 40.010135811-98 (Coob.)  
Impugnante: Welber Avancini - ME (Coob.)  
IE: 001037211.00-96  
Autuado: CIL Dist. Alimentos Individuais Ltda.  
CNPJ: 06.226921/0001-53  
Proc. S. Passivo: Filipe Regne Mamede/Outro(s)  
Origem: DFT/Belo Horizonte

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – DESTINATÁRIO – CORRETA A ELEIÇÃO.** Correta a manutenção do Coobrigado (destinatário das mercadorias) no polo passivo da obrigação da tributária, nos termos do art. 22, § 18 da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – PROTOCOLO/CONVÊNIO – PRODUTOS ALIMENTÍCIOS.** Constatada a falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST devido pela Autuada, estabelecida no Estado de São Paulo, que, nos termos do Protocolo ICMS nº 28/09, está obrigada a reter e recolher o tributo na saída de mercadorias para contribuintes deste Estado, na condição de substituta tributária. Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, incisos I e II da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL – FALTA DE INDICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST.** Constatou-se que o Contribuinte substituto tributário deixou de consignar em documento fiscal a base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária. Entretanto, em virtude da vigência da norma ser posterior aos fatos geradores do imposto, exclui-se a multa isolada, exigida com base no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST devido pela Autuada, estabelecida no Estado de São Paulo, que, nos termos do Protocolo ICMS nº 28/09, está obrigada a reter e recolher o ICMS/ST na saída de mercadorias para contribuintes do Estado de Minas Gerais, na condição de substituta tributária.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro, capitulada no art. 56, inciso II, c/c o disposto nos incisos I e II do § 2º do mesmo dispositivo da Lei nº 6.763/75, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da mesma lei.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformado, o Coobrigado apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 43/55, contra a qual o Fisco manifesta-se às fls. 69/72.

### **DECISÃO**

Como relatado, a autuação versa sobre a falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST devido pela Autuada, estabelecida no Estado de São Paulo, que, nos termos do Protocolo ICMS nº 28/09, está obrigada a reter e recolher o tributo na saída de mercadorias para contribuintes do Estado de Minas Gerais, na condição de substituta tributária.

Nos termos do art. 22, §§ 18, 19 e 20 da Lei nº 6.763/75 c/c arts. 12 e 15, Parte I do Anexo XV do RICMS/02, é devido o recolhimento pela Autuada e/ou Coobrigado.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro, capitulada no art. 56, inciso II, c/c o disposto nos incisos I e II do § 2º do mesmo dispositivo da Lei nº 6.763/75, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da mesma lei.

As referidas infrações estão relacionadas com operações interestaduais de venda de mercadorias (produtos alimentícios elencados no item 43 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02), a destinatário mineiro, realizadas pela Autuada, estabelecida no Estado de São Paulo, na condição de contribuinte substituto, mediante a emissão das Notas Fiscais Eletrônicas nº 002.196, 002.315, 002.588, 002.797, 002.812, 002.925, 003.557, 004.428, 004.445, 004.965, 005.032, 005.190, 005.339, 005.709, 005.760, 006.179, 006.690, 006.771, 007.138, 007.305, 007.306, 007.806, 008.095 e 008.927.

A Lei Complementar nº 87/96 autoriza os Estados e o Distrito Federal a atribuírem ao sujeito passivo da obrigação tributária a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, nos seguintes termos:

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.

(...)

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Lei Estadual mineira nº 6.763/75, observando as condições estabelecidas na lei complementar, assim dispõe sobre a sistemática da substituição tributária:

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;

Regulamentando o disposto na Lei nº 6.763/75, o art. 12 do Anexo XV do RICMS/02 dispõe sobre quem serão os sujeitos passivos por substituição, *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 □ deste Anexo.

Verifica-se que a legislação é clara em atribuir a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido por substituição tributária ao estabelecimento alienante ou remetente das mercadorias, especificamente nos casos em que tenha sido celebrado protocolo ou convênio.

A previsão de aplicação da substituição tributária no caso em comento decorre da celebração do Protocolo ICMS nº 28/09, com as mercadorias relacionadas em seu Anexo Único, e que constam dos documentos fiscais acima enumerados, fls. 12/35, entre São Paulo e Minas Gerais, onde está estabelecida a empresa Autuada, contribuinte substituto, na forma do art. 12 do Anexo XV do RICMS/02.

Foi arrolado no polo passivo da obrigação tributária o Contribuinte mineiro destinatário das mercadorias constantes das notas fiscais objeto da autuação, por ser o responsável pelo recolhimento do ICMS devido a este Estado, nas operações realizadas sem a retenção do imposto quando esta for atribuída ao remetente.

O Coobrigado, ora Impugnante, argui a sua ilegitimidade de ser elevado ao polo passivo da obrigação tributária por entender que a responsabilidade pelo pagamento do ICMS/ST é do estabelecimento paulista remetente das mercadorias, uma vez atribuída esta condição no Protocolo ICMS nº 28/09 e no art. 14 do RICMS/02.

No entanto, de acordo com o que dispõe a legislação sobre a sistemática da substituição tributária, o entendimento do Impugnante não se mostra correto, como se verá a seguir.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os §§ 18 e 19 do art. 22 da Lei nº 6.763/75, assim dispõem sobre a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido nas operações em que o alienante das mercadorias não o retém ou pratica a retenção a menor:

§ 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.

A reboque do instituído pela Lei nº 6.763/75, o art. 15 do Anexo XV do RICMS/02 estabelece:

Art. 15. O estabelecimento destinatário de mercadoria relacionada na  deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

Observa-se na legislação analisada, que a responsabilidade é do alienante/remetente e que, em caso de descumprimento, responde pelo recolhimento do imposto, solidariamente, o adquirente/destinatário.

Neste caso, agiu corretamente o Fisco ao trazer, no polo passivo da obrigação tributária, o Impugnante, na condição de Coobrigado, e a empresa paulista, remetente das mercadorias, como Autuada.

Há de se ressaltar, que inobstante o Auto de Infração não trazer a descrição de Autuado e Coobrigado, a referida denominação trata da sujeição passiva – gênero – que pode ser composta de contribuintes, contribuintes e responsáveis ou apenas de responsáveis, não havendo entre as pessoas, arroladas como autuado ou coobrigado, qualquer hierarquia ou benefício de ordem.

Neste sentido, todos os figurantes do polo passivo respondem solidariamente pela obrigação tributária, sendo, tecnicamente, todos coobrigados, ou seja, assumem a obrigação conjuntamente, pois a solidariedade não comporta benefício de ordem, nos termos estabelecidos no art. 124, parágrafo único do Código Tributário Nacional (CTN), *in verbis*:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Sobre a acusação fiscal de falta de retenção e de recolhimento do ICMS/ST, foi cobrada ainda, a multa isolada prevista no inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, *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:

(...)

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 01/01/12.

Nesse sentido, considerando-se que as infrações foram cometidas pelo Sujeito Passivo no período de 01/01/10 a 31/05/11, e considerando-se a inteligência dos arts. 106 e 144 do CTN, abaixo transcritos, exclui-se 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.

(...)

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”.

No mesmo compasso, "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).

E ainda, "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.

Correta, portanto, a aplicação da penalidade 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 Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Com relação ao pedido de cancelamento ou redução das penalidades, nos termos do art. 53, § 3º da Lei nº 6.763/75, o benefício não pode ser aplicado ao caso presente, uma vez elidida a cobrança da multa por descumprimento da obrigação acessória, nos moldes anteriormente explicitados, e, ainda que restasse a imputação de tal penalidade, já que a infração resultou em falta de pagamento do imposto, conforme abaixo se depreende:

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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



**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

(Grifou-se).

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir a multa isolada do art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, em virtude da vigência da norma ser posterior aos fatos geradores do imposto. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Guilherme Henrique Baeta da Costa (Revisor) e Carlos Alberto Moreira Alves.

**Sala das Sessões, 16 de julho de 2014.**

**Fernando Luiz Saldanha  
Presidente**

**Eduardo de Souza Assis  
Relator**

CC/MG