

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.569/14/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000224314-44
Impugnação: 40.010136707-86
Impugnante: Arcelormittal Brasil S.A.
IE: 062094007.20-59
Proc. S. Passivo: Daniel Vilas Boas/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

EMENTA

ALÍQUOTA DE ICMS - APLICAÇÃO INCORRETA - OPERAÇÃO INTERNA. Constatado o recolhimento a menor do ICMS em razão de aplicação incorreta da alíquota de 12% (doze por cento) e não a de 18% (dezoito por cento), em operações internas de saídas de mercadorias, em detrimento da previsão legal disposta no art. 42, inciso I, alínea “e” do RICMS/02, não sendo a Autuada equiparada, por intermédio de regime especial, a estabelecimento industrial. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI, § 4º da citada lei, c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02, majorada pela reincidência, conforme art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75. **Infração caracterizada.**
Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/08/09 a 28/02/14, em decorrência da aplicação incorreta da alíquota interna do imposto nas operações de saídas internas de mercadorias, contrariando o disposto no art. 42, inciso I, alínea “e” do RICMS/02, uma vez que o estabelecimento da Autuada não é equiparado a estabelecimento industrial por meio de regime especial.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada, prevista no art. 54, inciso VI, § 4º da citada lei, c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02. A multa isolada foi majorada em razão da reincidência, 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. 127/140, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 190/205.

DECISÃO

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/08/09 a 28/02/14, em decorrência da aplicação incorreta da alíquota interna do imposto nas operações de saídas internas de mercadorias, contrariando o disposto no

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

art. 42, inciso I, alínea “e” do RICMS/02, uma vez que o estabelecimento da Autuada não é equiparado a estabelecimento industrial por meio de regime especial.

Inicialmente, cumpre destacar que o Auto de Infração foi lavrado com observância a todos os requisitos pertinentes ao lançamento, disciplinados nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto Estadual nº 44.747/08, c/c com os arts. 142 e 144 do Código Tributário Nacional (CTN).

A Autuada alega nulidade do Auto de Infração, entretanto, a nulidade arguida refere-se às operações praticadas por centro de distribuição, e se confunde com a matéria meritória e será analisada a seguir.

A alíquota de ICMS de 12% (doze por cento), prevista para as operações e prestações internas com “ferros, aços e materiais de construção relacionados na Parte 6 do Anexo XII do RICMS/02” aplica-se, em regra, às operações promovidas por estabelecimento industrial situado neste Estado e, por extensão, às operações praticadas por centro de distribuição em relação às mercadorias produzidas pelo estabelecimento industrial mineiro de mesma titularidade, *ex vi* do art. 42, inciso I, alínea “b”, subalínea “b.12” e § 27 do citado regulamento:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

b) 12 % (doze por cento), na prestação de serviço de transporte aéreo e nas operações com as seguintes mercadorias:

(...)

b.12) ferros, aços e materiais de construção relacionados na parte 6 do Anexo XII, em operações promovidas por estabelecimento industrial;

(...)

§ 27. O disposto na subalínea “b.12” do inciso I do caput deste artigo aplica-se às operações praticadas pelo centro de distribuição com mercadorias produzidas pelo estabelecimento industrial mineiro de mesma titularidade.

(grifou-se).

Nos termos do art. 222, inciso XIV do RICMS/02, a saber, encontram-se as condições para enquadramento dos estabelecimentos como centros de distribuição:

Art. 222. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

(...)

XIV - considera-se **centro de distribuição**:

a) exclusivo, o estabelecimento que opere exclusivamente na condição de distribuidor dos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

produtos recebidos em transferência de estabelecimento industrial de mesma titularidade;

b) não-exclusivo, o estabelecimento que opere somente como distribuidor das mercadorias recebidas, **cumulativamente**, de estabelecimento:

b.1) industrial ou de outro centro de distribuição a este vinculado, de mesma titularidade, situados neste Estado, observado o percentual mínimo em relação ao total de mercadorias recebidas no período, a ser definido em **Regime Especial** concedido pelo diretor da Superintendência de Tributação;

b.2) de mesma titularidade ou de estabelecimento de empresa controlada, ainda que situado em outra unidade da Federação. (grifou-se)

A interpretação desse diploma legal sugere que para os efeitos de aplicação da referida alíquota e demais disposições da legislação tributária mineira, a figura do “centro de distribuição” foi definida sob dois enfoques:

- centro de distribuição exclusivo, como aquele que atue exclusivamente como distribuidor dos produtos recebidos em transferência de estabelecimento industrial de mesma titularidade e,

- centro de distribuição não exclusivo como o que opere somente como distribuidor das mercadorias recebidas, cumulativamente, de estabelecimento industrial ou de outro centro de distribuição a este vinculado, de mesma titularidade, situados neste Estado (observado o percentual mínimo em relação ao total de mercadorias recebidas no período, a ser definido em regime especial concedido pelo diretor da SUTRI), ou de estabelecimento de mesma titularidade ou de empresa controlada, ainda que situado em outra Unidade da Federação.

Cumpr, de início, ressaltar que o estabelecimento autuado tem como atividade econômica o “Comércio atacadista especializado de materiais de construção não especificados anteriormente”, CNAE – Fiscal nº 46.79.6-04.

A Contribuinte atacadista, para promover a saída de mercadorias nas operações e prestações internas com “ferros, aços e materiais de construção relacionados na Parte 6 do Anexo XII do RICMS/02” utilizando a alíquota de ICMS de 12% (doze por cento), deverá ser enquadrada como centro de distribuição.

Nessa esteira, conforme a inteligência dos arts. 42, § 27º c/c 222, inciso XIV do RICS/02, a Impugnante não pode ser considerada centro de distribuição, nem exclusivo nem tampouco não exclusivo.

A Autuada não é centro de distribuição exclusivo porque não opera exclusivamente na condição de distribuidor dos produtos recebidos em transferência do estabelecimento industrial de mesma titularidade.

Ou seja, diferentemente do que alegou, boa parte das mercadorias comercializadas pela Autuada não são recebidas em transferência de estabelecimentos industriais da mesma titularidade. A planilha trazida aos autos pela própria Impugnante às fls. 170 e seguintes demonstram essa contradição. A propósito, a mídia eletrônica

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

presente à fl. 187 não contém arquivo algum, o que, entretanto, não prejudicou a análise fiscal da impugnação.

Isso posto, se o estabelecimento atacadista em questão não comercializa com exclusividade mercadorias recebidas em transferência dos estabelecimentos industriais de mesma titularidade, não se enquadra na condição de centro de distribuição exclusivo para fins de utilização da alíquota interna de 12% (doze por cento). Assim, não está amparado pela regra estabelecida na subalínea “b.12” da alínea “b” do inciso I do art. 42, c/c a alínea “a” do inciso XIV do art. 222, ambos do RICMS/02.

Também deve ser afastada a possibilidade de ser enquadrado como centro de distribuição não exclusivo, pois não cumpre a condição de operar somente como distribuidor das mercadorias recebidas de estabelecimento industrial, observado o percentual mínimo em relação ao total de mercadorias recebidas no período, a ser definido em regime especial concedido pelo diretor da Superintendência de Tributação.

Vale lembrar que a Impugnante não possui regime especial que autorize o enquadramento do estabelecimento em estudo como centro de distribuição não exclusivo.

Considerando, por outro lado, que algumas mercadorias adquiridas são oriundas de transferências de indústrias de sua titularidade, ao afirmar que o estabelecimento atacadista autuado deve ser considerado um prolongamento da indústria, mais uma vez a empresa está incorrendo em um grande equívoco.

A Impugnante infere que os vários estabelecimentos autônomos e independentes que fazem parte do conglomerado, hoje, denominado Arcelormittal do Brasil S.A, na verdade, constituem um ente único cuja principal atividade é a indústria, ferindo o princípio da autonomia dos estabelecimentos.

Os arts. 58 e seguintes do regulamento do ICMS são de clareza meridiana ao determinarem que cada estabelecimento é autônomo, e a única alternativa para a consideração em conjunto das várias unidades de um conglomerado de estabelecimentos restringe-se à garantia do crédito tributário.

O RICMS/02 estabelece:

Art. 58. Considera-se estabelecimento o local, privado ou público, com ou sem edificação, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades, em caráter temporário ou permanente, e:

I - o local, ainda que pertencente a terceiro, onde a mercadoria objeto da atividade do contribuinte é armazenada ou depositada;

II - o local, ainda que pertencente a terceiro, que receba, em operação interestadual, mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente do adquirente;

III - o depósito fechado, assim considerado o lugar onde o contribuinte promova, com

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

exclusividade, o armazenamento de suas mercadorias;

IV - o local onde se realize o fornecimento de alimentação, bebida ou outra mercadoria, por contribuinte que explore tal atividade;

V - o local onde houver sido ajustado o serviço de transporte que deva ser prestado em outro local, inclusive o próprio veículo transportador.

§ 1º Na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou encontrada a mercadoria, ou o local onde tenha sido prestado o serviço ou constatada a sua prestação.

§ 2º O domicílio indicado pelo sujeito passivo poderá ser recusado quando impossibilitar ou dificultar a arrecadação ou a fiscalização do imposto.

Art. 59. Considera-se autônomo:

I - cada estabelecimento do mesmo titular situado em área diversa;

II - o veículo utilizado pelo contribuinte no comércio ambulante, ressalvado o disposto no parágrafo único deste artigo, ou na captura de peixe;

III - a área, em Minas Gerais, de imóvel rural que se estenda a outro Estado.

Parágrafo único. Quando o comércio ambulante for exercido em conexão com estabelecimento fixo do contribuinte, o veículo transportador será considerado dependência desse estabelecimento, e as obrigações tributárias que a legislação atribuir ao veículo transportador serão de responsabilidade do respectivo estabelecimento.

Art. 60. Todos os estabelecimentos do mesmo titular são considerados em conjunto, para o efeito de garantia do crédito tributário e acréscimos legais.

No que se referem às operações anteriores a 27/03/12, alega a Impugnante que estariam abrangidas pelo benefício da alíquota reduzida e cita o art. 106, inciso II, "b" do CTN, que estipula casos de retroatividade de lei mais benigna aos contribuintes e responsáveis. Complementa argumentando que é indene de dúvidas que o ICMS devido fora pago no regime de recolhimento que julgava legal à luz de sua natureza comercial, devendo, portanto, a regra estabelecida no Decreto nº 45.946, de 02 de abril de 2012 retroagir aos fatos geradores anteriores a 27/03/12.

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

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

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; (grifou-se).

Entretanto, não lhe assiste razão.

No caso em tela, não há que se invocar o princípio da retroatividade benigna. Atente-se para o fato de que as três alíneas do transcrito art. 106, inciso II, tratam exclusivamente de infrações e suas respectivas punições, ou seja, que se operam no campo do direito tributário penal.

É que as normas tributárias não só impõem obrigações sobre os sujeitos passivos, bem como definem como infrações pelo descumprimento de tais deveres e fixam as consequentes penalidades.

Nesse entendimento, caso uma lei nova, à guisa de exemplo, venha a fixar uma alíquota de tributo menor do que aquela anteriormente determinada, não há que se falar de efeito retroativo. O tributo, que não significa sanção de ato ilícito, será, sempre, devido de acordo com a lei vigente a época do seu fato gerador.

A Impugnante afirma ser estabelecimento industrial e, inclusive, apura e recolhe o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) devido. Cita o art. 4º da Lei nº 4.502/64, dispondo que estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações consideradas industrialização, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isenta, equiparando-se a estabelecimento produtor “as filiais e demais estabelecimentos que exercem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Ou seja, a Autuada se pauta como verdadeira contribuinte do imposto federal, por imposição de norma cogente.

A Impugnante alega, também, em sua defesa que realiza suas operações de venda de mercadorias sob o abrigo do art. 42, § 27º do RICMS/02; ou seja, que seria um centro de distribuição. Todavia, em suas alegações, afirma que caso não seja aceita sua tese, que ela seja, então, considerada industrial por força da legislação federal do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Para fins elucidativos, reproduz-se o art. 4º, inciso II da Lei nº 4.502/64, a saber:

Art. 4º Equiparam-se a estabelecimento produtor, para todos os efeitos desta Lei:

(...)

II - as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento do mesmo contribuinte;

Outra situação de equiparação a industrial envolvendo estabelecimento filial é o previsto no art. 9º, inciso III do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados RIPI/10, que assim prescreve:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 9º - (...)

(...)

III - as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento da mesma firma, salvo se aqueles operarem exclusivamente na venda a varejo e não estiverem enquadrados na hipótese do inciso II;

Em função das atividades desenvolvidas, a legislação do IPI, visando à cobrança e administração do citado imposto especificamente, equipara algumas unidades a estabelecimentos industriais, mesmo nos casos em que não ocorram, diretamente, operações de industrialização.

O RICMS/02, especificamente, traz uma previsão expressa no seu art. 222, XIII, acerca de equiparação a estabelecimento industrial fabricante para os efeitos de aplicação dos dispositivos que tratam de alíquota reduzida:

Art. 222. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:
(...)

XIII - **equiparam-se ao estabelecimento industrial fabricante ou ao estabelecimento industrial abatedor de animais, para os efeitos de aplicação dos dispositivos que tratam de fixação de alíquota reduzida, crédito presumido ou redução de base de cálculo, o centro de distribuição exclusivo ou o estabelecimento industrial pertencentes ao mesmo contribuinte, na saída interna subsequente da mercadoria de sua fabricação ou de outra dela resultante, desde que destinada a contribuinte do imposto, e observadas as condições estabelecidas em regime especial concedido pelo diretor da Superintendência de Tributação;** (grifou-se)

A Impugnante sustenta, ainda, que ao se utilizar a prefiguração do “industrial” para definir a alíquota de saída de certos produtos, não é lícito ao Estado restringir quais contribuintes podem ser considerados como tal, sob pena de invasão de competência da União.

A competência da União para instituir tributos está determinada no art. 153 da CF/88, notadamente o imposto sobre produtos industrializados em seu inciso IV. Veja-se:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV - produtos industrializados;

(...)

Encontra-se assentado o entendimento de que o legislador da União, ao fazer uso dessa competência, criou ao redor da materialidade “produtos

industrializados” três faixas de incidência: a) a que recai sobre a importação de produtos industrializados; b) a que grava a industrialização de produtos; e c) a que onera a arrematação de produtos industrializados levados a leilão em face do seu abandono ou empreendimento.

O Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (Decreto nº 7.212, de 15/06/10) define o que caracteriza industrialização nos termos do art. 4º:

Art. 4º **Caracteriza industrialização** qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como:

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados. (grifou-se)

Importante frisar que o Regulamento do ICMS reproduziu o regulamento do IPI no que concerne ao conceito de industrialização, e não poderia ser diferente, pois quem tem competência para dizer o que se considera industrialização é a União Federal.

Com efeito, diz o RICMS/02 em seu art. 222, inciso II, *in verbis*:

Art. 222. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

(...)

II - industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo, observado

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

o disposto nos §§ 1º a 3º deste artigo, tais como:

a) a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe em obtenção de espécie nova (transformação);

b) a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

c) a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e da qual resulte um novo produto ou unidade autônoma (montagem);

d) a que importe em alterar a apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte de mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);

e) a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou acondicionamento);

No que tange à definição de estabelecimento industrial, o art. 8º do RIPI/10 preceitua:

Art. 8º **Estabelecimento industrial** é o que executa qualquer das operações referidas no art. 4º, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento. (grifou-se)

Destarte, os conceitos de industrialização e estabelecimento industrial são definidos pelo regulamento do IPI e, na verdade reproduzidos pelo regulamento do ICMS de Minas Gerais, não existindo alteração de conceito ou, até mesmo de alcance.

No entanto, no que é afeto à sujeição passiva da obrigação principal, mais especificamente a figura do Contribuinte, que vai ser determinado pela lei instituidora de cada imposto, existem peculiaridades que vão distinguir a relação pessoal e direta com a situação que constituam os respectivos fatos geradores.

Dessa feita, os arts. 14 e 15 da Lei nº 6.763/75 e o RICMS/02, em seu art. 55, determinam quem são os contribuintes do ICMS.

Lei nº 6.763/75:

Art. 14. Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço, descrita como fato gerador do imposto.

§ 1º A condição de contribuinte independe de estar a pessoa constituída ou registrada, bastando que pratique com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial a operação ou a prestação definidas como fato gerador do imposto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 15. Incluem-se entre os contribuintes do imposto:

I - o importador, o arrematante ou adquirente, o produtor, o extrator, o industrial e o comerciante;

RICMS/02:

Art. 55. Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço descrita como fato gerador do imposto.

(...)

§ 4º Incluem-se entre os contribuintes do imposto:

I - o comerciante, o **industrial**, o produtor rural e o extrator de substância mineral, fósfil ou de produto vegetal; (grifou-se)

A figura do estabelecimento equiparado a industrial, por força de norma cogente, é considerada contribuinte sob o enfoque exclusivo da legislação tributária do IPI e, por conseguinte, se sujeita às obrigações principal e acessória.

Tal equiparação, na legislação tributária do ICMS em Minas Gerais, somente é possível quando cumprida as formalidades previstas no art. 222, inciso XIII, do RICMS/02, pois somente o industrial, no caso em tela, poderá ter benefício da fixação de alíquota reduzida, crédito presumido ou redução de base de cálculo, independentemente de condições a serem atendidas.

Assim sendo, não pode prosperar o argumento de invasão de competência tributária por parte do Estado de Minas Gerais.

Quanto à aplicação conjunta da multa de revalidação e multa isolada, tais multas foram exigidas na forma da legislação tributária estadual, sendo cobradas conforme a natureza da infração cometida.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 54, inciso VI da citada lei, c/c o art. 215, inciso VI, alínea "F" do RICMS/02 foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória, qual seja, a falta de indicação de requisito exigido em regulamento ou com indicações incorretas.

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 se 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).

"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.

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 transcreve-se a seguir:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, 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 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 disso, não se vislumbra a ocorrência do *bis in idem* apontado pela Defesa em relação às penalidades exigidas pela Fiscalização.

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 Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto 44.747/08.

Também, não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos determinados pela Lei nº 6.763/75 e o Auto de Infração lavrado em estrito cumprimento das normas tributárias mineiras, às quais se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento.

É digno de registro que a Constituição Federal de 1988, no art. 150, inciso IV, ao dispor sobre efeito confiscatório, restringiu-se a tributos, não abordando as penalidades, *in verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - utilizar **tributo** com efeito de confisco;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O constituinte originário estabeleceu que o tributo não pode ser utilizado com efeito confiscatório.

Com relação à majoração da multa isolada aplicada, cumpre trazer a baila o conceito legal de reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75:

Art. 53. (...)

§ 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 irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior. (grifou-se)

§ 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 subsequentes.

A reincidência decorre da prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, nos termos do dispositivo legal supracitado.

Analisando os documentos comprobatórios da reincidência acostados aos autos pela Fiscalização às fls. 113/118, constata-se que as autuações que fundamentaram a citada majoração são as seguintes:

- PTA nº 01.000165295-60 – fls. 114/115 – parcelado em 31/08/10;
- PTA nº 01.000170617-40 – fls. 116/117 – publicada decisão irrecorrível em 30/12/11.

Assim, foi exigida a majoração de 50% (cinquenta por cento) em relação aos fatos ocorridos a partir de 01/09/10, com base na primeira reincidência, e a partir de 01/01/12, exigiu-se a majoração de 100% (cem por cento), decorrente da segunda infração, em consonância com a legislação retrotranscrita.

Restando caracterizadas as infringências à legislação tributária estadual, uma vez que a Autuada emitiu documentos fiscais com indicação incorreta quanto à alíquota e quanto ao destaque do imposto devido, correto se afigura o Auto de Infração em questão.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

signatário, os Conselheiros Alexandre Périssé de Abreu (Revisor), Eduardo de Souza Assis e Guilherme Henrique Baeta da Costa.

Sala das Sessões, 25 de novembro de 2014.

**Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente / Relator**

MI/T

CC/MIG