

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.242/16/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000402137-39
Impugnação: 40.010139711-74 (Coob.)
Impugnante: Vigor Alimentos S.A (Coob.)
IE: 002327974.09-16
Autuada: S/A Fábrica de Produtos Alimentícios Vigor
IE: 620011186.23-61
Proc. S. Passivo: Fábio Augusto Chilo/Outro(s)
Origem: DF/Uberaba

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO. Constatada a retenção a menor e, conseqüentemente, o recolhimento a menor de ICMS/ST, devido pela Autuada, estabelecida em São Paulo, que por força do Protocolo ICMS nº 28/09 e regime especial concedido pelo estado de Minas Gerais está obrigada a reter e recolher o ICMS/ST na saída de mercadorias relacionadas no item 43 (Produtos Alimentícios, na redação vigente à época dos fatos geradores) para contribuintes deste estado, na condição de substituta tributária, nos termos do art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, esta última exigida em todo o período autuado em razão da retroação benéfica prevista no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO. Constatada a falta de retenção e, conseqüentemente, a falta de recolhimento, devido pela Autuada, estabelecida em São Paulo, que por força do Protocolo ICMS nº 28/09 e regime especial concedido pelo estado de Minas Gerais está obrigada a reter e recolher o ICMS/ST na saída de mercadorias relacionadas no item 43 (Produtos Alimentícios, na redação vigente à época dos fatos geradores) para contribuintes deste estado, na condição de substituta tributária, nos termos do art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75. Entretanto deve-se excluir a Multa isolada relativa ao período anterior a 01/01/12.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Versa o presente lançamento acerca das seguintes constatações fiscais, no período de 01/01/11 a 31/12/14:

1) retenção a menor e, conseqüentemente, recolhimento a menor de ICMS/ST, devido pela Autuada.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II, combinado com o § 2º, inciso I e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75.

2) falta de retenção e, conseqüentemente, falta de recolhimento de ICMS/ST, devido pela Autuada.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II, combinado com o § 2º, inciso I e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75.

A Impugnante, estabelecida em São Paulo, por força do Protocolo ICMS nº 28/09 e de regime especial concedido pelo estado de Minas Gerais, está obrigada a reter e recolher o ICMS/ST na saída de mercadorias relacionadas no item 43 (produtos alimentícios, na redação à época dos fatos geradores) para contribuintes deste estado, na condição de substituta tributária, nos termos do art. 12 da Parte I do Anexo XV, do RICMS/02.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 17/36 e acosta documentos de fls. 37/124 dos autos. Requer, ao final, a procedência da impugnação.

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 131/140, refuta as alegações da Defesa. Requer, portanto, a procedência do lançamento.

Da Instrução Processual

A Assessoria do CC/MG determina a realização da diligência de fls. 146/147, que resulta na manifestação da Fiscalização às fls. 148/149 e juntada de documentos de fls. 150/157.

Reaberta vista, a Impugnante comparece às fls. 161/162 e reitera todos os argumentos apresentados anteriormente.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 165/166 e requer, novamente, a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 172/186, opina, em preliminar, pela rejeição da arguição de nulidade do lançamento e pelo indeferimento da prova pericial requerida. No mérito pela procedência parcial do lançamento para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75 aplicada em período anterior a 01/01/12.

DECISÃO

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

Da Preliminar

Da arguição de nulidade do Auto de Infração

Inicialmente a Impugnante discorre sobre a importância do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), cujos procedimentos para lavratura, no âmbito do estado de Minas Gerais, estão estabelecidos nos arts. 69 e seguintes do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA – Decreto nº 44.747/08).

Entende que o AIAF, no caso em questão, está eivado de séria nulidade, pois sua intimação ocorreu diretamente por via postal, quando, de acordo com os arts. 75 e 76 do RPTA, deve ser realizada na pessoa do representante legal da empresa, de modo que somente na recusa deste será procedida a intimação via postal ou publicação no diário oficial.

Observa que no AIAF inexistente qualquer menção à eventual recusa por parte da Impugnante no recebimento do documento.

Porém não assiste razão à Impugnante. O art. 75 do RPTA, na verdade, estabelece os procedimentos a serem adotados no caso da intimação pessoal, como pode-se verificar abaixo:

Art. 75. Na lavratura de Auto de Início de Ação Fiscal, Auto de Apreensão e Depósito, Auto de Retenção de Mercadorias ou Auto de Lacreção de Bens e Documentos, em se tratando de intimação pessoal, será colhida a assinatura do sujeito passivo, seu representante legal, mandatário, preposto, ou contabilista autorizado a manter a guarda dos livros e documentos fiscais. (Grifou-se)

A modalidade de intimação (pessoal, via postal, ou publicação) é definida a critério da Fazenda Pública Estadual, não havendo nenhuma ordem a ser seguida, como verifica-se no art. 10 do RPTA abaixo transcrito:

Art. 10. As intimações do interessado dos atos do PTA devem informar a sua finalidade e serão realizadas, a critério da Fazenda Pública Estadual, pessoalmente, por via postal com aviso de recebimento ou por meio de publicação no órgão oficial dos Poderes do Estado ou no Diário Eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda. (Grifou-se)

Da Diligência Solicitada

A Autuada requer a realização de diligência para que sejam corrigidos os cálculos relativos ao crédito tributário e formula quesitos (fl. 35).

A produção de diligências no curso do processo tributário trata-se de providência que deve ser adotada quando surgirem dúvidas a respeito dos fatos, dados ou documentos constantes dos autos em *prol* da busca pela verdade real.

Assim determina o art. 157 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 157. Não estando os autos devidamente instruídos, determinar-se-ão as medidas convenientes, convertendo-se o julgamento em diligência ou proferindo-se despacho interlocutório.

Entretanto, a diligência solicitada, que na realidade é um pedido de produção prova pericial, não é necessária, uma vez que os cálculos estão claramente demonstrados nas planilhas anexadas pela Fiscalização aos Autos (DVD-R, fl. 13).

Portanto, indefere-se a prova pericial solicitada, com fundamento no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do RPTA:

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.

Assim, rejeitam-se as prefaciais arguidas.

Do Mérito

Inicialmente cumpre esclarecer que a Impugnante, estabelecida em São Paulo, por força do Protocolo ICMS nº 28/09 e de regime especial concedido pelo estado de Minas Gerais, está obrigada a reter e recolher o ICMS/ST na saída de mercadorias relacionadas no item 43 (produtos alimentícios, na redação à época dos fatos geradores) para contribuintes deste estado, na condição de substituta tributária, nos termos do art. 12 da Parte I do Anexo XV, do RICMS/02.

O presente lançamento versa acerca das seguintes constatações fiscais, no período de 01/01/11 a 30/04/14:

1) retenção a menor e, conseqüentemente, recolhimento a menor de ICMS/ST, devido pela Autuada.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II, combinado com o § 2º, inciso I e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75.

2) falta de retenção e, conseqüentemente, falta de recolhimento de ICMS/ST, devido pela Autuada.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II, combinado com o § 2º, inciso I e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante informa que o Anexo Único do Protocolo ICMS nº 28/09 relaciona as mercadorias que, nas operações interestaduais destinadas ao estado de Minas Gerais, estarão sujeitas à substituição tributária.

Acrescenta que naquele Anexo estão relacionadas apenas mercadorias acondicionadas em embalagens com peso até 1kg (um quilograma).

Esclarece que, no caso em questão, as mercadorias por ela comercializadas com os estabelecimentos situados em Minas Gerais estão acondicionadas em embalagens com peso superior a 1 kg (um quilograma), razão pela qual não se sujeitam ao ICMS/ST.

Sustenta que, caso essas mercadorias estejam sujeitas ao ICMS/ST, a legislação mineira confere a sujeição passiva ao adquirente da mercadoria.

Aduz, ainda, que na hipótese de falta ou insuficiência de recolhimento do imposto sujeito à substituição tributária por parte do remetente, tem-se a figura da responsabilidade “solidária” que determina ao adquirente da mercadoria a sujeição passiva. Sendo assim, cabe ao adquirente mineiro a responsabilidade pelo recolhimento do imposto.

Contudo os argumentos trazidos pela Impugnante nesse item não devem prosperar.

Importa frisar que as mercadorias acondicionadas em embalagens com peso superior a 1 kg (um quilograma), objeto desta autuação, estão relacionadas no subitem 43.2 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

A condição de substituto pela retenção e recolhimento do ICMS/ST em relação às operações subsequentes com as mercadorias listadas no subitem 43.2 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 foi atribuída à Impugnante por meio do Regime Especial PTA nº 45.000002619-21 (antigo 16.000179769-75), concedido pelo estado de Minas Gerais na forma do art. 2º do RICMS/02, *in verbis*:

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

“Art. 2º A substituição tributária, além das hipóteses previstas neste Anexo, poderá ser atribuída a outro contribuinte ou a categoria de contribuintes, inclusive entidade representativa de produtores rurais, mediante regime especial definido neste Regulamento ou concedido pelo diretor da Superintendência de Tributação.”

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, na hipótese de contribuinte situado em outra unidade da Federação.

§ 2º Na hipótese de pedido de regime especial realizado por contribuinte situado em outra unidade da Federação para atribuir-lhe, nas remessas das mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, a responsabilidade, na condição de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sujeito passivo por substituição, o titular da Diretoria de Gestão de Projetos da Superintendência de Fiscalização poderá autorizar, provisoriamente, até a decisão do pedido, a retenção e recolhimento do imposto pelo interessado.” (Grifou-se)

A autorização provisória (fls. 150), a redação original, as prorrogações, as convalidações (fls. 152/157) e a redação atual do regime especial (fls. 141/142) estão anexas aos autos.

Verifica-se que por força de disposição do Convênio ICMS nº 81/93, que trata de normas gerais para a substituição tributária nas operações interestaduais, a Autuada está obrigada a consignar a base de cálculo do ICMS/ST na nota fiscal e fazer a retenção (destaque) do imposto devido por substituição tributária, cumprindo, dessa forma, os deveres impostos pela legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria.

Veja-se o disposto nas cláusulas do Convênio ICMS nº 81/93:

Cláusula segunda: Nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente.

(...)

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

Necessário mencionar que no regime da substituição tributária o estabelecimento remetente figura como sujeito passivo direto na relação tributária, embora o fato gerador seja realizado por outro estabelecimento. Esse assunto já foi tratado em decisões deste Conselho, conforme se vê dos excertos do Acórdão nº 17.869/08/2ª:

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

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

NORMA

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TENDO NO ASPECTO PESSOAL "A"

CONSEQÜÊNCIA JURÍDICA TENDO POR SUJEITO PASSIVO "B"

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

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

Portanto, em decorrência da sua condição de sujeito passivo por substituição em relação ao ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais é que a Impugnante se encontra no polo passivo da obrigação tributária.

E, ao contrário do entendimento externado por ela, a previsão da responsabilidade solidária do contribuinte destinatário da mercadoria (substituído) não retira a sua condição de responsável pelo pagamento do imposto ora exigido.

A responsabilidade solidária encontra previsão na norma inserta no art. 124 do Código Tributário Nacional e não comporta benefício de ordem:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei. Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, a Fiscalização poderia exigir o imposto de ambos os contribuintes (substituto e substituído), ou de um deles.

Assim, correta a eleição da Impugnante para o polo passivo da obrigação tributária, haja vista que a lei mineira (art. 22, § 18 da Lei nº 6.763/75) estabeleceu a eles responsabilidade solidária pelo pagamento do ICMS/ST.

Corroboram o entendimento ora externado acerca da responsabilidade solidária dos contribuintes substituto e substituído, várias decisões deste Conselho de Contribuintes e judiciais. Destaca-se a seguinte decisão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais:

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS/ST - RECOLHIMENTO A MENOR - RESPONSABILIDADE DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO - EXECUTADO. MULTA DE REVALIDAÇÃO. JUROS SOBRE A MULTA. HONORÁRIOS. 1- SENDO SOLIDÁRIA A OBRIGAÇÃO ENTRE O SUBSTITUTO E O SUBSTITUÍDO, NA HIPÓTESE DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, O SUBSTITUTO TEM LEGITIMIDADE PARA FIGURAR ISOLADAMENTE TANTO NO AUTO DE INFRAÇÃO, QUANTO NA EXECUÇÃO FISCAL. 2- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, JÁ QUE TEM NATUREZA DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO TANTO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, QUANTO PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO EFETUAR O SEU PAGAMENTO ESPONTÂNEO. 3- UMA VEZ QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO CONSTITUI CRÉDITO TRIBUTÁRIO, TANTO QUANTO O TRIBUTO, SOBRE ELA INCIDEM OS ENCARGOS DE ATUALIZAÇÃO DA DÍVIDA, INCLUINDO OS JUROS DE MORA. 4- VERIFICANDO-SE QUE OS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS FORAM ADEQUADAMENTE FIXADOS NA SENTENÇA, DEVEM SER MANTIDOS. (TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0024.08.084266-9/001, RELATOR(A): DES.(A) MAURÍCIO BARROS, 6ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 01/09/2009, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 06/11/2009 (...))

ALEGA A PRIMEIRA APELANTE, INICIALMENTE, QUE NÃO É A ÚNICA RESPONSÁVEL PELO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO. RAZÃO NÃO LHE ASSISTE, PORQUANTO, CONFORME DISPÕE O ART. 124 DO CTN, POR ELA PRÓPRIA CITADO NO CORPO DAS RAZÕES RECURSAIS, A OBRIGAÇÃO É SOLIDÁRIA ENTRE O SUBSTITUTO E O SUBSTITUÍDO. SENDO ASSIM, O FATO DE HAVER UM CO-RESPONSÁVEL NÃO ISENTA SUA OBRIGAÇÃO, NEM LHE RETIRA A LEGITIMIDADE PARA A AUTUAÇÃO FISCAL, E CONSEQUENTEMENTE PARA A EXECUÇÃO RESPECTIVA. AS JURISPRUDÊNCIAS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CITADAS PELA RECORRENTE SÃO TODAS NESSE SENTIDO, DE NÃO ISENTAR O CONTRIBUINTE DO PAGAMENTO DO TRIBUTO, EM RAZÃO DO NÃO RECOLHIMENTO PELO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO (A FONTE PAGADORA). (GRIFOU-SE).

Entende a Impugnante que o queijo parmesão não está sujeito ao ICMS/ST, pelos mesmos motivos elencados em relação aos produtos com embalagens superior a 1kg (não estar relacionada no Protocolo ICMS nº 28/09).

Argumenta que, caso o entendimento seja diverso, a cobrança realizada não merece prosperar, pois a mercadoria comercializada (queijo parmesão) foi fabricada no estado de Minas Gerais, na filial da Impugnante situada no município de São Gonçalo do Sapucaí, razão pela qual faz *jus* à redução da base de cálculo prevista na alínea “a” do subitem 19.5 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, c/c o item 31 da Parte 6 do mesmo Anexo.

Acrescenta, que além disso, adotou a anulação do crédito prevista no item 19.4 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02. Portanto, considerando este dispositivo, não é cabível a Margem de Valor Agregado - MVA ajustada aplicada pela Fiscalização no cálculo do imposto.

O argumento de que a mercadoria não estaria sujeita à substituição tributária foi esclarecido anteriormente. Como dito, a mercadoria está submetida ao regime de substituição tributária em virtude de regime especial que atribuí à Impugnante a condição de substituta tributária nas operações subsequentes com as mercadorias relacionadas no item 43. 2 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. O queijo parmesão está inserido neste subitem, mais especificamente no subitem 43.2.7.

Em relação à redução da base de cálculo, cumpre salientar que a autuação deste produto contempla operações realizadas entre de julho de 2011 a abril de 2014, conforme “Arquivo 13 - PARMESÃO NCM 04069010”, que faz parte do DVD-R anexado aos autos (fl. 13).

Nesse período, a mercadoria (queijo parmesão – item 31 da Parte 6 do Anexo IV do RICMS/02) teve o benefício da redução da base de cálculo, desde que produzidas no estado de Minas Gerais, sendo opcional, para cálculo do imposto, a adoção do multiplicador de 7% (sete por cento), conforme verifica-se nas transcrições abaixo:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ITEM	HIPÓTESE/CONDIÇÕES	REDUÇÃO DE:	MULTIPLICADOR OPCIONAL PARA CÁLCULO DO IMPOSTO (POR ALÍQUOTA)			EFICÁCIA ATÉ:
			18%	12%	7%	
19	Saída, em operação interna, dos produtos alimentícios: a) relacionados nos itens 6, 7, 10 a 13, 25, 29, exceto na hipótese da alínea "c", 30 a 34, 55 a 58 e 62, desde que produzidos no Estado, e nos itens 1, 4 a 5, 8, 9, 14 a 24, 26 a 28, 35 a 37, 44 a 48, 59 a 61, da Parte 6 deste Anexo:					Indeterminada
Efeitos de 28/12/2013 a 28/09/2015 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 46.388, de 27/12/2013:						
	a) relacionados nos itens 6, 7, 10 a 13, 25, 29, exceto na hipótese da alínea "c", 30 a 34, 55 a 58 e 62, desde que produzidos no Estado, e nos itens 1 a 5, 8, 9, 14 a 24, 26 a 28, 35 a 37, 44 a 48, 59 a 61, da Parte 6 deste Anexo:					
Efeitos de 27/11/2013 a 27/12/2013 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 46.354, de 26/11/2013:						
	a) relacionados nos itens 6, 7, 10 a 13, 25, 29 a 34, 55 a 58 e 62, desde que produzidos no Estado, e nos itens 1 a 5, 8, 9, 14 a 24, 26 a 28, 35 a 37, 44 a 48 e 59 a 61, da Parte 6 deste Anexo:					
Efeitos de 1º/05/2011 a 26/11/2013 - Redação dada pelo art. 1º, I, e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 45.587, de 15/04/2011:						
	a) relacionados nos itens 6, 7, 10 a 13, 25, 29 a 34, 55 a 58 e 62, desde que produzidos no Estado, e nos itens 1 a 5, 8, 9, 14 a 24, 26 a 28, 35 a 37, 44 a 48, 60 e 61, da Parte 6 deste Anexo:					
Efeitos de 1º/02/2011 a 30/04/2011 - Redação dada pelo art. 2º, II, e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 45.515, de 15/12/2010:						
	a) relacionados nos itens 6, 7, 10 a 13, 25, 29 a 34 e 55 a 58, desde que produzidos no Estado, e nos itens 1 a 5, 8, 9, 14 a 24, 26 a 28, 35 a 37, 44 a 48, 60 e 61, da Parte 6 deste Anexo:					
Efeitos de 15/12/2002 a 28/06/2004 - Redação original:						
	a - relacionados nos itens 1 a 37 da Parte 6 deste Anexo:					
	a.1) nas operações tributadas à alíquota de 18% (dezoito por cento):	61,11	0,07			
	a.2) nas operações tributadas à alíquota de 12% (doze por cento):	41,66		0,07		
	b) relacionados nos itens 39 a 41, desde que produzidos no Estado, e nos itens 42, 43 e 49 a 54, da Parte 6 deste Anexo.	33,33	0,12			

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Porém, a Impugnante não trouxe aos autos prova cabal de que o produto “queijo parmesão” seria produzido no estado de Minas Gerais, visto que a mesma industrializa produtos diversos, tal como outras fábricas do mesmo grupo localizadas tanto no estado de São Paulo quanto no estado de Minas Gerais.

Assim sendo não há que se falar na utilização do benefício da redução da base de cálculo por ela pleiteada na apuração do ICMS/ST e em não se adotar a MVA ajustada.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz a impossibilidade de cumulação das duas penalidades exigidas (multa isolada e multa de revalidação), ao argumento de que são relativas a um mesmo fato, caracterizando, segundo a Impugnante, *bis in idem*.

No presente caso, foi exigida a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, combinado com o § 2º, inciso I e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, e no inciso XXXVII, todos da Lei nº 6.763/75. Os arts. 53, 55 e 56 da Lei nº 6.763/75 dispõem sobre as sanções tributárias da seguinte forma:

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

(...)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

III- o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

(...)

§ 1º - As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

(...)

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;

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

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:

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

(Grifou-se).

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

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 falta de recolhimento ou do recolhimento a menor efetuado pela Impugnante, cobrada em dobro por se referir a imposto devido por substituição tributária.

Por sua vez, a multa capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” e inciso XXXVII (Multa Isolada) decorre da previsão contida no inciso II do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75, em decorrência de ato contrário à previsão normativa, ou seja, consignar valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à substituição tributária, ou por deixar de consigná-la.

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”.

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel 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).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias"

O eminente DES. 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. Portanto, estão aplicadas corretamente no presente caso.

A Impugnante questiona, também, a aplicação das multas, considerando-as desproporcional e de caráter confiscatório, o que é vedado pela Constituição Federal.

Porém, não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista claramente na legislação estadual e encerra uma conduta infracional exatamente coincidente com aquela imputada à Impugnante.

É importante frisar que o Auditor Fiscal, como servidor público que é, está adstrito ao Princípio da Legalidade, não lhe cabendo contestar ou deixar de aplicar norma democraticamente aprovada pelo Poder Legislativo.

Acrescente-se que o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais (CC/MG) se encontra adstrito em seu julgamento ao exato cumprimento das normas tributárias mineiras, por força da limitação de sua competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

II- a aplicação de equidade.

Portanto, caracterizada a infringência à legislação tributária e tendo em vista que o crédito tributário foi regularmente formalizado e, levando-se em conta que a Autuada não apresentou provas capazes de elidir o trabalho fiscal, afiguram-se corretas as exigências do ICMS/ST que deixou de ser recolhido ou foi recolhido a menor e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei nº 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I e 55, inciso VII, alínea “c” transcritos acima.

Frisa-se que a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” foi exigida em todo o período autuado em razão da retroação benéfica prevista no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

Em relação à Multa Isolada capitulada no inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, deve-se observar que a sua aplicação é cabível apenas após a sua vigência estabelecida pelo art. 17, da Lei nº 19.978, de 28/12/11, ou seja, a partir de 01/01/12.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de substabelecimento apresentado da tribuna. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de diligência formulado pela Impugnante. Também, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75 aplicada em período anterior a 01/01/2012, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencido, em parte, o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida que excluía, ainda, a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, por inaplicável à espécie. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Maurício Yjichi Haga e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Sérgio Adolfo Eliazar de Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Maria de Lourdes Medeiros (Revisora) e Marco Túlio da Silva.

Sala das Sessões, 26 de outubro de 2016.

Sauro Henrique de Almeida
Presidente

Marcelo Nogueira de Moraes
Relator

IS/D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	21.242/16/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000402137-39	
Impugnação:	40.010139711-74 (Coob.)	
Impugnante:	Vigor Alimentos S.A (Coob.) IE: 002327974.09-16	
Autuada:	S/A Fábrica de Produtos Alimentícios Vigor IE: 620011186.23-61	
Proc. S. Passivo:	Fábio Augusto Chilo/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberaba	

Voto proferido pelo Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Versa o presente lançamento acerca das seguintes constatações fiscais, no período de 01/01/11 a 31/12/14:

1) retenção a menor e, conseqüentemente, recolhimento a menor de ICMS/ST, devido pela Autuada.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II, combinado com o § 2º, inciso I e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75.

2) falta de retenção e, conseqüentemente, falta de recolhimento de ICMS/ST, devido pela Autuada.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II, combinado com o § 2º, inciso I e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75.

A divergência quanto ao voto vencedor, refere-se a aplicação da Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, para o período autuado, por inaplicável a espécie, pelos motivos expostos a seguir.

No que se refere à multa isolada, certo é que o tipo penal estabelecido no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 visa punir a subtração de base de cálculo nas operações próprias, não se aplicando ao imposto devido por substituição tributária. Veja-se a redação vigente à época dos fatos geradores:

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:

(...)

Efeitos de 1º/11/2003 a 31/12/2011 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/2003:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;" (Grifou-se).

Com a publicação da Lei nº 19.978/11, com vigência a partir de 01/01/12, o dispositivo em questão foi alterado pelo art. 8º e vigência estabelecida pelo art. 17, passando a ter a seguinte redação:

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;

A Fiscalização aplicou, retroativamente, a penalidade da alínea "c" do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada, por entendê-la como penalidade menos severa, nos termos do art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN.

Contudo, entende-se que a referida alínea "c" cuida de penalidade nova, razão pela qual não pode retroagir em prejuízo da Autuada.

Assim sendo, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências relativas a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea "c" da Lei nº 6.763/75, para o período autuado.

Sala das Sessões, 26 de outubro de 2016.

Sauro Henrique de Almeida
Conselheiro