

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.162/11/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 04.002175628-95
Impugnação: 40.010127937-28 (Coob.), 40.010127936-47 (Coob.)
Impugnante: Alesat Combustíveis S/A (Coob.)
IE: 067615693.02-55
Transportadora Nova União Ltda (Coob.)
CNPJ: 02.400001/0001-59
Autuado: Refinaria de Petróleos de Manguinhos S/A
IE: 048038043.00-05
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)(Coobs.)
Origem: P.F/Antonio Reimão de Melo – DF/Juiz de Fora

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SUJEITO PASSIVO – COOBRIGADO – SOLIDARIEDADE. Constatada a remessa de mercadoria sujeita à substituição tributária (combustíveis), efetuada por contribuinte substituto tributário estabelecido em outra Unidade da Federação, sem o recolhimento antecipado do ICMS/ST, nos termos da Cláusula décima do Convênio nº 81/93 e do art. 46, § 5º do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação (100%) capitulada no art. 56, inciso II c/c §2º da Lei nº 6.763/75. Respondem pelo crédito tributário, junto ao substituto tributário, o contribuinte mineiro destinatário da mercadoria (art. 22, § 20 da Lei nº 6763/75), bem como a empresa transportadora (art. 21, inciso II, alínea “g” da citada lei). Correta a eleição dos Coobrigados para o polo passivo da obrigação tributária. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

O presente lançamento refere-se a remessas de mercadorias constantes na NF-e /Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (DANFE) nº 10650, emitida em 20/05/10 (doc. fl. 04), sem o devido recolhimento antecipado do ICMS-ST por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE).

O recolhimento antecipado, exigido por meio de GNRE, deve-se ao fato de a Contribuinte substituta tributária não ter cumprido as suas obrigações legais, submetendo-se ao regramento do art. 46, § 5º do Anexo XV do RICMS/02,

Exige-se o ICMS-ST devido e a Multa de Revalidação em dobro nos termos do art. 56, inciso II, § 2º da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização elegeu como sujeitos passivos da obrigação tributária a Contribuinte substituta tributária - Refinaria de Petróleos Manguinhos S/A, na condição de **Autuada** e, como responsáveis solidárias a empresa deste Estado destinatária das mercadorias (Contribuinte substituída) - Alesat Combustíveis S/A e a empresa transportadora das mercadorias – Transportadora Nova União Ltda.

Da Instrução Processual

A empresa substituta tributária, Refinaria de Petróleos de Manguinhos S/A, apresentou impugnação, todavia, conforme pareceres da Advocacia Geral do Estado – AGE, acostados aos autos (fls. 155/160 e 164/165), que, ao analisar as ações impetradas pela Autuada (mandados de segurança), inclusive em relação à extensão dos efeitos das liminares às empresas mineiras (Coobrigadas no presente feito), concluíram pela possibilidade da discussão em relação à matéria tratada nas impugnações oferecidas na esfera administrativa somente por parte das empresas Coobrigadas.

Assim, foram analisadas, nesta oportunidade, somente as impugnações interpostas pelas Coobrigadas, haja vista que restou prejudicada a análise da impugnação apresentada pela Autuada, de acordo com a AGE, em razão da discussão judicial acerca da matéria, o que impede o julgamento administrativo, que, por conseguinte, considera-se encerrada.

Impugnações apresentadas pelas Coobrigadas

Em apertada síntese, as impugnações apresentadas pelas Coobrigadas tratam dos seguintes temas:

- ausência de responsabilidade solidária pela falta de pagamento do ICMS-ST, cuja obrigação de recolhimento foi atribuída à substituta tributária (Autuada);
- inexistência de responsabilidade sem ação ou omissão do contribuinte substituído;
- manifesta boa fé das Coobrigadas como excludente de responsabilidade, invocando decisão do Superior Tribunal de Justiça – STJ, em julgado sob sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil - CPC (recursos repetitivos), acerca do aproveitamento indevido de créditos oriundos de notas fiscais inidôneas (Resp. nº 1.148.444/MG), onde se concluiu pela não aplicação da norma do art. 136 do Código Tributário nacional - CTN;
- suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Invocam disposições da Constituição Federal de 1988 (CF/88), da Lei Complementar nº 87/96, do CTN, do Convênio 110/07, da legislação tributária mineira e, também, doutrina e jurisprudência, que entendem lhes socorrerem.

Ao final, requerem as Impugnantes/Coobrigadas que sejam julgadas procedentes as impugnações para cancelamento da autuação fiscal ou, sucessivamente, seja cancelada a exigência da multa de revalidação, ante a demonstrada suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Manifestação Fiscal

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização refuta as alegações das Coobrigadas aos seguintes argumentos, em síntese:

1) Quanto a Coobrigada “ALESAT Combustíveis S/A”, destinatária das mercadorias:

Sustenta que a substituição tributária está prevista no CTN e que, a partir da Emenda Constitucional nº 03/93, passou a ter assento constitucional, de modo que se conclui ser ela evento indiscutivelmente harmônico com o sistema constitucional tributário e todas as suas diretrizes ou princípios.

Informa que a Lei nº 6763/75 e o Regulamento do ICMS (RICMS/02), aprovado pelo Decreto nº 43080/02, em seu Anexo XV regulam a matéria no Estado de Minas Gerais e o ICMS/ST é regido também pelo Convênio nº 110/07.

Salienta que não há como prosperar a alegação da Defesa de que o requisito previsto nos parágrafos únicos dos arts. 15 e 75 do Anexo XV do RICMS/02 não pode ser considerado isoladamente, devendo ser observada, para responsabilização do substituído, também a falta de retenção (destaque) do ICMS/ST nas notas fiscais, sob pena de contradição com o *caput* dos dispositivos em alusão. É que a cláusula trigésima do Convênio nº 110/07 afasta quaisquer dúvidas sobre o assunto ao estabelecer que a Contribuinte substituída, na hipótese em exame, será responsável solidário pelo recolhimento do imposto devido, inclusive seus acréscimos legais, se este, por qualquer motivo, não tiver sido objeto de retenção e recolhimento, inclusive.

Esclarece que a exegese da conjunção **e** na expressão “**será responsável solidário pelo recolhimento do imposto devido, inclusive seus acréscimos legais, se este, por qualquer motivo, não tiver sido objeto de retenção e recolhimento (destacou-se)**”, da cláusula retrocitada, é de coordenação e adição, ou seja, exprime idéia de adição, soma. E que, portanto, “retenção e recolhimento” devem andar de “mãos dadas”, coordenadas entre si.

Sustenta que o CTN, legislação recepcionada pela CF/88, é claro em seu art. 121, inciso II, acerca da qualificação do responsável, invocando os dispositivos da Lei nº 6763/75, art. 22, §§ 18, 19 e 20, regulamentados pelo RICMS/02.

Aduz que não cabe, neste caso, a exclusão da responsabilidade tributária calcada no argumento de manifesta boa-fé, em face do disposto no art. 136 do CTN.

Destaca a norma do art. 124, também do CTN, para sustentar a responsabilidade da empresa destinatária.

Em relação à decisão liminar suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, informa que o lançamento foi anterior à referida decisão.

2) Quanto a Coobrigada, Transportadora Nova União Ltda, que efetuou o transporte das mercadorias:

Além dos fundamentos para refutar as alegações da Coobrigada “Alesat Combustíveis S/A”, mormente no que tange aos dispositivos legais que dão supedâneo à sujeição passiva no presente lançamento, invoca o art. 21, inciso II, alínea “g” da Lei nº 6763/75, como fundamento da responsabilidade da empresa transportadora.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Informa que a interpretação do dispositivo supra é literal, ou seja, os transportadores são solidariamente responsáveis pela obrigação tributária, nos casos de transporte de mercadoria com documento fiscal desacompanhado do comprovante de recolhimento do imposto a título de substituição tributária.

Ao final, requer a procedência do lançamento.

DECISÃO

Salienta-se, inicialmente, que o lançamento em análise refere-se a fatos geradores ocorridos antes da decisão liminar em mandado de segurança impetrado pela contribuinte substituta, ora Autuada.

A autuação refere-se a remessas de mercadorias constantes na NF-e/ Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (DANFE) nº 10650, emitida em 20/05/10 (doc. fl. 04), sem o devido recolhimento antecipado do ICMS-ST, por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE).

O recolhimento antecipado do ICMS-ST, por meio de GNRE, no caso em apreço, fundamenta-se no disposto no art. 46, § 5º, inciso II do Anexo XV do RICMS/02, que encontra supedâneo na Cláusula Décima do Convênio ICMS nº 81/93, que estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal.

Nos termos da Cláusula Décima do Convênio ICMS nº 81/93, poderá a Unidade da Federação de destino, constatado o não recolhimento do ICMS por parte do sujeito passivo por substituição, exigir o pagamento do imposto na saída da mercadoria do estabelecimento remetente, que deverá ser acompanhada da 3ª via da GNRE, nos seguintes termos:

Convênio ICMS 81/93

Cláusula décima. Constatado o não recolhimento do ICMS por parte do sujeito passivo por substituição, a unidade da Federação de destino da mercadoria poderá suspender a aplicação do respectivo Convênio ou Protocolo, em relação ao inadimplente, enquanto perdurar a situação, sujeitando-se a exigência do imposto às regras da legislação da unidade da Federação credora.

Parágrafo único. A unidade da Federação destinatária poderá, em substituição à suspensão do acordo previsto no caput, exigir o pagamento do imposto na saída da mercadoria do estabelecimento remetente, que deverá ser acompanhada da 3ª via da GNR. (grifou-se).

Deste modo, de acordo com a autorização dada pelo citado convênio de normas gerais, a legislação mineira dispôs sobre a matéria no § 5º, inciso II do art. 46 do Anexo XV do RICMS/02, senão, veja-se:

Anexo XV do RICMS/02

Art. 46. O recolhimento do imposto devido a título de substituição tributária será efetuado até:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 4º Na hipótese de recolhimento por sujeito passivo por substituição situado em outra unidade da Federação e não inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS, será observado o seguinte:

I - será emitida uma Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE) distinta para cada nota fiscal, informando o número da nota no campo N° do Documento de Origem;

II - a 3ª via da GNRE deverá acompanhar o transporte e ser entregue ao destinatário.

§ 5º O disposto no parágrafo anterior aplica-se também:

I - no período em que a inscrição do sujeito passivo por substituição encontrar-se suspensa;

II - ao sujeito passivo por substituição que por 2 (dois) meses, consecutivos ou alternados, não recolher, no todo ou em parte, o ICMS devido ou seus acréscimos legais ou não entregar:

- a) a lista de preços de mercadorias;
- b) os arquivos eletrônicos;
- c) a Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária (GIA-ST); ou
- d) as informações relativas às operações com combustíveis.

§ 6º Na hipótese do inciso II do caput deste artigo, o pagamento será efetuado utilizando-se Documento de Arrecadação Estadual (DAE) emitido via internet ou GNRE, devendo, conforme o caso, uma cópia do DAE ou a 3ª via da GNRE acompanhar a mercadoria em seu transporte. (grifou-se)

Assim, tal restrição prevista na legislação, apenas altera a data para o contribuinte recolher o ICMS devido ao Estado de Minas Gerais que, de mensal, passa a ser antecipado.

Convém salientar que a mera alteração da data de vencimento do tributo não se submete ao princípio da legalidade estrita, conforme a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal - STF:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. MINAS GERAIS. DECRETOS N.ºS 30.087/89 E 32.535/91, QUE ANTECIPARAM O DIA DE RECOLHIMENTO DO TRIBUTO E DETERMINARAM A INCIDÊNCIA DE CORREÇÃO MONETÁRIA A PARTIR DE ENTÃO. ALEGADA OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, DA ANTERIORIDADE E DA NÃO-CUMULATIVIDADE. IMPROCEDÊNCIA DA ALEGAÇÃO, TENDO EM VISTA NÃO SE ENCONTRAR SOB O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA E DA ANTERIORIDADE A FIXAÇÃO DO VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA; JÁ SE HAVENDO ASSENTADO NO STF, DE OUTRA PARTE, O ENTENDIMENTO DE QUE A ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DO DÉBITO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DE ICMS VENCIDO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE (RE 172.394). RECURSO NÃO CONHECIDO.

(RE 195218 / MG, RELATOR: MIN. ILMAR GALVÃO, PRIMEIRA TURMA, J. 28/05/2002, DJ 02-08-2002)

Finalmente, há precedentes do Superior Tribunal de Justiça - STJ pela validade da regra prevista na Cláusula Décima, parágrafo único do Convênio ICMS nº 81/93, e do art. 31 do RICMS/02 (que à época disciplinava a matéria neste Estado):

TRIBUTÁRIO. ICMS. ESTADO DE MINAS GERAIS.

REGIME ESPECIAL DE ARRECADAÇÃO DO ICMS. LEGITIMIDADE.

1. O REGIME ESPECIAL DE ARRECADAÇÃO, PREVISTO NA LEGISLAÇÃO ESTADUAL DE MINAS GERAIS, NADA MAIS É DO QUE O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, QUE PREVÊ FORMAS E PRAZOS PARA PAGAMENTO DE ICMS E AO QUAL SE SUBMETEM TODOS OS CONTRIBUINTES EM SITUAÇÃO SIMILAR. ELE NÃO PODE SER CONFUNDIDO COM O REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO (ART. 52 DA LEI MINEIRA 6.763, DE 26.12.1975), IMPOSTO AOS CONTRIBUINTES QUE SE ENCONTRAM EM SITUAÇÃO DE REITERADA INADIMPLÊNCIA COM O FISCO E CUJA A ILEGITIMIDADE FOI DECLARADA PELO STF POR IMPOR A CERTOS CONTRIBUINTES CONDIÇÕES MAIS GRAVOSAS DE RECOLHIMENTO DA EXAÇÃO OU DE CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS, EM FUNÇÃO DO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS.

2. A EXIGÊNCIA DO PAGAMENTO DO IMPOSTO NA SAÍDA DA MERCADORIA DO ESTABELECIMENTO REMETENTE, ACOMPANHADA DA GUIA NACIONAL DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS - GNRE, PREVISTA NO REGIME ESPECIAL DE ARRECADAÇÃO (ART. 31 DO RICMS/96 E CLÁUSULA DÉCIMA, PARÁGRAFO ÚNICO DO CONVÊNIO N. 81/93), NÃO CONSTITUI PENALIDADE POR ATO ILÍCITO, MAS SISTEMÁTICA ORDINÁRIA DE TRIBUTAÇÃO DE TODO O SEGMENTO DE CONTRIBUINTES DE OUTROS ESTADOS DA FEDERAÇÃO QUE PRETENDEM COMERCIALIZAR COMBUSTÍVEL NO ESTADO DE MINAS GERAIS, RAZÃO PELA QUAL NÃO OFENDE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. (GRIFOU-SE)

3. RECURSO ORDINÁRIO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

(RMS 16.493/MG, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 12/09/2006, DJ 28/09/2006 P.188).

Feitas essas considerações, passa-se à análise da sujeição passiva no caso dos autos.

Inicialmente, esclareça-se que a empresa autuada (Refinaria de Petróleos Manguinhos S/A), por força do Convênio nº 110/07, é contribuinte mineira – por substituição – das operações com mercadorias (combustíveis) sujeitas ao regime da substituição tributária e destinadas a contribuintes mineiros (substituídos).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No presente caso, imperioso salientar que no regime da substituição tributária o estabelecimento remetente figura como contribuinte na relação tributária, embora o fato gerador seja realizado por outro estabelecimento. Para tanto, vale trazer à colação parte do Acórdão n° 17.869/08/2ª, deste Conselho de Contribuintes:

(...)

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 EMBORA 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).

Em decorrência da sua condição de contribuinte do ICMS-ST devido ao Estado de Minas Gerais é que a Autuada deve compor o polo passivo da obrigação tributária.

Por outro lado, deve também figurar no polo passivo da obrigação tributária, sem exclusão da contribuinte substituta, a destinatária mineira das mercadorias sujeitas ao recolhimento do imposto por substituição tributária, na condição de responsável

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributário, quando há descumprimento do dever legal por parte da alienante ou remetente das mercadorias, a teor do disposto no art. 22, §§ 18, 19 e 20 da Lei nº 6763/75, nos seguintes termos:

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

(...)

§ 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.

§ 20 - A responsabilidade prevista nos §§ 18 e 19 deste artigo será atribuída ao destinatário da mercadoria desacompanhada do comprovante de recolhimento do imposto, nos casos em que a legislação determine que seu vencimento ocorra na data de saída da mercadoria. (grifou-se)

Vê-se, pois, que há previsão expressa na Lei nº 6763/75, conforme acima descrito, de responsabilidade da destinatária por descumprimento de dever legal, agregando-a, desta forma, ao polo passivo da obrigação tributária.

Neste diapasão, vale citar o disposto na cláusula trigésima do Convênio nº 110/07 (que disciplina o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo e com outros produtos):

Cláusula trigésima. O contribuinte substituído que realizar operação interestadual com combustíveis derivados de petróleo, com AEAC e com B100 será responsável solidário pelo recolhimento do imposto devido, inclusive seus acréscimos legais, se este, por qualquer motivo, não tiver sido objeto de retenção ou recolhimento, ou se a operação não tiver sido informada ao responsável pelo repasse, nas formas e prazos definidos nos Capítulos III a VI.

Redação anterior dada à cláusula trigésima pelo Conv. ICMS 136/08, efeitos de 01.01.09 a 31.01.11.

Cláusula trigésima O contribuinte substituído que realizar operação interestadual com combustíveis derivados de petróleo, com AEAC e com B100 será responsável solidário pelo recolhimento do imposto devido, inclusive seus acréscimos legais, se este, por qualquer motivo, não tiver sido objeto de retenção e recolhimento, ou se a operação não tiver sido informada ao responsável pelo repasse,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

nas formas e prazos definidos nos Capítulos III a VI. (grifou-se)

Desta forma, correta a eleição da destinatária mineira, para o polo passivo da obrigação tributária, como Coobrigada (responsável solidária), nos estritos termos do art. 121, parágrafo único, inciso II c/c o art. 124, inciso II, todos do CTN, que não exige conduta dolosa para a sua configuração.

O art. 121, parágrafo único, inciso II do CTN prevê que o responsável tributário é o sujeito passivo da obrigação principal, cuja obrigação decorre de disposição expressa da lei, sem que o mesmo tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador.

Lado outro, o art. 124, inciso II do CTN, prescreve que "são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei". O referido dispositivo do *codex* possibilita que a lei da pessoa política competente para tributar gradue a responsabilidade dos obrigados.

Em outras palavras, a solidariedade não é forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, não é espécie de sujeição passiva indireta, é forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo.

Frisa-se, pela importância, que essa responsabilidade não é subjetiva, decorre de lei e independe, portanto, da vontade do agente.

Correta, também, a eleição da empresa transportadora como Coobrigada (responsável solidária), conforme o disposto no art. 21, inciso II, alínea "g" da Lei nº 6763/75, *in verbis*:

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

II - os transportadores:

(...)

g) em relação a mercadoria transportada com documento fiscal desacompanhada do comprovante de recolhimento do imposto, sem destaque do imposto retido ou com destaque a menor do imposto devido a título de substituição tributária;(grifou-se)

Ademais, destaca-se, por oportuno, que a responsabilidade solidária das Coobrigadas, conforme disposições expressas nos arts. 21, inciso II, alínea "g" e 22, §§ 18, 19 e 20, todos da Lei nº 6763/75, encontra-se em conformidade com o art. 121, parágrafo único, inciso II c/c o art. 124, inciso II, parágrafo único, ambos do CTN, que dispõem:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. (grifou-se)

(...)

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

(...)

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem. (grifou-se)

Assim, correta a sujeição passiva veiculada no Auto de Infração sob análise, respondendo a Autuada (contribuinte) e as Coobrigadas (responsáveis solidárias), sem hierarquia, pela obrigação tributária referente ao ICMS-ST devido e pela respectiva multa de revalidação.

Deste modo, repita-se, a responsabilidade solidária das pessoas arroladas no Auto de Infração está prescrita na Lei nº 6763/75, em conformidade com os requisitos previstos no CTN.

Nesta esteira, diante das disposições da legislação tributária mencionadas, as Coobrigadas respondem pela obrigação tributária em igualdade de condições com a Autuada.

Com relação à alegação das Coobrigadas acerca da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, há que se destacar, que não há óbice para que a Fiscalização efetue os lançamentos em análise, tendo em vista que a citada suspensão, porventura existente, atinge tão somente a exigibilidade de tal crédito, ou seja, fica o Fisco inibido de proceder à inscrição na dívida ativa e executar, por meio do Poder Judiciário, seus direitos.

Além disto, conforme consta nos autos, os pedidos da Autuada de compensação do ICMS-ST devido com títulos precatórios foram devidamente apreciados, oportunidade em que, de forma fundamentada, negou-se a compensação.

Ressalta-se que a multa de revalidação exigida é disciplinada pela legislação tributária vigente, tanto na forma quanto no conteúdo e encontra-se regularmente capitulada no Auto de Infração.

Com efeito, a multa de 100% (cem por cento), prevista no art. 56, inciso II, § 2º, I e II da Lei nº 6763/75 (Multa de Revalidação em dobro), refere-se ao descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do descumprimento dos requisitos dispostos na legislação tributária, anteriormente citados.

No que se refere à boa-fé alegada pelas Coobrigadas com intuito de afastar a responsabilidade a elas atribuída no lançamento em epígrafe, verifica-se que não há como prosperar haja vista que a responsabilidade a elas atribuída não é subjetiva, independe, portanto, da vontade do agente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desta forma, a afirmação de boa-fé das Coobrigadas não as exime da responsabilidade tributária em comento, que decorreu de dispositivo expresso na Lei nº 6763/75, como mencionado.

Neste norte, importante salientar que o ilícito tributário em muito difere do ilícito penal, pois, para que a ocorrência deste último fique caracterizada, necessário perquirir as condições objetivas e subjetivas do fato jurígeno. Assim, urge verificar se a conduta praticada está prevista na legislação penal como crime (elemento objetivo) e se o agente a realizou com dolo ou culpa (elemento subjetivo).

Entretanto, para a ocorrência do ilícito fiscal, basta a comprovação do descumprimento dos deveres tributários de dar, fazer e não fazer previstos na legislação, não havendo, portanto, que se falar em elemento subjetivo.

A propósito, leciona Sacha Calmon Navarro Coêlho, acerca das sanções fiscais impostas pela legislação tributária, que:

O ilícito puramente fiscal é, em princípio, objetivo. Deve sê-lo. Não faz sentido indagar se o contribuinte deixou de emitir uma fatura fiscal por dolo ou culpa (negligência, imperícia ou imprudência). De qualquer modo, a lei foi lesada. De resto, se se pudesse alegar que o contribuinte deixou de agir por desconhecer a lei, por estar **obnubilado** ou por ter-se dela esquecido, destruído estaria todo o sistema de proteção jurídica da Fazenda Pública (Comentários ao Código Tributário Nacional. Forense, p. 329/330).

Reforça esse entendimento o disposto no art. 136 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Há que se destacar que os § 8º (item 5) e o § 21 do art. 22 da Lei nº 6763/75, citados nas peças de defesa das Coobrigadas, não lhes socorrem, por se tratarem de matéria diversa a dos presentes autos, qual seja, diferença entre a alíquota interna e a interestadual, senão veja-se:

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

(...)

§ 8º - A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se:

5) a contribuinte situado em outra unidade da Federação que remeter ao Estado petróleo ou lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados **não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto;**

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 21 - A responsabilidade prevista nos itens 5 e 6 do § 8º deste artigo será atribuída ao destinatário, situado neste Estado, de energia elétrica e petróleo, lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados cuja operação ocorra sem retenção ou com retenção a menor do imposto. (grifou-se)

Da leitura dos citados dispositivos, verifica-se que eles tratam de situações referentes ao recolhimento da diferença entre a alíquota interna e a interestadual, que não é objeto do lançamento em apreço.

Por fim, esclareça-se que o Auto de Infração foi lavrado com a observância da legislação tributária, a qual se encontra adstrito o Conselho de Contribuintes em seu julgamento, a teor do disposto no art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais (RPTA/MG), aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

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 atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

II- a aplicação de equidade.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pelas Impugnantes, sustentou oralmente o Dr. João Manoel Martins Vieira Rolla e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Cássio Amorim Rebouças. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros André Barros de Moura (Revisor), José Luiz Drumond e Alberto Ursini Nascimento.

Sala das Sessões, 09 de agosto de 2011.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente / Relatora**

MLM/cam