

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.905/12/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000172024-16
Impugnação: 40.010131798-29
Impugnante: Pulvitec do Brasil Ind. e Comércio de Colas e Adesivos Ltda
IE: 001815757.00-93
Proc. S. Passivo: Rodrigo Francisco Vesterman Alcalde/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS – NCONEXT/São Paulo

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST/PROTOCOLO/CONVÊNIO. Constatada a falta de retenção e recolhimento de ICMS/ST, devido pela Autuada, estabelecida em São Paulo, que por força do Convênio ICMS nº 74/94 e Protocolos ICMS 32/09 e 10/09, está obrigada a reter e recolher o ICMS/ST, pela saída das mercadorias listadas nos itens 11, 18 e 19 do Anexo XV do RICMS/02 para contribuintes deste Estado, na condição de substituta tributária. Infração caracterizada. Corretas as exigências do ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da mesma lei, c/c art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre exigências de ICMS/ST, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, em razão de retenção a menor do ICMS devido por substituição tributária, em operações destinadas a contribuintes estabelecidos no Estado de Minas Gerais, realizadas no período de janeiro/09 a dezembro/10, com produtos relacionados nos itens 11, 18 e 19 do Anexo XV do RICMS/02, adquiridos para fins de comercialização.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 249/258, com juntada de documentos de fls. 259/310.

O Fisco se manifesta às fls. 319/325.

DECISÃO

A autuação versa sobre a retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, em operações destinadas a contribuintes estabelecidos no Estado de Minas Gerais, realizadas no período de janeiro/09 a dezembro/10, com produtos relacionados nos itens 11, 18 e 19 do Anexo XV do RICMS/2002, adquiridos para fins de comercialização. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação nos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

termos do art. 56, inciso II, c/c com o § 2º, inciso I, do referido artigo e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, item “c”, todos da Lei nº 6.763/75.

Destarte, o presente Auto de Infração decorre de “destaque a menor da base de cálculo do ICMS/ST” e da conseqüente “retenção a menor do ICMS/ST” constatadas em operações e respectivas notas fiscais destinadas aos clientes da Impugnante, estabelecidos em Minas Gerais que atuam no comércio.

A responsabilidade do Sujeito Passivo decorre das disposições legais estabelecidas no Convênio ICMS 74/94 (tintas, vernizes e outras mercadorias da indústria química), dos Protocolos ICMS 32/09 (materiais de construção, bricolagem e adorno) e 49/09 (papeleria), recepcionado pelo RICMS/02, itens listados na Parte 2 do seu Anexo XV (11 18 e 19).

A alegação da Impugnante de que nem todas as notas fiscais se referiam a remessa de mercadorias a consumidores finais e a alíquota nas operações interestaduais com destino aos estados do sudeste é de 12% (doze por cento), não se aplica ao caso tratado nos autos, em razão de que a situação é exatamente a oposta. O objeto de cobrança da diferença de ICMS ST recolhida a menor é que as mercadorias foram destinadas a contribuintes mineiros que efetuarão operações subsequentes.

Importante destacar que verificando os documentos de fls. 74/103, incluídos por amostragem, e CD de fls. 131 dos autos, denominado “Anexo E – Relação dos Destinatários com Indicação das Diferenças Apuradas Nota a Nota” no qual consta a Classificação Nacional das Atividades Econômicas (CNAE-F) e a respectiva descrição de cada destinatário pode-se constatar que a atividade de todos os destinatários está relacionada ao comércio.

Neste sentido, justamente por haver uma operação subsequente é que o Fisco apurou a base de cálculo do ICMS/ST, consoante demonstrado no “Anexo D – Memórias de Cálculo Diferenças Apuradas Nota a Nota” (fls. 50/73 e CD fls. 131), nos termos do art. 19, inciso I, alínea “b”, subalínea “3” do Anexo XV do RICMS/MG, *in verbis*:

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

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

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

(...)

3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadoria na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º deste artigo;

Ressalte-se que, a remessa de mercadorias para destinatários mineiros para fins de posterior comercialização, como é o caso dos autos, para efeito de apuração do montante do imposto a recolher a título de ICMS ST, deve-se aplicar a alíquota interna do Estado de destino, conforme determinação contida no art. 20 do Anexo XV do RICMS/02. Veja-se:

Art. 20. O imposto a recolher a título de substituição tributária será:

I - em relação às operações subsequentes, o valor da diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição e o devido pela operação própria do contribuinte remetente; (grifou-se).

Constatado que todas as notas fiscais, relacionadas na autuação, foram de mercadorias destinadas a empresas do comércio varejista, caracteriza-se assim, a exigência do imposto, nos termos do art. 12 do Anexo XV do RICMS, *in verbis*:

Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes.

§ 1º As unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, por mercadoria ou agrupamento de mercadorias, são as identificadas nos itens da Parte 2 deste Anexo.

Destaque-se que os documentos anexados pela Autuada à impugnação não se referem ao presente lançamento, posto que não consta da planilha de apuração anexada às fls. 74/103, denominada “Anexo E – Relação dos Destinatários com Indicação das Diferenças Apuradas Nota a Nota”, e portanto, não alteram a exigência fiscal.

A alegação da Impugnante de que não há amparo legal para aplicação de duas penalidades cumulativamente também não procede.

As multas foram exigidas na forma da legislação tributária estadual, sendo cobradas conforme a natureza da infração cometida. Percebe-se que tais penalidades possuem naturezas distintas e têm como referência valores diversos. A multa de revalidação refere-se a descumprimento de obrigação principal exigida em razão do não recolhimento do imposto no todo ou em parte, enquanto que a multa isolada aplica-se sobre descumprimento de obrigação acessória.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste 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).

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).

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”.

Ao contrário do que sustenta a Impugnante, é possível a incidência concomitante das multas em questão, porquanto foram cobradas nos exatos termos da legislação pertinente.

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)

Desta 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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* em relação às penalidades exigidas pelo Fisco.

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 RPTA.

Destarte, não há controvérsia acerca da procedência do lançamento, pois, de um lado, a própria Impugnante afirma literalmente que verificou por meio de notas fiscais juntadas na presente impugnação que o envio das mercadorias acobertadas pelas notas fiscais autuadas não se deu a consumidores finais, mas sim a empresas que comercializam os produtos recebidos; de outro, o Auto de Infração em combate, além de consignar toda a legislação desrespeitada, demonstra claramente, mediante todas as planilhas que o integram, os cálculos e o perfil comercial dos destinatários.

Isto posto, caracterizada a infração apontada, correta as exigências efetuadas pelo Fisco de ICM/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, combinado com o § 2º, inciso I, do referido artigo e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, item “c” da Lei nº 6.763/75.

Quanto à Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, cumpre ressaltar que esse dispositivo possuía a seguinte redação, à época dos fatos geradores:

Efeitos de 1º/11/03 a 31/12/11

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

Vê-se, pois, que até 31/12/11, a conduta tipificada no referido dispositivo legal, sujeitava o infrator a uma multa no percentual equivalente a 40% (quarenta por cento) do valor correspondente à diferença entre a base de cálculo declarada e aquela expressamente prevista na legislação.

Ocorre, porém, que tal preceito teve sua redação alterada pela Lei nº 19.978/11, com vigência a partir de 01/01/12, sendo que, a partir desta data, a penalidade por consignar a base de cálculo da substituição tributária, em documento fiscal, em valor inferior ao previsto na legislação, passou a ser de 20% (vinte por cento) da diferença apurada, sendo, portanto, menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da infração analisada, conforme exposto abaixo:

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 oposição, 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. (Grifou-se.

Por conseguinte e, ainda, em função do disposto no art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN, que prescreve a retroatividade da lei quando cominar penalidade menos severa que a vigente à época da prática do ato, a multa em questão foi adequada ao percentual de 20% (vinte por cento), nos termos da alínea "c" do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, com a alteração promovida pela Lei nº 19.978/11.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ricardo Wagner Lucas Cardoso (Revisor) e Fernando Luiz Saldanha.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sala das Sessões, 05 de dezembro de 2012.

**André Barros de Moura
Presidente**

**Sauro Henrique de Almeida
Relator**

ml/NF

CC/MG