

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.035/13/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000174543-85  
Impugnação: 40.010132893-06, 40.010132894-89 (Coob.)  
Impugnante: Caoa Montadora de Veículos S/A  
IE: 001503750.00-10  
Hyundai Caoa do Brasil Ltda (Coob.)  
IE: 001847164.00-07  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)  
Origem: DFT/Belo Horizonte

### **EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - RESOLUÇÃO Nº 3.166/01 - VEÍCULOS AUTOMOTORES.** Constatou-se que a remetente das mercadorias realizou a retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, em razão de dedução indevida de parcela do ICMS da operação própria, não cobrada e não paga ao Estado de origem, em razão de benefício fiscal concedido sem aquiescência do CONFAZ, contrariando as disposições da Lei Complementar nº 24/75, do RICMS/02 e da Resolução nº 3.166/01. Correta a eleição do estabelecimento destinatário como responsável tributário, em face do descumprimento do dever legal, pela remetente das mercadorias, com fundamento no § 18 do art. 22 da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 15 do Anexo XV do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST e Multa de Revalidação em dobro, capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre retenção e recolhimento a menor de ICMS, no período de outubro a dezembro de 2011, devido por substituição tributária relativamente às operações subsequentes promovidas pelos adquirentes localizados no Estado de Minas Gerais, incidente sobre saídas de mercadorias relacionadas no item 12 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em decorrência de dedução indevida, a título de crédito do imposto, da totalidade do ICMS da operação própria, cujo valor não foi integralmente recolhido à Unidade da Federação de origem, em face de benefício fiscal concedido unilateralmente pelo Estado de Goiás.

Exige-se ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c o disposto no inciso I do § 2º do mesmo dispositivo da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformadas, a Autuada e a Coobrigada apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 481/496, juntando documentos às fls. 498/703, e requerem, ao final, a procedência da peça de defesa.

O Fisco acata, em parte, as argumentações das Impugnantes, deduzindo as parcelas de ICMS/ST destacadas nas notas fiscais objeto do lançamento tributário, conforme Termo de Rerratificação de Lançamento e anexos, fls. 737/756.

Devidamente intimadas da retificação do crédito tributário, as Impugnantes retornam aos autos reproduzindo as argumentações antecedentes, relativas ao lançamento remanescente (fls. 764/777).

O Fisco, em manifestação de fls. 780/791, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento no estado em que se encontra.

A Assessoria do CC/MG, em bem fundamentado parecer de fls. 796/808, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 737/756.

---

### **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, transcrito abaixo com pequenas alterações e adaptações de estilo.

Versa o presente contencioso sobre retenção e recolhimento a menor de ICMS, no período de outubro a dezembro de 2011, devido por substituição tributária relativamente às operações subsequentes promovidas pelos adquirentes localizados no Estado de Minas Gerais, incidente sobre saídas de mercadorias relacionadas no item 12 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em decorrência de dedução indevida, a título de crédito do imposto, da totalidade do ICMS da operação própria, cujo valor não foi integralmente recolhido à Unidade da Federação de origem, em face de benefício fiscal concedido unilateralmente pelo Estado de Goiás.

Exigiu-se ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c o disposto no inciso I do § 2º do mesmo dispositivo da Lei nº 6.763/75.

No Termo de Acordo de Regime Especial (TARE) de número 0162/04-GSF, de 23/09/04, o Estado de Goiás concede à Autuada o crédito presumido de 98% (noventa e oito por cento) do ICMS devido em suas operações interestaduais de saída de veículos automotores importados e outorga crédito presumido de 92,53% (noventa e dois inteiros e cinquenta e três centésimos por cento) sobre a parte do ICMS não incentivada pelo Programa “Produzir”, em suas operações interestaduais de saída de veículos automotores nacionais.

Como o Programa “Produzir” autoriza um incentivo de 73% (setenta e três por cento) do imposto devido, o benefício do crédito presumido incide sobre os restantes 27% (vinte e sete por cento) do ICMS devido. Portanto, exige-se o crédito tributário referente à diferença entre o imposto devido e o destacado nas notas fiscais e efetivamente recolhido ao Estado de Minas Gerais.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco elabora a planilha de fls. 21/31 com a relação de notas fiscais relativas aos veículos importados, apurando a diferença de ICMS devida ao erário mineiro, bem como a planilha de fls. 421, com o valor do ICMS/ST devido nas remessas de veículos de produção nacional.

Tais planilhas foram substituídas pelos documentos de fls. 739/756, em decorrência da reformulação do crédito tributário realizada pelo Fisco, de modo a excluir do montante apurado as parcelas de ICMS/ST destacadas e recolhidas para Minas Gerais.

A operação foi deflagrada em 09/02/12 pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, motivada por denúncias recebidas por servidores fazendários. Denúncias essas que versavam sobre operações de vendas realizadas pela concessionária Hyundai CAO A do Brasil Ltda, com utilização de notas fiscais eletrônicas emitidas por concessionárias de outros Estados ou pela CAO A Montadora de Veículos S/A, de Anápolis/GO, sem o recolhimento do ICMS/ST devido ao Estado de Minas Gerais.

Com a finalidade de apurar essas denúncias, a Delegacia Fiscal de Trânsito de Belo Horizonte realizou diligências, identificando operações em outro estabelecimento da mesma concessionária, situado na Avenida Presidente Antônio Carlos, nº 6.561, descobrindo, também, um galpão na Rua Saturno, nº 200, bairro Juliana, ambos sem a devida inscrição estadual.

Tais diligências culminaram em ações de busca e apreensão, sendo que a do depósito da Rua Saturno, nº 200, resultou na presente autuação. Essa operação foi coordenada pela Delegacia Fiscal de Trânsito de Belo Horizonte e contou com a participação de sete duplas de Auditores Fiscais da Receita Estadual lotados na DFT/BH, que cumpriram a OS nº 08.120.000.523-93, juntamente com uma dupla do LAUD/DEFIS, uma do NAD/DF/BH-1, dois policiais militares e três oficiais de justiça de posse de mandados de busca e apreensão obtidos por meio de ação demandada pela 1ª Procuradoria da Dívida Ativa, no Processo de nº 0024/12/031533-8.

Nesse depósito foram encontrados e apreendidos, por meio do Termo de Apreensão e Depósito - TAD nº 039332 (fls. 02), 464 (quatrocentos e sessenta e quatro) veículos novos da marca Hyundai.

O Contribuinte, representado pelo gerente comercial da Hyundai CAO A da Av. Cristiano Machado, Sr. Dalton Alberto Fernandes, foi intimado a acompanhar a contagem do estoque de mercadorias e o preenchimento das declarações de estoque relacionando todos os veículos que ali se encontravam.

Foram apreendidos pelo Fisco diversos outros documentos que, no momento, não estão sob apreciação.

No decorrer da ação fiscal, por solicitação da própria empresa, compareceram ao estabelecimento da Rua Saturno, nº 200, representantes do escritório de advocacia "Sacha Calmon – Misabel Derzi Consultores e Advogados", para dar assistência aos funcionários da Hyundai CAO A.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O estudo das notas fiscais eletrônicas (DANFE), apresentadas pela Autuada e posterior autuação das irregularidades encontradas, desenvolveu-se nos meses subsequentes à referida operação, porém, tomando como base a ação fiscal do dia 09/02/12, data em que ocorreu o flagrante infracional.

A matéria em discussão, isto é, a retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST, por ter a Autuada deduzido o valor integral do ICMS destacado por operação própria na nota fiscal, em virtude do remetente das mercadorias ser beneficiário de incentivos fiscais concedidos sem amparo em convênio celebrado no Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, em desacordo, portanto, com a legislação que rege o imposto, constitui objeto de reiterados julgamentos nesse Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais.

Com efeito, a legislação sobre o assunto é clara e precisa quanto ao princípio da não cumulatividade, ao direito de apropriação ao crédito e vedações decorrentes de apropriações indevidas, não exigindo esforço de interpretação além do método literal ou gramatical, conforme se percebe pelos textos legais adiante transcritos:

Constituição Federal

Art. 155 - (omissis)

(...)

§ 2º - (omissis)

XII - Cabe à Lei Complementar:

(...)

g - regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

A Lei Complementar nº 24, de 24/01/75, recepcionada pela Constituição Federal de 1988, dispõe sobre a necessidade de convênios para concessão de quaisquer incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, conforme destaques a seguir:

Art. 1º As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução de base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no imposto de circulação de mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação direta ou indireta, do respectivo ônus;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

(...)

Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria.

A Lei nº 6.763/75 dispõe, em seu art. 28, que:

Art. 28 - O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou outra Unidade da Federação.

(...)

§ 5º Na hipótese do caput, não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente de concessão de incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição da República.

§ 6º - Na hipótese do caput, não se considera cobrado o montante do imposto destacado em documento fiscal que não tenha sido objeto de escrituração e validação eletrônica pelo contribuinte emitente, nos casos previstos no regulamento.

O Regulamento do ICMS de 2002, em consonância com os dispositivos da Lei Complementar nº 24/75, dispõe sobre a nulidade dos benefícios concedidos em desacordo com a legislação e estabelece que os eventuais créditos sejam estornados pelo estabelecimento destinatário.

Art. 62 - O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação com o montante cobrado nas anteriores, por este ou por outro Estado.

§ 1º - Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal.

§ 2º - A Secretaria de Estado da Fazenda, mediante resolução, disciplinará a apropriação do crédito do imposto relativamente às operações e prestações objeto do incentivo ou do benefício fiscal de que trata o parágrafo anterior.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 3º - Como medida de simplificação da tributação, regime especial poderá autorizar o abatimento de percentagem fixa a título de montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

(...)

Art. 71 - O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento:

(...)

VI - tiverem o imposto destacado na documentação fiscal não cobrado na origem, conforme disposto no § 1º do art. 62 deste Regulamento.

Pelo que se depreende do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g” da Constituição Federal, a concessão de benefícios fiscais é disciplinada por lei complementar, no caso, a Lei Complementar nº 24/75, com o intuito de manter o equilíbrio do pacto federativo e neutralizar a guerra fiscal entre os Estados da Federação, impedindo benefícios de uns em detrimento de outros.

Dessa forma, para que os benefícios fiscais relacionados ao ICMS atinjam a extraterritorialidade, é preciso que os dispositivos da citada Lei Complementar nº 24/75 sejam respeitados no que tange a celebração de convênios. De acordo com o art. 8º, inciso I da mencionada lei, as implicações da não observância são a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento destinatário da mercadoria.

Resta dizer que os benefícios concedidos pelo Estado de Goiás não têm origem em convênio celebrado pelos demais Estados, desobrigando, assim, o Estado de Minas Gerais a suportar integralmente o crédito de ICMS, o que resulta no recolhimento a menor de ICMS/ST.

Nesse caso, não se visualiza inobservância da regra da não cumulatividade, mas enriquecimento sem causa do contribuinte destinatário, que estaria compensando imposto não pago, a título de crédito na apuração do ICMS/ST, em prejuízo ao erário estadual.

A Resolução nº 3.166/01, norma operacional que orienta o Fisco e os Contribuintes, para dar cumprimento ao disposto no art. 62, § 2º do RICMS/02, retrocitado, disciplina a forma em que será admitido o crédito, não majorando e nem criando novos tributos. Assim, não há que se falar em afronta aos “Princípios Constitucionais da Anterioridade e da Irretroatividade da Lei”, ficando demonstrada a constitucionalidade e a legalidade do lançamento nos termos da legislação pertinente.

Ao apreciar a constitucionalidade de ato de mesma natureza (Comunicado CAT 36/04, editado pelo Estado de São Paulo), entendeu o Ministro Gilmar Mendes, do Supremo Tribunal Federal (STF), que o referido comunicado é um ato administrativo despido de normatividade e não pode ser submetido à análise abstrata de constitucionalidade, negando provimento à Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.350-6/SP, com os seguintes fundamentos:

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

A PRESENTE AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE NÃO MERECE SER CONHECIDA. COM EFEITO, O COMUNICADO CAT-36/2004, DA COORDENADORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ESTADO DE SÃO PAULO, CONSTITUI MERO ATO ADMINISTRATIVO DESPIDO DE NORMATIVIDADE, ISTO É, NÃO É ATO NORMATIVO AUTÔNOMO, GERAL E ABSTRATO E, PORTANTO, NÃO PODE SER SUBMETIDO À FISCALIZAÇÃO ABSTRATA DE SUA CONSTITUCIONALIDADE, CONFORME A CONSOLIDADA JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE (ADI Nº 2.626/DF, REL. MIN. SYDNEY SANCHES, DJ 5.3.2004; ADI Nº 2.714/DF, REL. MIN. MAURÍCIO CORRÊA, DJ 27.2.2004; ADI Nº 2.387/DF.

[...].

NO PREÂMBULO DO CAT-36/2004, ESTÁ EXPRESSO QUE SE TRATA DE ATO AMPARADO DIRETAMENTE EM NORMAS LEGAIS, ESPECIFICAMENTE, NO ART. 36, § 3º, DA LEI ESTADUAL 6.374, DE 1º DE MARÇO DE 1989, E NOS ARTS. 1º E 8º, I, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 24, DE 7 DE JANEIRO DE 1975, E APENAS INDIRETAMENTE NAS NORMAS CONSTITUCIONAIS DOS ARTS. 155, § 2º, I E XII, "G" E 170, IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

ADEMAIS, O REFERIDO COMUNICADO, COMO EXPLICA A COORDENADORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ESTADO DE SÃO PAULO, TEM POR ESCOPO UNICAMENTE PRESTAR ESCLARECIMENTOS AOS CONTRIBUINTES PAULISTAS, ASSIM COMO TRAÇAR ORIENTAÇÕES PARA A ATUAÇÃO DOS AGENTES FISCAIS DE RENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO, ESTANDO, PORTANTO, DESVESTIDO DE NORMATIVIDADE SUFICIENTE PARA FIGURAR COMO OBJETO DE CONTROLE ABSTRATO DE CONSTITUCIONALIDADE.

ANTE O EXPOSTO, NEGO SEGUIMENTO À PRESENTE AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE (ART. 21, § 1º, RISTF). PUBLIQUE-SE.

BRASÍLIA, 3 DE FEVEREIRO DE 2006. MINISTRO GILMAR MENDES - RELATOR

Segundo o Supremo Tribunal Federal - STF, a “guerra fiscal” afronta o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g” da Constituição Federal, que constitui limitação à autonomia dos Estados. O STF deixa evidente a necessidade de convênio interestadual para concessão, por lei estadual, de benefícios fiscais, exarando a seguinte decisão na ADI-MC 2352/ES:

MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

EMENTA: ICMS: CONCESSÃO UNILATERAL DE BENEFÍCIOS FISCAIS (INCLUÍDA A OUTORGA DE

CRÉDITO PRESUMIDO) POR ESTADO FEDERADO: "GUERRA FISCAL" REPELIDA PELO STF: LIMINAR DEFERIDA.

1. A ORIENTAÇÃO DO TRIBUNAL É PARTICULARMENTE SEVERA NA RÉPRESSÃO À GUERRA FISCAL ENTRE AS UNIDADES FEDERADAS, MEDIANTE A PRODIGALIZAÇÃO DE ISENÇÕES E BENEFÍCIOS FISCAIS ATINENTES AO ICMS, COM AFRONTA DA NORMA CONSTITUCIONAL DO ART. 155, § 2º, XII, G - QUE SUBMETE SUA CONCESSÃO À DECISÃO CONSENSUAL DOS ESTADOS, NA FORMA DE LEI COMPLEMENTAR (ADIN 84-MG, 15.2.96, GALVÃO, DJ 19.4.96; ADINMC 128-AL, 23.11.89, PERTENCE, RTJ 145/707; [...] (ADINMC 902 3.3.94, MARCO AURÉLIO, RTJ 151/444; ADINMC 1.296-PI, 14.6.95, CELSO; ADINMC 1.247- PA, 17.8.95, CELSO, RTJ 168/754; ADINMC 1.179-RJ, 29.2.96, MARCO AURÉLIO, RTJ 164/881; ADINMC 2.021-SP, 25.8.99, CORRÊA; ADIN 1.587, 19.10.00, GALLOTTI, INFORMATIVO 207, DJ 15.8.97; ADINMC 1.999, 30.6.99, GALLOTTI, DJ 31.3.00).

No caso dos autos, sustentam as Impugnantes que “o único meio adequado e viável para o Estado de Minas Gerais impugnar incentivos fiscais concedidos por outros entes federados é a ação direta de inconstitucionalidade.”

Ao contrário da interpretação das Impugnantes, no entanto, a ineficácia do crédito constitui regra cogente e autoaplicável, nos termos do inciso I do art. 8º da Lei Complementar nº 24/75.

De igual modo preceitua a legislação mineira, nos termos do art. 28, § 5º da Lei nº 6.763/75, uma vez que “não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente de concessão de incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição da República.”

O fato do benefício fiscal não constar expressamente na Resolução nº 3.166/01, como alegado em sede de impugnação, não afasta a obrigação imposta à Autuada e Coobrigada, uma vez que a neutralização do benefício decorre da Lei Complementar nº 24/75. Além do mais, por se tratar de negócio jurídico realizado entre estabelecimentos do mesmo grupo empresarial, as partes não podem alegar desconhecimento dos benefícios concedidos pelo Estado de Goiás.

Dessa forma, a alíquota interestadual deve ser afastada, de modo a considerar como imposto pago na operação própria, apenas a parcela efetivamente recolhida ao Estado de Goiás.

Assim, estão corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST e Multa de Revalidação em dobro, prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 c/c o disposto no inciso I do § 2º do mesmo dispositivo.

No tocante à cominação de multa de revalidação e multa isolada, pleiteiam as Impugnantes a exclusão de uma delas, uma vez que o Fisco visa penalizar a mesma conduta com duas multas distintas.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, clamam as Impugnantes pela aplicação do disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional (CTN) para, diante da duplicidade de penalidade sobre uma mesma conduta, decotar a de maior valor, ou seja, a multa de revalidação em dobro, entendendo que não há subsunção à regra da cobrança em dobro.

Importante salientar que nesses autos o Fisco somente exigiu a título de penalidade, a parcela relativa à multa de revalidação, enquanto a multa isolada se restringe ao PTA nº 01.000174552-92.

Frisa-se, por oportuno, que resta configurada, a toda evidência, a conexão pretendida pelas Impugnantes, razão pela qual os autos foram pautados para uma mesma sessão de julgamento.

De igual modo, quanto à conexão com o PTA nº 01.000174548-73, que cuida da análise de estoque de veículos sem a devida documentação fiscal. Com efeito, em se tratando de parte da mercadoria objeto dos outros dois processos, vislumbra-se a conexão pretendida.

Assim, também neste caso, o julgamento foi efetuado em conjunto com os demais processos, o que permitiu aos conselheiros a visualização de todas as ocorrências originárias da operação fiscal.

Cumprir registrar, como bem destacou o Fisco, que a infringência relativa à apropriação indevida de crédito do ICMS foi cometida pela CAO A Montadora de Veículos S/A, não comportando indicação de coobrigado, vez que não houve participação da revendedora situada em Belo Horizonte neste ato, resultando na lavratura de dois autos distintos.

Muito embora não se adentre por agora ao mérito da exigência da multa isolada, no caso do PTA 01.000174552-92, a imputação das duas penalidades numa mesma ação fiscal encontra respaldo na legislação tributária e em decisões administrativas e judiciais.

Com efeito, a multa prevista no art. 56, inciso II (Multa de Revalidação) da Lei nº 6.763/75 c/c o disposto no inciso I do § 2º do mesmo dispositivo, refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor efetuado pela Autuada. Por sua vez, a Multa Isolada, foi cobrada no PTA 01.000174552-92, capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei, pelo aproveitamento indevido de crédito, descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o dever de aproveitar créditos de ICMS como previsto na legislação tributária. Consta-se, portanto, que são infrações distintas, uma decorrente da obrigação principal e outra relativa ao descumprimento de obrigação acessória.

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, chamadas acessórias (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 e, portanto, está aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que esta possui 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 na APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

**EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA,**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTOS. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na 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 TRIBUTOS DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO 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<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Por fim, é imperioso afirmar que a aplicação das penalidades está efetivada na medida prevista na legislação tributária deste Estado, não competindo ao CC/MG, negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários e Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Por outro lado, a falta de retenção ou retenção a menor que o devido, que é o caso dos autos, amolda-se perfeitamente ao disposto no inciso I do § 2º do art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, que assim dispõe:

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.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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

Com efeito, não obstante o dispositivo se refira textualmente apenas à hipótese de não retenção do ICMS/ST, abarca tanto uma, quanto outra situação, haja vista que a falta de retenção é o gênero, do qual a retenção a menor é uma espécie.

Certo é que a retenção somente se dará por encerrada e correta, se realizada nos moldes da legislação tributária, ou seja, desde que retido e recolhido 100% (cem por cento) do tributo devido.

O estabelecimento destinatário das mercadorias, a Hyundai CAO A do Brasil Ltda, foi corretamente alçado à condição de sujeito passivo, nos termos do art. 15 do Anexo XV do RICMS/02, que assim estabelece:

Art. 15. O estabelecimento destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

Corretas, portanto, as exigências fiscais remanescentes.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 737/756. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Alice Gontijo Santos Teixeira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Orias Batista Freitas (Revisor) e Luiz Geraldo de Oliveira.

**Sala das Sessões, 25 de junho de 2013.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Presidente**

**René de Oliveira e Sousa Júnior**  
**Relator**

D