

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.116/13/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000191767-22
Impugnação: 40.010134257-65 (Coob.)
Impugnante: Guarudias Distribuidora Eireli ME (Coob.)
CNPJ: 15.815787/0001-17
Autuado: Distribuidora de Bebidas Estrela de Uberlândia Eireli
IE: 002086267.00-04
Coobrigado: Carlos Henrique da Silva
CPF: 511.468.946-00
Proc. S. Passivo: Carlos Antônio dos Santos
Origem: DFT/Uberlândia

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – REMETENTE - Correta a inclusão no pólo passivo da obrigação tributária da Coobrigada, alienante das mercadorias objeto da Autuação, por restar caracterizado que, em relação ao ICMS/ST, ela é a contribuinte substituta e a Autuada é a responsável solidária – nos termos do art. 22, §§ 18, 19 e 20 da Lei nº 6.763/75 c/c arts. 12 e 13 do Anexo XV do RICMS/02. Com relação à Multa Isolada, prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei 6.763/75, a responsabilidade é somente da Coobrigada, por ter emitido notas fiscais sem consignar a base de cálculo do ICMS/ST.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST – PROTOCOLO/CONVÊNIO – OPERAÇÃO INTERESTADUAL - PRODUTOS DIVERSOS - Constatada a falta de recolhimento do ICMS/ST relativo a operações interestaduais de aquisições de produtos sujeitos à substituição tributária, efetuadas pela Autuada junto à Coobrigada paulista. Corretas as exigências fiscais do ICMS/ST e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, incisos I e II do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

Trata-se de imputação fiscal sobre a falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST devido pelo remetente, na condição de substituto tributário, nas remessas de mercadorias destinadas à empresa mineira, oriunda de Estado signatário de protocolos para fins de retenção do imposto devido por substituição. Nos termos do art. 22, §§ 18,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

19 e 20 da Lei nº 6.763/75 c/c arts. 12, 13 e 15, Parte I do Anexo XV do RICMS/02, passa a ser devido o recolhimento pela Autuada e Coobrigada.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c os incisos I e II do § 2º da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da mencionada lei. Esta última, aplicada apenas à Coobrigada por não ter consignado nas notas fiscais a base de cálculo do ICMS/ST.

Foram arrolados no polo passivo da obrigação tributária a empresa paulista “Guarudias Distribuidora Eireli ME”, remetente das mercadorias constantes nas notas fiscais objeto da autuação, por ser a responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes para o Estado de Minas Gerais, e o Sr. Carlos Henrique da Silva, na condição de mandatário por procuração da empresa autuada.

Da Impugnação

Inconformada, a Coobrigada “Guarudias Distribuidora Eireli ME” apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 67/76, alegando, em apertada síntese, que:

- é equivocada e ilegítima a sua inclusão como coobrigada, porquanto a responsabilidade pelo pagamento do ICMS/ST é do estabelecimento destinatário das mercadorias constantes nas Notas Fiscais nºs 193 e 194, por força do art. 15, Anexo XV do RICMS/02;

- mesmo nas hipóteses de Protocolo firmado entre os Estados em que fique atribuída ao alienante ou remetente a retenção do ICMS/ST, a responsabilidade, na ausência de recolhimento, é do estabelecimento destinatário das mercadorias nos termos do art. 22, §§ 18, 19 e 20 da Lei Estadual nº 6.763/75;

- a imputação da multa isolada deve ser desconsiderada por não ser parte legítima para responder pelo ICMS/ST e por ter sido consignado nas notas fiscais todos os dados exigidos para a operação;

- o valor da multa isolada é muito superior ao valor cobrado a título de ICMS/ST, representando ofensa clara ao princípio da dosimetria das penas.

Ao final, requerer a procedência da impugnação para que seja reconhecida a sua ilegitimidade passiva e a imediata exclusão do polo passivo.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em Manifestação Fiscal de fls. 105/115, refuta as alegações da defesa e requer a procedência do lançamento.

DECISÃO

Como relatado, trata-se de imputação fiscal sobre a falta de recolhimento do ICMS/ST devido a Minas Gerais pelo remetente, empresa paulista Guarudias Distribuidora Eireli, na condição de substituto tributário, nas remessas de mercadorias destinadas à empresa mineira, oriunda de Estado signatário de protocolos para fins de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

retenção do imposto devido por substituição. Nos termos do art. 22, §§ 18, 19 e 20 da Lei nº 6.763/75 c/c arts. 12, 13 e 15, Parte I do Anexo XV do RICMS/02, passa a ser devido, o recolhimento, pela Autuada e Coobrigada.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c os incisos I e II do § 2º da Lei nº 6.763/75, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da mencionada lei. Esta última aplicada apenas à Coobrigada por não ter consignado nas notas fiscais a base de cálculo do ICMS/ST.

Foi arrolada, no polo passivo da obrigação tributária, a empresa paulista “Guarudias Distribuidora Eireli ME”, remetente das mercadorias constantes nas notas fiscais objeto da autuação, por ser a responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes para o Estado de Minas Gerais.

A Coobrigada, ora Impugnante, argui a sua ilegitimidade de ser elevada ao polo passivo da obrigação tributária por entender que a responsabilidade pelo pagamento do ICMS/ST é do estabelecimento mineiro, adquirente das mercadorias.

No entanto, de acordo com o que dispõe a legislação tributária acerca da sistemática da substituição tributária, o entendimento da Impugnante não se mostra correto, como se verá a seguir.

A Lei Complementar nº 87/96 autoriza os Estados e o Distrito Federal a atribuírem ao sujeito passivo da obrigação tributária a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, nos seguintes termos:

Art. 6º. Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

(...)

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

A Lei Estadual mineira nº 6.763/75, observando as condições estabelecidas na lei complementar, assim dispõe sobre a sistemática da substituição tributária e a respeito da responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido nas operações subsequentes pelo alienante das mercadorias:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subsequentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

§ 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.

Regulamentando o disposto na Lei nº 6.763/75, os arts. 12 e 13 do Anexo XV do RICMS/02 dispõem quem serão os sujeitos passivos por substituição, *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.

(...)

Art. 13. A responsabilidade prevista no artigo anterior aplica-se também ao remetente não-industrial situado em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, que realizar operação interestadual para destinatário situado neste Estado, ainda que o imposto tenha sido retido anteriormente para outra unidade da Federação. (grifou-se).

Verifica-se que a legislação é clara em atribuir a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido por substituição tributária ao estabelecimento alienante ou remetente das mercadorias, especificamente nos casos em que tenha sido celebrado protocolo ou convênio.

No caso do presente auto, a Impugnante, estabelecida no Estado de São Paulo, com o qual foram celebrados os Protocolos ICMS nºs 11/91, 34/09 e 96/09, é a alienante de mercadorias contempladas no rol dos produtos constantes nos referidos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

protocolos. O que a torna contribuinte mineira por substituição tributária, com a obrigação de observar as normas tributárias mineiras.

Desta forma, não há dúvidas de que a Impugnante é a responsável tributária pelo pagamento do imposto devido a Minas Gerais por substituição tributária, estando correta a sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária.

Por outro, o argumento de que a responsabilidade é somente do estabelecimento destinatário, como preveem o § 18, art. 22 da Lei nº 6.763/75 e art. 15, Anexo XV do RICMS/02, não reflete o que dispõe a legislação. Como pode ser observado pela legislação retrocitada, a responsabilidade é do alienante, no caso a Impugnante, e, solidariamente, responde o destinatário pelo pagamento do imposto.

Neste caso, agiu corretamente o Fisco ao trazer, no polo passivo da obrigação tributária, a Impugnante, na condição de Coobrigada, e a empresa mineira, destinatária das mercadorias, como Autuada.

Há de se ressaltar que o Auto de Infração traz a descrição de Autuado e Coobrigado.

Todavia, a referida denominação trata da sujeição passiva – gênero – que pode ser composta de contribuintes, contribuintes e responsáveis ou apenas de responsáveis, não havendo entre as pessoas, arroladas como autuado ou coobrigado, qualquer hierarquia ou benefício de ordem.

Neste sentido, todos os figurantes do polo passivo respondem solidariamente pela obrigação tributária, sendo, tecnicamente, todos coobrigados, ou seja, assumem a obrigação conjuntamente, pois a solidariedade não comporta benefício de ordem, nos termos estabelecidos no art. 124, parágrafo único do Código Tributário Nacional (CTN), *in verbis*:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

(...)

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Noutra feita, a Impugnante alega incorreção da multa isolada que lhe foi imposta e, ainda, o caráter confiscatório das multas exigidas.

Relembrando, foram aplicadas a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c incisos I e II do § 2º do mesmo artigo e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, todos da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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:

(...)

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

diferimento, suspensão, isenção ou não 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;

II - por falta de pagamento do imposto nas hipóteses previstas nos §§ 18, 19 e 20 do art. 22;

Assim, verifica-se que 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.

Segundo o entendimento exarado pela Coordenação do Sistema de Tributação da então Secretaria da Receita Federal, no Parecer Normativo nº 61/79, “punitiva é aquela penalidade que se funda no interesse público de punir o inadimplente. É a multa proposta por ocasião do lançamento. É aquela mesma cuja aplicação é excluída pela denúncia espontânea a que se refere o art. 138 do Código Tributário Nacional - CTN, pelo qual o arrependimento oportuno e formal da infração faz cessar o motivo de punir”.

Por outro lado, a multa de natureza compensatória destina-se, diversamente, não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento que lhe era devido. É penalidade de caráter civil, posto que comparável à indenização prevista no direito civil. Em decorrência disso, nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos, via de regra, chamados moratórios.

Nesse sentido é o entendimento de abalizada doutrina.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Misabel 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)”*.

Na lição de RICARDO LOBO TORRES (in Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6ª ed., p. 277-278):

"As penalidades pecuniárias e as multas fiscais não se confundem juridicamente com o tributo. A penalidade pecuniária, embora prestação compulsória, tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra a prática de ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado. O tributo, ao contrário, é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício."

O Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

“ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória”.

“Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada”.

Para Mizabel Derzi (DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas ao livro Direito tributário brasileiro, de Aliomar Baleeiro. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 863), *“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. (...)”*.

Para Sacha Calmon (CALMON, Sacha, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), *“As penalidades são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias”*.

O Estado somente tem condições de cumprir as suas finalidades sociais se tiver orçamento, o que se consegue via tributos e, assim, o meio coercitivo para obrigar o contribuinte ao implemento de suas obrigações constitui forma válida para a consecução de suas finalidades.

O desembargador Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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. Trata-se, apenas, de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG) na Apelação Cível nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa 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, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, conforme se depreende da leitura da Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Diante do exposto, não se vislumbra qualquer ilegalidade na exigência das multas, tampouco qualquer caráter confiscatório das mesmas.

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, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Diante do exposto, ACORDA a 3^a Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Sérgio Timo Alves. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Orias Batista Freitas e René de Oliveira e Sousa Júnior.

Sala das Sessões, 20 de agosto de 2013.

José Luiz Drumond
Presidente / Relator

D