

Acórdão: 24.768/23/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002808115-50
Impugnação: 40.010156120-91
Impugnante: Ford Motor Company Brasil Ltda
IE: 487080064.09-20
Proc. S. Passivo: ESTELA RIGGIO
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO. Acusação fiscal de recolhimento a menor do ICMS/ST, em função da falta de inclusão do PIS e da COFINS em sua base de cálculo, contrariando o disposto no art. 19, inciso I, subalínea “b.3” do anexo XV do RICMS/02. Canceladas pelo Fisco, após análise dos argumentos da Impugnante, as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75. **Infração não caracterizada.**

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO. Constatação de utilização indevida de preço sugerido como base de cálculo do ICMS/ST, em detrimento do critério da MVA, relativo às remessas de veículos novos importados a contribuinte mineiros, contrariando a norma estabelecida no art. 55, inciso II e § 2º, inciso II do Anexo XV do RICMS/02, uma vez que a empresa autuada deixou de ser fabricante de veículos no território nacional a partir de 08/10/21. **Infração caracterizada. Corretas as exigências da diferença do ICMS/ST apurada, acrescida da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, § 2º, inciso I e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75.**

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de que a Autuada, substituta tributária sediada no estado do Espírito Sando, efetuou recolhimento a menor do ICMS/ST, no período de 01/04/21 a 31/12/22, relativo a operações com veículos importados destinados a contribuintes mineiros, em função das seguintes irregularidades:

1. Falta de inclusão do PIS e da COFINS na base de cálculo do ICMS/ST, contrariando o disposto no art. 19, inciso I, subalínea “b.3” do anexo XV do RICMS/02 (exigências fiscais canceladas pelo Fisco);

2. Utilização indevida de preço sugerido como base de cálculo do ICMS/ST, nos meses de novembro e dezembro de 2021, em detrimento do critério da MVA, relativo às remessas de veículos novos importados a contribuinte mineiros,

contrariando a norma estabelecida no art. 55, inciso II e § 2º, inciso II do Anexo XV do RICMS/02, uma vez que a empresa autuada deixou de ser fabricante de veículos no território nacional a partir de 08/10/21, passando assim a ser obrigada a utilizar o critério da MVA.

Exige-se a diferença do ICMS/ST apurada, acrescida das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, § 2º, inciso I e 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 21/31, requerendo, ao final, o integral provimento de sua defesa.

A Fiscalização reformula o lançamento às págs. 69/70.

Aberta vista, a Impugnante manifesta-se às págs. 76/85

Fiscalização novamente manifesta-se (págs. 99/114).

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 115/126, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação efetuadas pelo Fisco às págs. 69/70.

DECISÃO

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

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre a constatação de que a Autuada, substituta tributária sediada no estado do Espírito Santo, efetuou recolhimento a menor do ICMS/ST, no período de 01/04/21 a 31/12/22, relativo a operações com veículos importados destinados a contribuintes mineiros, em função das seguintes irregularidades:

1. Falta de inclusão do PIS e da COFINS na base de cálculo do ICMS/ST, contrariando o disposto no art. 19, inciso I, subalínea “b.3” do anexo XV do RICMS/02 (exigências fiscais canceladas pelo Fisco);
2. Utilização indevida de preço sugerido como base de cálculo do ICMS/ST, nos meses de novembro e dezembro de 2021, em detrimento do critério da MVA, relativo às remessas de veículos novos importados a contribuintes mineiros, contrariando a norma estabelecida no art. 55, inciso II e § 2º, inciso II do Anexo XV do RICMS/02, uma vez que a empresa autuada deixou de ser fabricante de veículos no território nacional a partir de 08/10/21, passando assim a ser obrigada a utilizar o critério da MVA.

As exigências fiscais referem-se à diferença de ICMS/ST apurada, acrescida das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, § 2º, inciso I e 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contraopondo-se ao feito fiscal, relativamente à infração nº 02, a Impugnante relata que, ao contrário do que alega o Fisco, em novembro e dezembro de 2021 a filial da Impugnante localizada no estado do Ceará ainda era considerada montadora de veículos pela legislação pátria, isto porque ainda adquiria peças automotivas para fabricação, fato que estaria demonstrado através das notas fiscais anexadas à sua defesa (Doc 01).

Reproduz, nesse sentido, o art. 2º, inciso I da Lei nº 6.729/79 (Lei Ferrari), segundo o qual considera-se produtor a empresa industrial que realiza a fabricação ou montagem de veículos automotores.

Art. 2º Consideram-se:

I - Produtor, a empresa industrial que realiza a fabricação ou montagem de veículos automotores.

Acrescenta que as atividades industriais por ela praticadas envolvem não só a fabricação, mas também a industrialização/montagem de componentes automotores, oportunidade em que transcreve o art. 4º, inciso III do RIPI:

Art. 4º. Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como:

[...]

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem).

Entende, dessa forma, que enquanto perdurarem os estoques de veículos e/ou componentes automotivos produzidos, mesmo cessada a sua produção, a respectiva unidade fabril permanecerá gozando de todos os efeitos fiscais a que uma montadora de veículos se submete.

A seu ver, somente a paralização de sua atividade é que poderia ensejar a desclassificação da respectiva unidade fabril como “montadora de veículos”, nos termos do art. 39, inciso VI da Instrução Normativa SEFAZ nº 77/19 (Ceará), ou seja, para esta norma e às equivalentes em todos os demais Estados, a paralização de atividade pressupõe o encerramento operacional definitivo do estabelecimento, conduzindo-o à baixa.

Art. 39. O Edital de Convocação, constante do Anexo I desta Instrução Normativa, será expedido pelo órgão local da circunscrição fiscal do contribuinte, para fins de baixa de ofício, quando:

[...]

VI - Encontre-se com as atividades paralisadas.

Afirma que a comercialização das mercadorias (veículos e componentes em estoque) constitui sucedâneo natural ao processo industrial, de modo que, enquanto não definitivamente baixado o estoque, não pode o Fisco considerar como encerradas as

atividades do estabelecimento, quiçá, enquadrá-lo como pertencente a outra natureza que não a de industrial “montadora de veículos”.

Destaca que, não por outra razão, os automóveis importados por uma montadora de veículos permanecerão com a base de cálculo do ICMS/ST sujeita à tabela de preços ao consumidor final, mesmo não tendo tal mercadoria sido fabricada em solo nacional, pois, na sua visão, a condição de “fabricante de veículos” está relacionada ao conjunto de atividades da empresa submetida às regras da Lei Ferrari, e não somente ao veículo produzido em território nacional. Há saídas de peças, veículos importados, acondicionamento de mercadorias – todas estas típicas atividades regulamentares praticadas pelas “montadoras de veículos”.

Assim, na sua ótica, mesmo que não estivesse fabricando veículos em novembro e dezembro de 2021, estava praticando outras atividades econômicas submetidas à legislação regulamentar, que a permitiam manter-se classificada como típica montadora de veículos, a adotar a tabela de preço sugerido ao consumidor como base de cálculo do ICMS/ST.

Conclui, nesses termos, que fica claro que a parte mantida do Auto de Infração deve ser prontamente cancelada, uma vez que destacou e recolheu o ICMS/ST nos valores corretos, não infringindo nenhuma legislação pátria.

No entanto, em que pesem os seus argumentos, verifica-se não assistir razão à Impugnante.

A matéria em questão está disciplinada no art. 55 do Anexo XV do RICMS/02, nos seguintes termos:

RICMS/02 - Anexo XV

Art. 55. Para os efeitos de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária nas operações subsequentes com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária de que tratam os capítulos 25 e 26 da Parte 2 deste Anexo, a base de cálculo é:

I - **havendo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante**, o respectivo preço acrescido dos valores correspondentes a frete, Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e acessórios do veículo;

II - **não havendo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante**, o preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual indicado na Parte 2 deste Anexo para a mercadoria, **a título de margem de valor agregado (MVA)**.

[...]

§ 2º **Em se tratando de veículo importado:**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - **havendo preço sugerido pelo fabricante**, a base de cálculo é o preço sugerido;

II - o preço praticado pelo remetente a que se refere o inciso II do *caput* deste artigo não poderá ser inferior ao que serviu de base de cálculo para pagamento do Imposto de Importação (II) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

(...)

(Destacou-se)

Como se vê, tratando-se de fabricante de veículos sediado no território nacional, a base de cálculo da ST será equivalente ao preço por ele sugerido, acrescido dos valores correspondentes a frete, Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e acessórios do veículo, independentemente de o veículo ser ou não importado, o que equivale a dizer que o fabricante nacional pode utilizar a mesma base de cálculo inclusive para veículos importados distintos daqueles por ele fabricados.

Porém, tratando-se de não fabricante ou meramente importador, a base de cálculo da substituição tributária deve ser o preço por ele praticado, não inferior ao que serviu de base de cálculo para pagamento do Imposto de Importação (II) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual indicado na Parte 2 do Anexo XV para a mercadoria, a título de Margem de Valor Agregado (MVA).

É exatamente este o caso dos autos, pois a Ford Motor Company Brasil Ltda deixou de ser fabricante de veículos automotores a partir de 08/10/21, data em que foram produzidos os dois últimos veículos na unidade sediada no estado do Ceará, conforme informação contida no Anexo denominado “Paralisação de Atividades” (reprodução dos e-mails respondidos pela empresa, no tocante à data de paralisação das atividades industriais da última unidade do contribuinte no território nacional), *verbis*:

“... A pedido do Erivaldo, segue anexo, evidência da data de produção dos **dois últimos Chassis produzidos na unidade Ford do Ceará**, sendo que **o Chassi ... foi transferido para a unidade Ford de Tatuí – SP e o penúltimo Chassi ... foi objeto de venda (ambos foram produzidos em 08/10/2021)**.

Se precisar de alguma informação adicional, por favor, nos avise.

Atenciosamente,

Ivanildo Cipriano Silva | Tax Department
Ford Motor Company Brasil Ltda
Phone: 11 4174-4180
mail to: isilv114@ford.com



...” (Grifou-se)

Não há que se falar, portanto, em estoques de veículos e/ou componentes automotivos produzidos, como afirma a Impugnante, mesmo porque a autuação não se refere às duas últimas unidades de veículos produzidas, muito menos de componentes automotivos (ou de partes e peças), sujeitos a normas distintas, no tocante à substituição tributária, e sim de veículos importados pela unidade da empresa sediada no estado do Espírito Santo, destinados a contribuintes mineiros.

Por óbvio, estoque de bens produzidos não se confundem com a importação de veículos, devendo-se reiterar que as vendas desses importados ocorreram em datas posteriores àquela em que a Impugnante não mais se enquadrava como fabricante de veículos sediado em território nacional.

Portanto, contrariamente à alegação da Impugnante, o art. 2º, inciso I da Lei nº 6.729/79 (Lei Ferrari), assim como o art. 4º, inciso III do RIPI (industrialização na modalidade de montagem), não se aplicam ao presente processo, pois, a partir de 08/10/21, a empresa autuada não é fabricante ou montadora de veículos.

Como bem salienta o Fisco, conceitua-se como montadora a empresa que monta bens de consumo duráveis, como automóveis, a partir da produção de diversas unidades que compõem o todo ou a partir das unidades trazidas do exterior completamente desmontadas, no processo denominado de CKD1, o que não é o caso da Impugnante que, a partir 08/10/21, encerrou a sua produção no país.

Esclareça-se que, segundo o Fisco, em janeiro de 2022, o grupo Ford, contrariando todas as suas alegações para aplicação da tabela de preço, passou a utilizar em suas operações, para o cálculo do ICMS/ST devido, a MVA, conforme determina o art. 55, inciso II do Anexo XV do RICMS/02, acima reproduzido, deixando de levar em consideração a argumentação da existência de mercadorias em estoque.

A Impugnante apresenta, em sua defesa, algumas notas fiscais, tentando demonstrar que adquire peças automotivas para fabricação, no entanto, embora nelas conste o CFOP 6.101 (venda de produção do estabelecimento), no campo “natureza da operação” desses documentos sempre consta a expressão “Venda de mercadorias adquiridas de terceiros”.

Ademais, como já afirmado, a presente autuação não se refere a partes, peças e componentes automotivos, devendo-se reafirmar que as operações com esses produtos não qualificam a Impugnante como fabricante/montadora de veículos.

O entendimento acima exposto é corroborado pela solução à Consulta de Contribuinte nº 148/2012, que analisou matéria análoga à do presente processo, *in verbis*:

Consulta de Contribuinte nº 148/2012

Consulente: Ever Eletric Appliances Indústria e Comércio de Veículos Ltda.

ORIGEM: Manaus - AM

¹ CKD: do inglês, Completely Knocked Down, ou seja, carro desmontado.

ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – BASE DE CÁLCULO – VEÍCULOS AUTOMOTORES IMPORTADOS. Não havendo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante, nas operações subsequentes com veículos automotores importados novos, discriminados no item 12 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, a base de cálculo do ICMS/ST não poderá ser inferior à que serviu de base de cálculo para pagamento do Imposto de Importação (II) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), devendo ser estabelecida de acordo com o disposto no inciso II do *caput* do art. 55 da Parte 1 do mesmo Anexo.

Exposição:

A Consulente exerce, dentre outras atividades, o comércio, por atacado, de automóveis, camionetas e utilitários (CNAE – 4511-1/03), os quais importa diretamente do fabricante estabelecido na China.

Diz ser sujeito passivo, por substituição tributária, pelo ICMS devido a este Estado, para cujo cálculo toma, por base, o preço que pratica em sua operação, acrescido da Margem de Valor Agregado (MVA) de 30% (trinta por cento), conforme determinação do inciso II da cláusula terceira do Convênio ICMS 132/92, considerado que não emite lista de preços sugeridos para a venda desses veículos ao consumidor final.

Aduz que a responsabilidade pelo pagamento do ICMS/ST é da pessoa que promove a circulação das mercadorias, sendo que o contribuinte que realizar operações com produtos sujeitos à substituição tributária deverá observar o tratamento específico atribuído a esse regime.

Afirma que a substituição tributária está prevista no art. 150, § 7º, da CF/88, incluído pela EC nº 3, de 17/03/1993, o qual autoriza as Fazendas Públicas a cobrar antecipadamente o tributo decorrente da ocorrência presumida da hipótese de incidência prevista em lei, encerrando, assim, o ciclo de tributação, pois que antecipada a obrigação tributária que só seria devida quando da ocorrência concreta.

Informa que, nas operações interestaduais, a regulamentação da substituição tributária se dá por meio de Protocolos e Convênios firmados entre os Estados, os quais determinam as bases de cálculo, as margens de valor agregado (MVA) e as alíquotas aplicáveis para a apuração do tributo.

Argumenta, todavia, que deverá ser observado o disposto no art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, que estabelece que a base de cálculo seja o valor do IPI e

demais despesas debitadas do destinatário, bem como a parcela resultante da aplicação do percentual de valor agregado.

Acrescenta que, para veículos novos, o Convênio ICMS 132/92 prevê regras específicas para a apuração do ICMS/ST, recepcionadas pelo RICMS/02, no item 3, alínea “b”, inciso I, art. 19, Parte 1 do Anexo XV, considerando, entre outras, o valor da operação praticado pelo substituto, incluídos os valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ao varejista, acrescido do valor resultante da aplicação do percentual de margem de valor agregado, no caso em comento, de 30% (trinta por cento).

Transcreve parte da legislação tributária sobre a matéria e expressa entendimento de que, caso emita lista de preços sugeridos para venda do veículo ao consumidor final, esse valor deverá ser tomado como base de cálculo da substituição tributária, nos termos do inciso I da cláusula terceira do Convênio ICMS 132/92, observado o § 2º dessa mesma cláusula.

Em adendo às fls. 49 desse PTA, informa ser fabricante de veículos automotores da mesma marca que importa, e, para comprová-lo, junta cópias da Licença para Uso da Configuração de Veículo ou Motor – LCVM concedida pelo IBAMA e Laudo de Produção, elaborado pela SUFRAMA, bem como fotos de sua fábrica e de seu sistema de montagem, alegando restar comprovado o requisito para que o valor constante de lista de preços sugeridos ao público possa ser adotado como base de cálculo do ICMS/ST nas operações com veículos importados.

Com dúvida sobre a aplicação da legislação tributária, formula a presente consulta.

Consulta:

Caso elabore lista de preços sugeridos para venda dos veículos ao consumidor final, esse valor deverá ser tomado como base de cálculo da substituição tributária, nos termos do inciso I da cláusula terceira do Convênio ICMS nº 132/92, observado o disposto no § 2º dessa Cláusula?

Resposta:

1 – Tratando-se de veículo importado, o inciso I, § 2º, art. 55, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02 estabelece que, havendo preço sugerido pelo fabricante, o cálculo do ICMS devido a título de substituição tributária será efetuado tomando-se como base esse preço.

Com efeito, o RICMS/02 deixa claro que, para fins de determinação da base de cálculo do ICMS/ST, somente o fabricante poderá elaborar tabela de sugestão de preço de venda a consumidor, não estendendo esta previsão ao estabelecimento importador, ainda que seja o representante oficial e exclusivo da marca no país.

Cumprido esclarecer que, para os efeitos do disposto no inciso I, § 2º, art. 55, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02, **entende-se como fabricante o estabelecimento que possua unidade fabril instalada em território brasileiro, ainda que este não fabrique todos os veículos que comercializa.**

Portanto, infere-se do exposto que um estabelecimento da indústria automobilística instalado em território nacional poderá, para fins de definição da base de cálculo da substituição tributária, sugerir preço final de venda de veículo de modelo/ marca que não produz em sua unidade fabril, mas que importa e comercializa internamente.

Cabe ressaltar que as informações prestadas pela Consulente em adendo à Consulta, às fls. 49 do PTA, não mais procedem, uma vez que **a unidade fabril, onde era efetuada a montagem dos veículos, foi desativada em 2010,** conforme informado na manifestação fiscal às fls. 68.

Portanto, **não cabe a caracterização da Consulente como industrial fabricante e, dessa forma, não se aplica à hipótese a norma estabelecida no inciso I do art. 55 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.**

Assim não há embasamento legal para que o cálculo do imposto devido a título de substituição tributária nas operações subsequentes com veículos automotores importados novos, discriminados no item 12 da Parte 2 do referido Anexo XV, seja feito com base no preço sugerido pelo estabelecimento importador, o qual não se enquadre na condição de fabricante.

Por conseguinte, não havendo preço final a consumidor **sugerido pelo fabricante,** a base de cálculo do ICMS/ST de veículos automotores importados novos será o preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, **adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual indicado a título de margem de valor agregado (MVA),** não podendo este valor ser inferior ao

que serviu de base de cálculo para pagamento do Imposto de Importação (II) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), conforme inciso II do *caput* e inciso II do § 2º, ambos do art. 55, Parte 1, Anexo XV em referência ...”

(Destacou-se)

Por fim, resta acrescentar que é improcedente o entendimento da Impugnante de que somente perderia a qualificação de fabricante a partir da baixa de sua inscrição estadual, nos termos do art. 39, inciso VI da Instrução Normativa SEFAZ nº 77/19 (Ceará), pois, apesar de sua inscrição naquele Estado não ter sido baixada, é fato incontroverso nos autos que o estabelecimento cearense da Autuada cessou a produção de veículos em 08/10/21.

O art. 39, inciso VI da Instrução Normativa SEFAZ nº 77/19 (Ceará), apenas disciplina atos administrativos preparatórios para fins de baixa, de ofício, de contribuinte que paralise suas atividades.

No entanto, a inexistência dessa baixa não tem o condão de afastar a realidade fática de que o estabelecimento cearense cessou a fabricação e montagem de veículos a partir de 08/10/21, fato que não impede ao referido estabelecimento exercer outras atividades no local onde está sediado, como a importação e comercialização de veículos novos, por exemplo, como é o caso do estabelecimento autuado, hipótese em que a baixa de sua inscrição não seria implementada.

Logo, não há embasamento legal para que o cálculo do imposto devido a título de substituição tributária nas operações subseqüentes com veículos automotores importados novos seja feito com base no preço sugerido, uma vez que o estabelecimento autuado, assim como aquele sediado no estado do Ceará, não se enquadra na condição de fabricante de veículos.

Conclui-se, dessa forma, que a infração narrada pelo Fisco afigura-se plenamente caracterizada nos autos, motivo pelo qual são legítimas as exigências fiscais, constituídas pela diferença do ICMS/ST apurada, acrescida das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, § 2º, inciso I e 55, inciso VII, alínea “c” da Lei 6763/75.

Da Arguição de Impossibilidade de Cumulação de Multa de Revalidação e Multa Isolada em Decorrência da mesma Infração

Quanto à arguição da Impugnante de que estaria sendo duplamente penalizada em função de uma única infração, contrariando o princípio do *non bis in idem*, há que se destacar, inicialmente, que o art. 53, § 1º da Lei nº 6.763/75 estabelece, claramente, que as multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

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

[...]

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência;

[...]

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

(Grifou-se)

Acrescente-se que as multas de revalidação e isolada exigidas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo também distintas.

A Multa Isolada aplicada, capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” e § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 refere-se a descumprimento de obrigação acessória, ao passo que a Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I da mesma lei, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento do ICMS/ST devido, no tocante à diferença apurada.

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

[...]

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

[...]

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas “a” e “b” deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

[...]

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação), e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

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

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, foi 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, 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 foi acatada pelo Poder Judiciário mineiro 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 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): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXMª. SRª. DESª. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Não há que se falar, portanto, em exigência cumulativa, e sim em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST devido).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, conforme reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 69/70, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Estela Riggio e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Flávia Sales Campos Vale (Revisora) e Gislana da Silva Carlos.

Sala das Sessões, 22 de novembro de 2023.

Dimitri Ricas Pettersen
Relator

Cindy Andrade Moraes
Presidente

P