

Acórdão: 23.748/24/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.003493840-60
Impugnação: 40.010157599-38
Impugnante: Pizzani Lubrificantes Ltda
IE: 004643194.00-08
Proc. S. Passivo: Antônio Carlos Rodrigues de Souza
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - SP

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - COMBUSTÍVEIS/LUBRIFICANTES/SIMILARES. Constatou-se que a Autuada reteve a menor o ICMS/ST devido a Minas Gerais nas remessas de óleos lubrificantes derivados de petróleo para revenda. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS/ST, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, c/c o § 2º, inciso I e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - COMBUSTÍVEIS/LUBRIFICANTES/SIMILARES. Constatou-se que a Autuada deixou de reter o ICMS/ST devido a Minas Gerais nas remessas de óleos lubrificantes derivados de petróleo para revenda ou uso/consumo. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS/ST, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, todos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre operações sujeitas ao regime de substituição tributária, incidente sobre operações de remessa interestadual de lubrificantes utilizados em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos, sujeitos à substituição tributária, consoante o item 7.0 do Capítulo 6 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, no período de 01 de maio de 2019 a 30 de junho de 2023.

As irregularidades imputadas são:

1. retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST devido a Minas Gerais nas remessas de óleos lubrificantes derivados de petróleo para revenda, conforme operações registradas na Tabela “C1” do Anexo “C” do Auto de Infração (AI).

Exige-se ICMS/ST, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c o § 2º, inciso I, do mesmo artigo e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2. falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST devido a Minas Gerais nas remessas de óleos lubrificantes derivados de petróleo para revenda ou uso/consumo, conforme operações registradas na Tabela “C2” do Anexo “C” do AI.

Exige-se ICMS/ST, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c o § 2º inciso I, do mesmo artigo e a Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 108/117, com juntada de documentos de págs. 118/490.

Às págs. 491/492, dentro do prazo regulamentar, há aditamento dos argumentos de defesa com apresentação de nova documentação (págs. 493/616).

A Fiscalização manifesta-se, contra-arrazoando os argumentos, às págs. 617/628. Requer a procedência do lançamento.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre operações sujeitas ao regime de substituição tributária, consistente em:

1. retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST devido a Minas Gerais nas remessas de óleos lubrificantes derivados de petróleo para revenda, conforme operações registradas na Tabela “C1” do Anexo “C” do Auto de Infração.

Exige-se ICMS/ST, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c o § 2º, inciso I, do mesmo artigo e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75;

2. falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST devido a Minas Gerais nas remessas de óleos lubrificantes derivados de petróleo para revenda ou uso/consumo, conforme operações registradas na tabela “C2” do Anexo “C” do Auto de Infração.

Exige-se ICMS/ST, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c o § 2º inciso I, do mesmo artigo e a Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

Em sua defesa, a Impugnante traz, em síntese, os argumentos seguintes:

- durante a fase investigativa, foi informado que as operações questionadas foram efetuadas com consumidores finais, logo, não haveria imposto ICMS/ST a ser cobrado, mas poderia haver a cobrança equivocada de diferencial de alíquota;

- em recente acórdão em tema de repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que o diferencial de alíquota só seria devido a partir de 01/04/22. Entretanto, a maior parte das operações ocorreram antes dessa data, logo, o ICMS não é devido por substituição tributária, nem por diferencial de alíquota;

- o presente lançamento não é líquido, nem certo. Primeiro porque cobra ICMS por substituição tributária ao invés de cobrar por diferencial de alíquota;

ademais, no segundo item cobra diferença de ICMS por substituição tributária nas operações em que a Impugnante recolheu o diferencial de alíquota;

- o Fisco optou por lavrar o Auto de Infração cobrando o ICMS por substituição tributária sem nenhuma prova ou indício forte, transferindo o ônus da prova para o Impugnante, o que é completamente ilegal;

- o Fisco tem em mãos todos os fatos e provas a seu desfavor. Logicamente, todas as empresas compradoras das mercadorias são cadastradas e localizadas no Estado de Minas Gerais e bastaria uma verificação no objeto social da empresa para verificar que estas não comercializam as mercadorias compradas. Também, poderia consultar o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e verificar que os destinatários das mercadorias não comercializam tais mercadorias.

Contudo, não obstante os argumentos apresentados, sem razão a Defesa.

Inicialmente, destaca-se que o lançamento tributário se baseia em provas consistentes, documentadas nas notas fiscais eletrônicas que a Contribuinte emitiu, e que se encontram no ambiente nacional da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e).

Nesse sentido, a afirmação da Impugnante de que as operações objeto da autuação foram realizadas com consumidores finais não é precisa, porque a própria Impugnante declarou, nas notas fiscais de diversas operações autuadas, o Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) 6655 – “Venda de combustível ou lubrificante adquirido ou recebido de terceiros destinado à comercialização”.

O principal argumento da Impugnante, que ela defende sem apresentar nenhuma base legal para isto, é a afirmação de que operações destinadas a consumidores finais não são sujeitas ao regime de substituição tributária.

Ocorre que a legislação pertinente não endossa seu entendimento.

Todas as operações interestaduais de venda de lubrificantes derivados de petróleo, seja a destinatários contribuintes, ou não contribuintes, inclusive para uso ou consumo do destinatário, são legalmente sujeitas ao regime de substituição tributária. A única hipótese em que não se aplica a substituição tributária é a ocorrência da industrialização do próprio produto, o que não ocorre no caso vertente.

Assim, a extensa documentação trazida não elide o lançamento.

Outrossim, a argumentação da Impugnante com base na tributação do diferencial de alíquotas (instituída pela Emenda Constitucional - EC nº 87/15), inclusive analisando decisão do STF a respeito, em nada impacta o lançamento, que refere-se a exigência de ICMS/ST, e não a exigência de imposto por diferencial de alíquotas.

Assim, corretas as exigências de ICMS/ST, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c o § 2º, inciso I, do mesmo artigo e das Multas Isoladas capituladas no art. 55, inciso VII, alínea “c”, e inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75, respectivamente para as irregularidades de retenção a menor e falta de retenção do imposto devido.

A respeito das multas aplicadas, a Autuada aduz que a posição do STF é pacífica quanto ao limite da multa ao valor do imposto, ou seja, o valor da multa é limitado ao valor do imposto exigido.

Entende que, em relação a uma mesma suposta infração, aplicam-se duas multas, ambas em valores superiores a 100% (cem por cento) do valor do imposto.

Relativamente às multas aplicadas, também não cabe razão à Defesa.

Com efeito, a multa prevista no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já as multas capituladas no art. 55, inciso VII, alínea “c”, e inciso XXXVII, da citada lei (Multas Isoladas) foram exigidas pela retenção a menor e pela falta de retenção, respectivamente, do ICMS/ST devido, descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o dever de reter, como previsto na legislação, o imposto devido por substituição tributária. Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Veja-se o teor dos dispositivos supramencionados, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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;

(...)

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, 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;

(...)

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”.

Analisando o disposto no art. 53 da Lei nº 6.763/75, pode-se concluir que o inciso I cuida das infrações formais, ou seja, o descumprimento de obrigações acessórias mais simples e diretas, independentemente da ausência de recolhimento do tributo.

Ao contrário, os incisos II a IV tratam de obrigações acessórias normalmente vinculadas à obrigação principal, sendo, portanto, proporcionais ao valor do ilícito praticado ou do tributo não recolhido.

Nesse sentido é o entendimento de abalizada doutrina.

Em suma, enquanto a multa de revalidação decorre do não pagamento do tributo a tempo e modo (obrigação principal), a multa isolada decorre do não cumprimento de uma obrigação acessória.

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 Estado somente tem condições de cumprir as suas finalidades sociais se tiver orçamento, o que se consegue via tributos.

Assim, o meio coercitivo para obrigar o contribuinte ao implemento de suas obrigações constitui forma válida para a consecução de suas finalidades.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No âmbito do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais – TJMG, a multa de revalidação foi precisamente definida, como depreende-se da seguinte decisão:

EMENTA: (...)

2) 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, foi aplicada corretamente no presente caso.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como verifica-se 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 INADIMPLENTO 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.

Por fim, é imperioso afirmar que a aplicação das penalidades foi efetivada na medida prevista na legislação tributária deste Estado, não competindo ao Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais – CCMG negar aplicação de dispositivo legal, e nem analisar argumentos de limites e confiscatoriedade de multa, nos termos do art. 110, inciso I, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA.

RPTA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

(...)

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Frederico Augusto Lins Peixoto (Revisor) e Wertson Brasil de Souza.

Sala das Sessões, 25 de julho de 2024.

**Ivana Maria de Almeida
Relatora**

**Juliana de Mesquita Penha
Presidente**

m/p