



**ESTADO DE MINAS GERAIS**  
Advocacia-Geral do Estado  
Advocacia Contenciosa

**Referência: PARECER SAGC nº 028/2007 da Subadvocacia-Geral do Contencioso da AGE**

**Procedência:** Secretaria de Estado de Fazenda - SEF

**Interessado:** Secretário-Adjunto da Secretaria de Estado de Fazenda

Número: 14.815

Data: 27 de dezembro de 2007

Ementa:

TRANSFERÊNCIAS CONSTITUCIONAIS DE ICMS. MULTA DE REVALIDAÇÃO.

**PARECER**



PARECER N.º /2007.

**CONSULENTE** – Secretário-Adjunto de Estado de Fazenda

**ASSUNTO** – TRANSFERÊNCIAS CONSTITUCIONAIS DE ICMS –  
**MULTA DE REVALIDAÇÃO**

### **I – A CONSULTA –**

O Secretário-Adjunto de Estado de Fazenda solicita parecer acerca da natureza jurídica da multa de revalidação cobrada no Estado de Minas Gerais, e de sua eventual inclusão nas transferências constitucionais de parte da arrecadação de ICMS para os Municípios.

### **II – RELATÓRIO E LEGISLAÇÃO APLICÁVEL**

O Requerente, SECRETÁRIO-ADJUNTO DO ESTADO DE FAZENDA, procurando se assegurar da realização adequada das transferências constitucionais de parcela da arrecadação do ICMS para os Municípios, solicita parecer acerca da natureza jurídica da multa de revalidação, e da eventual necessidade de sua inclusão nessas transferências.

A transferência de parcela do produto da arrecadação do ICMS para os Municípios encontra previsão constitucional no art. 158 da CF/88:

**“Art. 158** - Pertencem aos Municípios:

**I** – *Omissis*

**II** – *Omissis*

**III** - *Omissis*

**IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.**

**Parágrafo único** - As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

**I** - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;



**II** - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.”

A Lei Complementar nº 63, de 1990, por sua vez, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios” determina, em seu art. 1º, *caput* e parágrafo único:

**“Art. 1º.** As parcelas pertencentes aos Municípios do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferência por estes recebidas, conforme os incisos III e IV do art. 158 e inciso II e § 3º do art. 159, da Constituição Federal, serão creditadas segundo os critérios e prazos previstos nesta Lei Complementar.

**Parágrafo único.** As parcelas de que trata o *caput* deste artigo compreendem os **juros, a multa moratória e a correção monetária, quando arrecadados como acréscimos dos impostos nele referidos.**”

A multa de revalidação, no Estado de Minas Gerais, tanto na Consolidação da Legislação Tributária Administrativa (CLTA), quando no Regulamento do ICMS (RICMS/2002), tem previsão expressa nos casos em que exista atuação fiscal.

Os arts. 210 e 217 do RICMS/2002 demonstram claramente as hipóteses de aplicação da multa de revalidação:

**“Art. 210** - As multas denominam-se:

- I - de mora, na hipótese do inciso I do *caput* do artigo 217 deste Regulamento;
- II - de revalidação, na hipótese do inciso II do *caput* do artigo 217 deste Regulamento;
- III - isolada, por descumprimento de obrigações acessórias.

**Art. 217** - As multas por falta de pagamento, pagamento a menor ou pagamento intempestivo do imposto, calculadas com base no critério a que se refere o inciso III do *caput* do artigo 209 deste Regulamento, serão de:

- I - havendo espontaneidade no recolhimento do principal e acessórios, observado o disposto no § 1º deste artigo, a multa será de:
  - a - 0,15% (quinze centésimos por cento) do valor do imposto, por dia de atraso, até o trigésimo dia;
  - b - 9% (nove por cento) do valor do imposto do trigésimo primeiro ao sexagésimo dia de atraso;



c - 12% (doze por cento) do valor do imposto após o sexagésimo dia de atraso;

II - havendo ação fiscal: 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as seguintes reduções:

(...)"

O que se percebe, portanto, é que a incidência da multa de revalidação está diretamente ligada à existência da atuação fiscal, não se aplicando nos casos de espontaneidade do recolhimento, ainda que intempestivo.

### III - ESPÉCIES DE MULTA

Há que se frisar, inicialmente, como acima transcrito, que o art. 1º, parágrafo único, da Lei Complementar 63/90 prevê expressamente que só se incluirá nas transferências para os municípios a multa moratória.

Para determinar se a multa de revalidação deve ou não ser incluída nas referidas transferências, portanto, faz-se necessário examinar as diferentes espécies de multa existentes.

Tradicionalmente, faz a doutrina distinção entre multa compensatória e multa punitiva. O Parecer Normativo CST 61/79, do Coordenador do Sistema de Tributação da Receita Federal, assim define essas espécies:

“4.1 – As multas fiscais ou são punitivas ou são compensatórias.

4.2 – Punitiva é aquela que se funda no interesse público de punir o inadimplente. É a multa proposta por ocasião do lançamento. E aquela mesma cuja aplicação é excluída pela denúncia espontânea a que se refere o artigo 138 do Código Tributário Nacional, onde o arrependimento, oportuno e formal, da infração faz cessar o motivo de punir.

4.3 – 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 do 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.”

Recentemente, tem-se instalado polêmica, com parte da doutrina afirmando que não existiria multa compensatória em sede tributária, eis que tal papel seria desempenhado pelos juros moratórios, tendo a multa apenas caráter punitivo. Cite-se, a título de exemplo, Sacha Calmon Navarro Coelho, nos seus *Comentários ao Código Tributário Nacional*:

“(…) em Direito Tributário é o juro que recompõe o patrimônio estatal lesado pelo tributo não recebido a tempo. A multa é para punir, assim como a correção monetária é para garantir, atualizando o poder de compra da moeda. (...) De nossa parte, não temos mais a mínima dúvida quanto à natureza sancionatória, punitiva, não indenizatória da multa moratória.”



Outros doutrinadores, como Paulo de Barros Carvalho (*Curso de Direito Tributário*, 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002), se filiam ao entendimento tradicional, reafirmando a distinção:

“A iniciativa do sujeito passivo, promovida com a observância desses requisitos, tem a virtude de evitar a aplicação de multas de natureza punitiva, porém não afasta os juros de mora e a chamada multa de mora, de índole indenizatória e destituída do caráter de punição.”

Da mesma forma, Ruy Barbosa Nogueira (*Curso de Direito Tributário*, 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995):

“A multa de mora não tem caráter de punição, mas de indenização pelo atraso no pagamento e exemplifica demonstrando que, efetuada a notificação nos tributos sujeitos a lançamento direto ou misto, o descumprimento do prazo para pagamento dá ensejo à execução, e não à lavratura de um auto de infração.”

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, por sua vez, tem questionado tal distinção no que tange à exclusão das multas pela denúncia espontânea, embora se mantenha dividida:

“PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EXISTÊNCIA DE CONTRADIÇÃO E ERRO MATERIAL NO ACÓRDÃO. CORREÇÃO. PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO. MULTA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.

1. A embargante confessa que efetivou o pagamento do tributo após o vencimento, embora sem pressão do Fisco. Tal circunstância é suficiente para que não seja aplicada a denúncia espontânea.

2. A configuração da “denúncia espontânea”, como consagrada no art. 138 do CTN, não tem a elasticidade pretendida, deixando sem punição as infrações administrativas pelo atraso no cumprimento das obrigações fiscais. **A extemporaneidade no pagamento do tributo é considerada como sendo o descumprimento, no prazo fixado pela norma, de uma atividade fiscal exigida do contribuinte.** É regra de conduta formal que não se confunde com o não pagamento do tributo, nem com as multas decorrentes por tal procedimento.

3. (...)

6. Embargos acolhidos, porém, sem efeitos modificativos. Acórdão mantido.” (EDcl no REsp 573355 / RS, Rel. Min. José Delgado, DJU de 31.05.2004)

“RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA. ART. 138 DO CTN. TRIBUNAL DE ORIGEM. PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 7/STJ. RECURSO DESPROVIDO.

1. A denúncia espontânea afasta a multa moratória quando o pagamento do débito tributário é efetuado de forma integral, acrescido de correção monetária e juros moratórios, e antes de qualquer procedimento administrativo ou medida fiscalizatória adotada pelo Fisco. Precedentes.

2. O art. 138 do Código Tributário Nacional não estabelece distinção entre multa moratória e multa punitiva com o objetivo de excluir apenas esta última no caso de denúncia espontânea. Precedentes.

3. (...)



4. Recurso especial desprovido."  
(REsp 736.453/SP, Rel. Min. Denise Arruda, DJU de 07.11.06);

Pode-se distinguir, ainda, com base na origem, a **multa moratória** das **multas fundadas em infrações**. Zelmo Denari, em sua obra *Infrações tributárias e delitos fiscais*, faz essa distinção.

“As penalidades pecuniárias, em nosso sistema tributário, podem resultar da violação de um dever administrativo, vale dizer, de uma infração tributária legalmente prevista, ou da **violação de um direito subjetivo de crédito do ente público, vale dizer, do inadimplemento de uma obrigação tributária no respectivo vencimento**. Devemos aludir, no primeiro caso, às multas por infração e, no segundo caso, às multas de mora.

Para distinguirmos uma da outra, basta considerar que as multas por infração são apuradas e regularmente constituídas por meio de auto de infração, enquanto **as multas de mora são sanções previstas na legislação ordinária dos entes políticos que derivam do inadimplemento puro e simples de obrigação tributária no respectivo vencimento.**”

Perceba-se que não se fala em caráter indenizatório ou punitivo da multa, nem em sua relação com a denúncia espontânea, apenas no fato que lhe dá origem. E, nesse aspecto, a multa moratória seria aquela que se origina pura e simplesmente do inadimplemento da obrigação tributária.

#### IV – A MULTA DE REVALIDAÇÃO

Exposta a divergência doutrinária, cabe agora indagar se a multa de revalidação se enquadra no conceito de multa moratória acima exposto, para fins de se determinar sua inclusão ou não nos montantes a serem transferidos para os municípios.

A multa de revalidação tem as seguintes características:

- i) surge com o inadimplemento;
- ii) existe na denúncia espontânea, quando realizado o parcelamento.

A multa denominada na legislação mineira como “moratória” surge com o simples inadimplemento da obrigação tributária, e assim permanece até que eventualmente ocorra a lavratura de um auto de infração. Ocorrido este último, a multa denominada pela legislação mineira como “moratória” passa a denominar-se de “multa de revalidação”, decorrendo, portanto, do inadimplemento mais o critério temporal da atuação. Perceba-se que ela se enquadra, desta forma, na definição anteriormente apresentada para a multa moratória.

Assim, há que se entender que a multa de revalidação tem caráter de multa moratória, sendo devida, portanto, quando existe inadimplemento e atuação fiscal.



Ademais, o art. 217 do RICMS, ao se referir à multa de revalidação, a inclui expressamente entre as multas geradas pelo inadimplemento, ao lado da multa moratória simples.

## V – CONCLUSÃO

Em face do exposto, constatamos e concluímos que:

- I. A Lei Complementar 63/90, ao determinar a inclusão das multas arrecadadas como acréscimo do ICMS, refere-se expressamente às multas de natureza moratória;
- II. A multa moratória é aquela que se origina diretamente do inadimplemento, sendo chamada de “moratória” pela legislação mineira até a ocorrência da lavratura do auto de infração. A partir de tal marco temporal (autuação) referida multa moratória é chamada pela legislação mineira de multa de revalidação, decorrendo a mesmo, inobstante tal fato, da própria inadimplência do contribuinte no cumprimento da obrigação tributária principal, vale dizer, recolhimento do tributo devido. Possui, por conseguinte, a mineira “multa de revalidação” natureza jurídica de multa moratória.
- III. Portanto, no que tange às transferências constitucionais para os municípios, considerando-se que a multa de revalidação é uma espécie de multa moratória, deve a mesma continuar a ser incluída, pelo Estado de Minas Gerais, na parcela de transferência constitucional aos municípios mineiros, tal como previsto no artigo 1º., parágrafo único da Lei Complementar 63/90.

Esse o parecer, *sub censura*.

Belo Horizonte, 12 de dezembro de 2007.

**MAURÍCIO BHERING ANDRADE**  
**Procurador do Estado de Minas Gerais**  
**OAB/MG 41.457 – MASP 347.812-0**