

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.489/10/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000161800-79
Impugnação: 40.010125333-60
Impugnante: Companhia de Bebidas das Américas - Ambev
IE: 740358740.07-96
Proc. S. Passivo: Peter de Moraes Rossi/Outro(s)
Origem: PF/Antônio Reimão de Melo - Juiz de Fora

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - BEBIDAS - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST – BASE DE CÁLCULO - MARGEM DE VALOR AGREGADO. Constatou-se, no trânsito de mercadorias, que a Impugnante reteve a menor ICMS devido por substituição tributária ao Estado de Minas Gerais, incidente nas operações interestaduais com refrigerantes, em decorrência de a apuração da base de cálculo do imposto estar em desacordo com o estabelecido art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST, multa de revalidação em dobro nos termos do art. 56, inciso II, § 2º, item I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, majorada nos termos do art. 53, § 7º, da Lei nº. 6.763/75. Infração caracterizada. Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre apuração a menor da base de cálculo e do ICMS devido por substituição tributária incidente sobre operações interestaduais com refrigerantes, decorrente da constatação de que o valor da operação própria praticado pelo remetente (Autuada) é superior a 75% (setenta e cinco por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF), divulgado em portaria da Superintendência de Tributação (SUTRI). Inobservância do disposto no art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro nos termos do art. 56, inciso II, § 2º, item I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, majorada em 100% face à constatação da reincidência nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 45/67, contra a qual o Fisco em bem fundamentada manifestação de fls. 204/208, que foi adotada para decisão e passa a fazer parte integrante, refuta as alegações da defesa, pedindo seja o lançamento julgado procedente.

DECISÃO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme mencionado anteriormente, o presente processo versa sobre a constatação, no trânsito de mercadorias, de retenção a menor do ICMS devido por substituição tributária incidente sobre operações interestaduais com refrigerantes, em virtude da apuração incorreta da base de cálculo do imposto relativo às mercadorias constantes das Notas Fiscais Eletrônicas n.ºs. 66230 e 66231, face o valor da operação própria praticado pelo remetente (Autuada) ser superior a 75% (setenta e cinco por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF), divulgado em portaria da Superintendência de Tributação (SUTRI), situação em que imposto devido por substituição tributária será calculado utilizando-se da base de cálculo estabelecida no art. 19, I, "b", 3, Anexo XV do RICMS/02.

A hipótese em questão refere-se à correta apuração da base de cálculo para retenção do ICMS devido por substituição tributária em operação interestadual, praticada por estabelecimento fabricante, com mercadoria (refrigerante) constante no item 1.1 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Como já dito, os fundamentos expostos na manifestação do Fisco (fls. 204/208), foram os mesmos utilizados por este relator para sustentar a sua decisão e por esta razão passam a compor o presente acórdão, salvo pequenas alterações.

A Impugnante em sua peça de defesa invoca a necessidade da existência de lei estadual específica, em respeito ao princípio da legalidade, para a exigência do imposto devido por substituição tributária.

Contudo, não assiste razão à Impugnante visto que para as operações com mercadorias sujeitas à sistemática do ICMS por substituição tributária, a Lei Estadual n.º. 6.763/75 disciplinou a questão da apuração base de cálculo nos seguintes termos:

"Art. 13 - A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 19 - A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

2) em relação a operação ou prestação subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a - o valor da operação ou da prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b - o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente ou ao tomador de serviço;

c - a margem de valor agregado, nela incluída a parcela referente ao lucro e o montante do próprio imposto, relativa a operação ou prestação subseqüentes, que será estabelecida em regulamento, com base em preço usualmente praticado no mercado considerado, obtido por levantamento, ainda que por amostragem, ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidade representativa do respectivo setor,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

§ 20 - Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final ao consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, será o referido preço por ele estabelecido.

§ 21 - Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos, poderá o regulamento estabelecer como base de cálculo esse preço.

(...)

§ 29 - Em substituição ao disposto no item 2 do § 19 deste artigo, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou a sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas na alínea "c" do mesmo item".

Como se verifica, a lei estabelece nos parágrafos acima os critérios para se chegar à base de cálculo a ser utilizada nas operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária.

Assim o § 20 se refere a mercadorias que possuam preço fixado por órgão público competente, ou seja, que estejam tabelados, situação que inexistente atualmente na economia nacional.

Também o § 21 não afeta a base de cálculo do ICMS/ST do refrigerante, pois esse não possui preço sugerido pelos fabricantes.

Dessa forma, dos dispositivos acima mencionados, nos interessam os §§ 19 e 29.

O item 2 do § 19 dispõe que a base de cálculo do ICMS/ST será o valor da operação nele incluídos os demais valores cobrados do destinatário e acrescido de margem de valor agregado (MVA).

Como alternativa a essa forma de apuração, o § 29 possibilita a utilização do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) divulgado por meio de Portaria da Superintendência de Tributação.

Os mesmos ditames estão expressos no art. 19, I, "b", 3, Anexo XV do RICMS/02:

"Art. 19 - A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

I - em relação às operações subseqüentes:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b - tratando-se de mercadoria que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

1 - o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) divulgado em portaria da Superintendência de Tributação;

2 - o preço final a consumidor sugerido ou divulgado pelo industrial, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos aprovado em portaria da Superintendência de Tributação; ou

3 - o preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º deste artigo”;

Dessa forma, no caso do refrigerante, que não possui preço sugerido pelos fabricantes, a legislação permite a utilização de duas sistemáticas para apuração da base de cálculo do ICMS/ST.

O preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) é aplicado como regra geral uma vez que, pela ordem, é o primeiro critério. No entanto existe uma exceção à sua utilização prevista no art. 47-A do RICMS/02, que assim dispõe:

“Art. 47-A - Na hipótese de operação interestadual com mercadoria de que trata o item 1 da Parte 2 deste Anexo em que o valor da operação própria praticado pelo remetente, compreendidos os valores correspondentes a frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, seja superior a 75% (setenta e cinco por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF), divulgado em portaria da Superintendência de Tributação, o imposto devido por substituição tributária será calculado utilizando-se da base de cálculo estabelecida no art. 19, I, “b”, 3, desta Parte”.

Depreende-se que o art. 47-A, Anexo XV do RICMS/02, veio para corrigir distorções na apuração do ICMS/ST quando o valor da operação própria se aproxima em demasia do valor do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF).

Isso pode acontecer em virtude de uma defasagem no valor apurado do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) em determinadas regiões do Estado ou mesmo em função do interesse da empresa vendedora em majorar sua operação própria, reduzindo o ICMS/ST no destino, tendo em vista algum benefício fiscal obtido no seu Estado de origem.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Independente do que motivou a distorção, o art. 47-A condiciona a utilização do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) somente às operações em que a operação própria seja ao menos 25% (vinte e cinco por cento) inferior ao valor deste.

No presente auto de infração, já que o valor da operação própria é superior a 75% (setenta e cinco por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF), a apuração da base de cálculo para retenção do ICMS devido por substituição tributária teria de ser nos termos do disposto no art. 19, I, “b”, 3, Anexo XV do RICMS/02, ou seja, por meio da aplicação da margem de valor agregado (MVA).

A Impugnante argumenta que promoveu corretamente o cálculo do ICMS/ST, com base no art. 19, Anexo XV do RICMS/02, e para a apuração se utilizou do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF), ao qual chama de “pauta fiscal”, e contesta o art. 47-A, Anexo XV do RICMS/02, afirmando que o mesmo se caracteriza por um “gatilho” que contrariaria o princípio da definitividade da substituição tributária consagrada na jurisprudência das cortes superiores de justiça.

Como se observa da legislação citada acima, a utilização do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) para refrigerante está condicionada, pelo art. 47-A, Anexo XV do RICMS/02, à existência de uma diferença igual ou superior a 25% entre o valor da operação própria e do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF). Caso contrário, o cálculo deverá ser feito usando-se a margem de valor agregado (MVA) previsto no item 1 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Contrário ao entendimento da Impugnante, o princípio da definitividade da substituição tributária está atrelada à correta apuração da base de cálculo para retenção do ICMS devido por substituição tributária de acordo com o disposto na legislação tributária.

Neste sentido, correta a infração apontada pelo Fisco, sendo devido o recolhimento do ICMS/ST pela Impugnante, com a respectiva multa de revalidação.

Tem-se, ainda, a aplicação da multa isolada relativa à constatação de que o remetente da mercadoria consignou base de cálculo diversa da prevista na legislação, conforme dispõe o art. 55, inciso VII, da Lei 6763/75, *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:

(...)

VII - **por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação** ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada”; (g.n.)

Constata-se que a multa isolada exigida pelo fisco encontra perfeita subsunção com a conduta praticada pelo contribuinte.

Quanto à reclamação da reincidência exigida na multa isolada sob alegação de que as peças fiscais mencionadas pelo fisco não foram autuadas contra a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

impugnante, mas contra as unidades de Uberlândia e de Juatuba, também não assiste razão à Impugnante, haja vista que o art. 53, § 6º da Lei Estadual nº. 6.763/75 considera sua ocorrência para o conjunto de todos os estabelecimentos do autuado, *in verbis*:

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

(...)

§ 6º - Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior".

Assim, a penalidade foi exigida em dobro nos exatos termos do dispositivo acima, tendo em vista a dupla reincidência cometida pela Autuada, conforme demonstrado às fls. 210/211 dos autos.

De todo o acima exposto, verifica-se que se encontram plenamente caracterizadas as infringências à legislação, portanto, legítimas as exigências constantes do presente Auto de Infração.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencida a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), que o julgava parcialmente procedente para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei 6763/75. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ricardo Wagner Lucas Cardoso e Edécio José Cançado Ferreira.

Sala das Sessões, 26 de janeiro de 2010.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente

José Luiz Drumond
Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.489/10/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000161800-79
Impugnação: 40.010125333-60
Impugnante: Companhia de Bebidas das Américas - Ambev
IE: 740358740.07-96
Proc. S. Passivo: Peter de Moraes Rossi/Outro(s)
Origem: PF/Antônio Reimão de Melo - Juiz de Fora

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos e cinge-se, especificamente, à Multa Isolada capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, pois a mesma não foi aplicada nos termos da legislação de regência da matéria.

Assim, a partir da penalidade exigida, percebe-se que o Fisco entendeu que foi descumprida a obrigação de emitir documentos fiscais com o correto destaque do imposto devido por substituição tributária.

Necessária se faz a análise pormenorizada do tipo descrito no citado inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, para verificação da perfeita aplicação da penalidade prevista em face da imputação fiscal ora em exame.

Nesta linha, verifica-se os exatos termos do citado dispositivo legal:

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

.....
VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;
.....” (grifos não constam do original)

Analisando o dispositivo acima transcrito percebe-se que a conduta descrita na norma sancionatória é a consignação em documento fiscal de “base de cálculo diversa da prevista pela legislação”.

Dos autos extrai-se que a Impugnante entendia que à época da ocorrência das operações a base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária era exatamente aquela por ela destacada. Assim, não há nos autos nem mesmo indícios de

que a Defendente tenha destacado a base de cálculo por ela adotada utilizando-se de fraude, dolo ou má-fé. O que se conclui do conjunto probatório dos autos é que a Impugnante fez uma interpretação das normas estaduais diversa daquela feita pelo Fisco.

Este fato torna-se importante para o deslinde da questão e para a verificação da correta aplicação da penalidade determinada no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75.

Neste sentido, a base de cálculo do ICMS destacado nos documentos fiscais objeto do lançamento está determinada, na forma ditada pela Lei n.º 6.763/75, pelo art. 43 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02.

Portanto, os fatos e fundamentos que levaram a autuação dizem respeito a entendimentos e interpretações da legislação tributária.

Ao analisar a questão do erro no Direito Penal, o eminente jurista Hugo de Brito Machado, em sua obra “Estudos de Direito Penal Tributário”, assim se manifesta:

“ A doutrina do Direito Penal registra notável evolução no tratamento do erro. Antes, referia-se ao erro de fato, como capaz de elidir a responsabilidade penal, e ao erro de direito, que tinha como irrelevante para esse fim, fundada no princípio de que ninguém pode descumprir a lei alegando que a desconhece.

A doutrina moderna, porém, já não cogita de *erro de fato* e *erro de direito*, mas de *erro de tipo* e *erro de proibição*. (.....)

Assim, o erro na interpretação da lei tributária, que no entendimento do Chefe do Ministério Público Federal, acolhido em alguns julgados da Corte Maior, é capaz de excluir a configuração do crime de supressão ou redução de tributo, ganha explicação coerente, e consistente, no âmbito da doutrina dos penalistas, como *erro de tipo*. O erro, que, em princípio, não tem esse relevo é o denominado erro de proibição, consistente no errado entendimento do próprio preceito penal.”

Ademais, para aplicação das penalidades no campo tributário, por se tratar de norma sancionatória, deve-se ter em mente os mesmos ditames do direito penal e para tanto deve o tipo descrito na norma sancionatória guardar estrita consonância com a conduta tida como faltosa ou delituosa.

Não é outro o entendimento da doutrina pátria. Neste sentido, cite-se do Mestre Ricardo Corrêa Dalla, em sua obra “Multas Tributárias – natureza jurídica, sistematização e princípios aplicáveis”:

“ Toda legislação sobre multas deve necessariamente obedecer aos Princípios da Tipicidade e da Generalidade, conforme exposto neste trabalho.

De que tratam realmente estes princípios?

Quanto ao primeiro, o da Tipicidade, pode ser definido como sendo o delineamento completo da hipótese de incidência das multas. É o que descreve a sujeição ativa e passiva, a base econômica, a alíquota, a materialidade, o lugar, o tempo de descumprimento dos deveres instrumentais e outros aspectos relevantes.

Misabel Derzi já esclareceu que **“o modo de pensar padronizante (dito, inadequadamente, tipificante) conduz o intérprete a uma distância do caso isolado; ele só alcança o esquema do próprio caso.”**

Costuma-se entender a tipicidade de forma restritiva. Para nos, trata-se do delineamento completo da hipótese sancionatória, no caso, a multa tributária.”

No caso em tela, a norma determina como conduta a ser punida *“consignar em documento fiscal que acobertar a operação (...) base de cálculo diversa da prevista pela legislação.”*

Na hipótese ora analisada, a Impugnante destacou o imposto devido por substituição tributária sendo a imputação fiscal a apuração incorreta da base de cálculo do imposto, face o valor da operação própria praticado pelo remetente ser superior a 75% (setenta e cinco por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF), divulgado em portaria da Superintendência de Tributação (SUTRI).

É de se destacar aqui que a penalidade insculpida no inciso VII do art. 55, da forma como está redigida, procura punir contribuinte que conhecendo a base de cálculo da operação no momento de sua realização, deixa de consigná-la no documento fiscal de forma proposital visando reduzir os valores a serem recolhidos de forma indevida e questionável.

A sanção trazida pelo inciso VII do art. 55 visa coibir procedimentos tomados com o conhecimento da questão. Efetivamente, a norma não visa punir o erro na interpretação das leis tributárias.

Assim, esta penalidade apresenta-se afeta aos casos conhecidos como de subfaturamento hipótese em que o contribuinte conhece exatamente o valor da base de cálculo do imposto, mas, propositalmente, consigna no documento fiscal destinado a informar ao Fisco o imposto devido, valor da operação inferior.

Assim, por qualquer prisma que se analisa a penalidade não há como aplicá-la à matéria tratada nos presentes autos, devendo ser excluída do crédito tributário a exigência da Multa Isolada capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 e, por consequência, também deverá ser excluída a majoração da referida penalidade.

Sala das Sessões, 26 de janeiro de 2010.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira