

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.528/10/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 02.000214843-30
Impugnação: 40.010126188-37
Impugnante: Têxtil Tabacow SA
CNPJ: 61.204202/0006-54
Proc. S. Passivo: Sharlene Dogani Spadoto/Outro(s)
Origem: PF/Eduardo Devos – Uberaba – SRF/VII

EMENTA

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - NOTA FISCAL – CONSIGNAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. Imputação fiscal de utilização de valores indevidos para retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária na operação interestadual com produtos alimentícios sujeitos a tributação de responsabilidade do remetente. Contudo, embora a irregularidade tenha se configurado justificando a exigência do imposto, o que foi feito em outro lançamento, a Multa Isolada prevista no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, não é aplicável ao caso dos autos. Lançamento improcedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Versa o presente lançamento acerca da exigência da Multa Isolada, capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, em face da imputação fiscal de descumprimento da obrigação acessória referente à consignação de base de cálculo diversa do ICMS devido por substituição tributária relacionada no Auto de Infração n.º 02.000214844-11, emitido em 23 de outubro de 2009, o qual deu origem a cobrança do ICMS e Multa de Revalidação pela não retenção e recolhimento do ICMS/ST devido na operação interestadual com tapetes.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por procuradoras regularmente constituídas, Impugnação às fls. 12/29, em síntese, aos argumentos que se seguem:

- considerando que o objeto do presente Auto de Infração é a multa isolada decorrente do fato jurídico tributado no Auto de Infração n.º 02.000214844.11, com o cancelamento daquele, medida que se impõe é a anulação deste, porquanto o acessório segue o principal;
- desta feita, reitera os argumentos lançados na impugnação apresentada em face do Auto de Infração 02.000214844.11, que se aplicam integralmente a estes autos;
- tem por objeto social a industrialização e comercialização de tapetes e carpetes, importação e exportação de matérias primas e produtos, produzindo e comercializando carpetes e tapetes para decoração;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- os Regulamentos do ICMS de cada estado estão elencando novas mercadorias às quais se aplicam as regras concernentes à substituição tributária;
- preocupada com referida legislação, formalizou consulta junto à Secretaria de Estado de Fazenda de São Paulo, onde está localizada sua sede, a fim de esclarecer se estaria sujeita ao regime de substituição tributária, sendo que esta, através da Consulta Tributária nº 261/09, esclareceu-lhe que a substituição tributária só ocorre quando o tapete se caracterizar como material de construção ou congênere, tendo como finalidade destinação à utilização na construção civil;
- ocorre que a Autoridade Fiscal houve por bem estender a responsabilidade por substituição tributária para todo e qualquer tipo de tapete, independente da finalidade para a qual está sendo comercializado, o que o direito pátrio não permite;
- em observância à orientação alhures, é cautelosa quanto à tributação, razão pela qual, no caso em tela não há dúvidas de que se tratam de produtos diversos, que em nada se assemelham ou que sequer guardam correspondência acerca de sua finalidade;
- os produtos constantes da nota fiscal que ensejou o lançamento em análise, em momento algum podem ser caracterizados como material de construção ou congêneres, bem como não será destinado à construção civil, o que por sua vez afasta a aplicação da substituição tributária;
- o objeto social da empresa adquirente é "comércio varejista de móveis", que não corresponde, por óbvio à atividade de construção civil;
- é imperioso concluir que as regras atinentes à substituição tributária não se aplicam ao caso em análise;
- os produtos contidos na nota fiscal, objeto da presente autuação, consistem em materiais meramente decorativos e não são voltados para a construção civil;
- o conceito de material decorativo é universal e deve prevalecer tanto no Estado de São Paulo quanto no Estado de Minas Gerais;
- as regras acerca da responsabilidade tributária por substituição aplicam-se tão somente aos produtos cuja finalidade é o abastecimento do setor de construção;
- acerca do assunto, no Estado de São Paulo, foi editada Decisão Normativa CAT – 06/09, aprovando entendimento contido na Consulta nº 261/09, para cancelar que as regras atinentes à substituição tributária aplicar-se-iam apenas aos produtos que, além de enquadrar-se na descrição contida no texto de lei, se caracterizem como produtos da natureza de que trata a respectiva seção;
- a citada decisão normativa entendeu que para a responsabilidade tributária por substituição no Estado de São Paulo contida no art. 313-Y do RICMS, não bastava que os produtos se enquadrassem na descrição e NBM/SH descrito na norma, mas que também se caracterizassem como produtos da natureza de que trata a respectiva seção, quais sejam: materiais de construção e congêneres;
- no caso em apreço, tendo em vista que o produto industrializado e comercializado não se reveste da natureza de produto materiais de construção ou

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

congêneres, destinados à utilização na construção civil, a mesma não está legalmente obrigada a efetuar a retenção antecipada do imposto por substituição tributária;

- trata-se de constatação que anui ao princípio da verdade material que deve vigorar nas relações de direito tributário;

- assim, a Autoridade Fiscal deveria ter investigado se os produtos, objeto de autuação, eram destinados à utilização na construção civil e não o fez;

- cita doutrina sobre a questão da busca da verdade material e o princípio da ampla defesa, para concluir que a Autoridade Fiscal deveria ter demonstrado, de forma cabal, a ocorrência, no mundo factual, da hipótese descrita no antecedente da norma tributária e, se assim não for, estará ocorrendo no presente processo totalmente o inverso do que toda a doutrina em matéria tributária expressamente o admite;

- discute a multa aplicada citando doutrina e afirmando ter ocorrido afronta à legislação fiscal e aos princípios da proporcionalidade e do não confisco;

- no caso em tela, o percentual pautou-se em 40%, não restando dúvidas de que a multa em comento é inconstitucional por possuir caráter confiscatório;

- o Superior Tribunal de Justiça - STJ, utiliza dos julgamentos do Supremo Tribunal Federal como norte de julgamento;

- de forma mais pragmática ambos Tribunais Superiores utilizam limites para demarcar o que deve ser considerado correto e para demonstrar os parâmetros;

- pelas decisões do Superior Tribunal de Justiça, não resta nenhuma dúvida de que tal Corte adotou como parâmetro constitucional o percentual de 20%;

- resta evidenciado que o Supremo Tribunal Federal pacificou entendimento no sentido de que a multa aplicada no percentual de 40% é confiscatória, logo, inconstitucional, bem como injusta;

- neste sentido cabe ao julgador afastar a multa aplicada ao caso, sendo correto afirmar que deverá a mesma, no mínimo, ser reduzida;

- cita a Lei nº 9.298/96 para afirmar que a própria legislação civil cuidou de regulamentar a incidência de acréscimos, limitando os percentuais a serem utilizados, a fim de preservar o devedor e evitando um desembolso incabido e arbitrário;

- por analogia e em respeito ao princípio da isonomia, o percentual máximo para a aplicação da multa seria de 2% (dois por cento), uma vez que a inflação mensal nos dias de hoje não chega a atingir a escala de 1% (um por cento).

Ao final, requer a extinção do presente lançamento.

O Fisco se manifesta às fls. 40/46, contrariamente ao alegado pela defesa, em síntese, aos seguintes argumentos:

- no estrito cumprimento do dever, em obediência ao disposto no art. 69, inciso IV do RPTA/MG, a Fiscalização atuou em legítima defesa do Estado de Minas Gerais, impedindo a sonegação, e buscando os necessários recursos indispensáveis ao bem estar do povo mineiro e, por conseguinte, também, contribuindo para o impedimento da desleal concorrência no livre mercado. Há que se ressaltar, dessa

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

forma, que todo o trabalho está balizado na legislação tributária vigente, no zelo para com o bem público, conforme está tão bem esclarecido no presente autos;

- cita a Cláusula 8ª do Convênio ICMS n.º 81/93 que estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária e o § 3º do art. 12 do Anexo XV do RICMS/02;

- a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais firmou entendimento de que independentemente da utilização do produto, e desde que classificado na NBM/SH e descrito na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/MG, aplicar-se-á a substituição tributária;

- cita a Consulta de Contribuintes n.º 095/06;

- os princípios estão presentes no art. 37 da Constituição Federal e são o núcleo básico regulatório da Administração Pública Brasileira, são eles: Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência;

- discorre sobre o princípio da legalidade e cita o art. 3º do Código Tributário Nacional;

- atividade vinculada é aquela em cujo desempenho da autoridade administrativa não goza de liberdade para apreciar a conveniência nem a oportunidade de agir, se o tributo é devido nos termos da lei, há de ser cobrado;

- a multa moratória cobrada na presente autuação é a multa de revalidação estabelecida no § 2º, inciso I do art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75, por não pagamento do tributo;

- cita acórdão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais afirmando que sobre o caráter confiscatório da multa, muita discussão existe em nossa jurisprudência;

- agiu Autoridade Fiscal, de forma vinculada, aplicando as penalidades cabíveis, conforme os ditames legais precisamente especificados no processo.

Ao final, pede que seja julgado procedente o lançamento, por uma simples questão de justiça.

DECISÃO

Inicialmente cumpre destacar que a questão afeta às exigências de ICMS devido por substituição tributária e da respectiva multa de revalidação não constam destes autos, mas sim do Auto de Infração n.º 02.000214844-11, onde serão analisadas.

Desta forma, não serão feitos maiores comentários acerca das alegações de defesa pertinentes a esta matéria, pois a mesma não se refere ao presente processo.

Também não serão aqui discutidas as questões relativas ao enquadramento dos produtos da Impugnante nas regras da substituição tributária, uma vez estar tal matéria afeta ao processo originário do Auto de Infração n.º 02.000214844-11 pelo qual são exigidos o ICMS e a multa de revalidação.

Portanto, nestes autos a matéria a ser analisada cinge-se, especificamente, à Multa Isolada capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste diapasão, mesmo considerando-se devido o imposto, a multa isolada acima referida 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, cumpre verificar 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 a base de cálculo do ICMS devido era exatamente aquela por ela destacada, pois seu entendimento era de que não haveria que se falar em retenção e recolhimento do imposto por substituição tributária uma vez que os produtos por ela comercializados não estariam sujeitos a este regime. 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.”*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na hipótese ora analisada, a Impugnante não destacou o imposto devido por substituição tributária sendo a imputação fiscal a apuração incorreta da base de cálculo do imposto. Contudo, no documento fiscal foi destacada a base de cálculo do ICMS relativo a operação própria.

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.

Veja-se que no caso dos autos foi feito o destaque do imposto relativo à operação própria da Impugnante da forma como estabelecido na legislação.

Portanto, por qualquer prisma que se analise a penalidade não há como aplicá-la à matéria tratada nos presentes autos, devendo ser excluída a exigência da Multa Isolada capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar improcedente o lançamento. Vencido o Conselheiro Mauro Heleno Galvão (Revisor), que o julgava procedente. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Maria de Lourdes Medeiros e Edécio José Cançado Ferreira.

Sala das Sessões, 24 de fevereiro de 2010.

Mauro Heleno Galvão
Presidente / Revisor

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.528/10/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 02.000214843-30
Impugnação: 40.010126188-37
Impugnante: Têxtil Tabacow SA
CNPJ: 61.204202/0006-54
Proc. S. Passivo: Sharlene Dogani Spadoto/Outro(s)
Origem: PF/Eduardo Devos – Uberaba

Voto proferido pelo Conselheiro Mauro Heleno Galvão, 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.

Versa o presente lançamento acerca da exigência da Multa Isolada, capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, em face da constatação de descumprimento da obrigação acessória referente à consignação de base de cálculo diversa do ICMS devido por substituição tributária relacionada no Auto de Infração nº 02.000214844-11, emitido em 23/10/09, o qual deu origem à cobrança do ICMS e multa de revalidação pela não retenção e recolhimento do ICMS/ST devido na operação interestadual com tapetes.

A Câmara de Julgamento, por maioria de votos, julgou improcedente o lançamento por entender que a penalidade supracitada somente é aplicável 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, e que este não é o caso dos autos visto que foi feito o destaque do imposto relativo à operação própria da Impugnante da forma como estabelecido na legislação.

Assim, a Câmara rejeitou a aplicação da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, ficando vencido este Conselheiro.

Vê-se, pois, que a Autuada não consignou a base de cálculo do ICMS-ST na nota fiscal que acobertou a operação e, por consequência lógica, deixou de recolher o imposto devido na forma e prazo regulamentares.

Em face do acima exposto, o ICMS-ST e a multa de revalidação foram exigidos em outro Auto de Infração, julgado por unanimidade procedente, conforme Acórdão 19.527/10/1ª.

Conforme já falado, no lançamento em análise foi exigida apenas a Multa Isolada pelo descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, que prescreve:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

O dispositivo legal acima mencionado, ao penalizar a consignação em documento fiscal de base de cálculo diversa, prevê uma multa de 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada, pelo descumprimento de obrigação tributária acessória, ainda que parcialmente.

Diverso, do lat. *Diversu*, adj., diferente, distinto, discordante, divergente, segundo o Dicionário Aurélio.

Ora, “diferença apurada” refere-se à diferença da base de cálculo, que, no caso dos autos, corresponde ao valor da base de cálculo adotada para o cálculo do imposto devido, uma vez que não foi consignada base de cálculo do ICMS-ST na nota fiscal emitida.

Importante frisar, que a Autuada é contribuinte substituta e como tal a obrigação principal, isto é, o ICMS-ST, nasce diretamente para ela.

Ressalte-se que por força de disposição do Convênio ICMS 81/93 de normas gerais para a substituição tributária nas operações interestaduais, a Autuada está obrigada a consignar a base de cálculo do ICMS-ST na nota fiscal, bem como fazer a retenção (destaque) do imposto devido por substituição tributária, cumprindo, desta forma, os deveres impostos pela legislação da Unidade da Federação de destino da mercadoria.

Senão veja-se o disposto nas cláusulas do Convênio ICMS 81/93:

Cláusula segunda Nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente.

Cláusula oitava O sujeito passivo por substituição observará as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria.

Em Minas Gerais estabelece o § 3º do art. 12 do Anexo XV do RICMS/02:

Art. 12 - O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 subseqüentes.

.....
§ 3º - As denominações dos itens da Parte 2 desse Anexo são irrelevantes para definir os efeitos tributários, visando meramente facilitar a identificação das mercadorias sujeitas à substituição tributária.

Há a destacar-se que a prescrição legal do art. 55, inciso VII, transcrita, não distingue o tipo de operação a que se deva aplicar a multa por consignar em nota fiscal base de cálculo diversa, empregando-se a expressão “base de cálculo diversa” em sentido lato.

Assim, qualquer operação que apresente base de cálculo diversa, divergente, discordante, distinta, amolda-se ao tipo legal acima descrito, seja a operação submetida ao regime de débito/crédito ou ao regime de substituição tributária.

Por fim, restou demonstrado que a Autuada não cumpriu a obrigação acessória a que estava obrigada, ou seja, não consignou a base de cálculo do ICMS-ST na nota fiscal que emitiu.

Portanto, correto o procedimento adotado pelo Fisco de exigir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, julgo procedente o lançamento para manter a exigência da multa isolada cominada.

Sala das Sessões, 24 de fevereiro de 2010.

**Mauro Heleno Galvão
Conselheiro**