

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.185/11/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000163012-75
Impugnação: 40.010126346-71
Impugnante: Leoni Automotive do Brasil Ltda
IE: 001029777.00-98
Proc. S. Passivo: João Junqueira Malachias Marques/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora

EMENTA

DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO – ENCERRAMENTO. Constatada a descaracterização do diferimento do ICMS nas operações de saídas de mercadorias, por não estarem enquadradas nas hipóteses previstas no art. 8º c/c Anexo II do RICMS/02 e tendo em vista que a empresa emitente das notas fiscais não se encontrava incluída no regime especial concedido à destinatária. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, II e Multa Isolada prevista no art. 55, VII, ambos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, deve ser excluída a multa isolada por ser inaplicável. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

Da Autuação

A autuação versa sobre a falta de recolhimento de ICMS no período compreendido entre 01/07/07 a 30/04/09, em decorrência da descaracterização do diferimento do imposto incidente nas operações de saídas a que se referem os documentos fiscais relacionados nas planilhas anexas aos autos, em razão do descumprimento das condições previstas no Regime Especial nº 16.000014335-60, concedido à empresa Mercedes-Benz do Brasil Ltda, estabelecida na cidade de Juiz de Fora-MG.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação (50%) prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada (40%) capitulada no art. 55, inciso VII, ambos da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 23/34, carreando aos autos os documentos de fls. 35 a 68.

Contesta o lançamento formalizado pelo Auto de Infração e requer a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco comparece aos autos e promove a juntada de uma amostragem das notas fiscais objeto da autuação (fls. 71/110), em relação às quais a Impugnante tem vista, conforme documentos de fls. 111/115.

Em manifestação às fls. 116/120, a Fiscalização refuta as alegações da defesa e requer a procedência integral do lançamento.

Da Instrução Processual

A Assessoria do CC/MG determina a realização da diligência de fls. 123, a qual resulta nos esclarecimentos do Fisco às fls. 124 e na juntada dos documentos de fls. 125/176.

Devidamente intimada a ter vista dos autos, a Impugnante comparece às fls. 277/278 e obtém cópias de documentos do processo.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 280/287, opina, em preliminar, pela rejeição da arguição de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, pela procedência do lançamento.

A 1ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada aos 27/07/10, às fls. 288 deliberou pela concessão à Impugnante: 1) prazo de 30 (trinta) dias para aditamento da impugnação; 2) vista do inteiro teor do PTA.

Do Aditamento à Impugnação

A Impugnante comparece às fls. 293/300, acrescentando, resumidamente, que:

- não obstante a obscuridade do relatório inserto no Auto de Infração faz-se essencial a demonstração do direito à fruição do benefício instituído pelo Regime Especial, que concedeu, em caráter geral e amplo, o diferimento do ICMS para todas as empresas mineiras que forneçam produtos para industrialização da Mercedes-Benz do Brasil Ltda (antiga Daimler-Chrysler do Brasil Ltda) estabelecida na cidade de Juiz de Fora;

- ressalta a importância da compreensão das definições expressas nos *caput*, incisos e § do art. 2º do Regime Especial em comento, que se presta tão somente a conceituar, em linhas gerais, quem são as pessoas jurídicas Daimler-Chrysler do Brasil Ltda, Starauto Comércio de Veículos Ltda, áreas internas e externas, bem como especificar quais são os fornecedores internos e externos;

- destaca que o termo “operações internas” utilizado no Regime Especial o foi para demonstrar a possibilidade de diferimento do lançamento e recolhimento do ICMS para todas as empresas mineiras que forneçam à Daimler-Chrysler do Brasil Ltda de Juiz de Fora e não somente às mencionadas no art. 2º;

- sustenta que o citado termo “operações internas” foi inserido no texto para que ficasse claro o caráter geral do regime especial a todas às fornecedoras da Daimler-Chrysler do Brasil Ltda que se localizassem em Minas Gerais;

- afirma que em nenhum momento encontra-se a vedação ao diferimento aos outros fornecedores mineiros uma vez que não se encontra supedâneo legal para tanto, não podendo tal entendimento ser presumido, tendo em vista que em diversos outros preceitos contidos no regime cita-se expressamente a necessidade de ser considerado fornecedor interno ou externo com autorização da Administração Fazendária;

- destaca ainda que, em caráter específico, o regime especial autoriza a utilização de determinadas ferramentas acessórias, sendo imprescindível para sua utilização que o fornecedor esteja formalmente incluído no referido regime por meio de requerimento de inclusão à Administração Fazendária por iniciativa da própria Mercedes-Benz do Brasil Ltda;

- aduz que é estabelecida na cidade de Juiz de Fora e fornece produtos para o processo produtivo da Mercedes-Benz do Brasil Ltda realizando apenas operações na qual o regime especial abrange de forma ampla, a possibilidade de realização do diferimento do ICMS, sempre tendo se beneficiado do Regime Especial concedido;

- no final, requer seja julgada procedente a impugnação para, preliminarmente, determinar a nulidade do Auto de Infração e, no mérito, que lhe seja reconhecido o direito ao diferimento concedido pelo regime especial em comento e, por fim, caso seja diverso o entendimento, requer a redução da multa aplicada ao índice estabelecido pela legislação civil.

Da Manifestação do Fisco

A Fiscalização se manifesta às fls. 301/307, aduzindo, em síntese, o que segue.

No que diz respeito à preliminar de nulidade, chama a atenção para o fato de a Impugnante ter elaborado sua peça de defesa detalhadamente, demonstrando pleno entendimento da acusação fiscal, e que o Relatório do Auto de Infração (fls. 03), informa com clareza a irregularidade apurada.

Afirma que, na verdade, com sua alegação a Impugnante pretende não reconhecer o fato que originou a lavratura do Auto de Infração, ou seja, a descaracterização do diferimento de imposto nas saídas destinadas à Mercedes-Benz do Brasil Ltda, por descumprimento ao regime especial mencionado.

Assevera que, entretanto, às fls. 24 e 29, a Impugnante reconhece a condição estabelecida no regime especial onde consta ser necessário que os fornecedores da Mercedes-Benz do Brasil Ltda estejam expressamente nele incluídos para a fruição dos benefícios de caráter acessório.

Conclui que o direito ao contraditório e à ampla defesa foi respeitado, não havendo que se falar em nulidade do Auto de Infração.

No tocante ao mérito, explica que toda a defesa contesta o lançamento sob a égide da pretensa aplicabilidade, em caráter geral e amplo, das disposições contidas no Regime Especial nº 16.000014335-60, concedido pelo Fisco mineiro à empresa Mercedes-Benz do Brasil Ltda, estabelecida na cidade de Juiz de Fora.

Aduz que a Autuada, na condição de fornecedora de peças e acessórios à citada montadora, acreditava-se beneficiária das condições previstas no referido regime, passando assim a emitir suas notas fiscais destinadas à Mercedes-Benz com o benefício do diferimento do imposto incidente.

Reafirma que, no entanto, há de ser atendida a condição imprescindível de estar o fornecedor formal e expressamente incluído no citado regime, condição esta não

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

atendida desde o início de suas operações com a montadora, fato constatado pelo exame de documentos fiscais de saída emitidos no período e confirmado através dos arquivos eletrônicos do destinatário, onde os registros de entrada referentes ao fornecedor se dão ao abrigo de diferimento indevido do imposto, ensejando sua consequente descaracterização.

Destaca o fato de a Autuada, embora sabedora da condição expressa no citado regime para usufruto do benefício, argumentar ter mantido seu comportamento baseando-se unicamente no aspecto geral do regime. Que, entretanto, no regime especial encontram-se definidos os fornecedores externos e internos da montadora beneficiários do diferimento.

Observa que tal distinção está expressa nos itens 1 do §§ 1º e 3º do § 2º do art. 2º e § 1º do art. 3º dos Capítulos I e II que reproduz às fls. 305/306.

Explica que no caso em questão, a Autuada somente passou a figurar como fornecedor externo da montadora a partir de 23 de novembro de 2009, data do despacho que autoriza a montadora Mercedes-Benz do Brasil Ltda a retificar seu regime especial, incluindo a empresa Leoni Automotivo do Brasil Ltda. Anota que a data de inclusão é posterior à de lavratura do Auto de Infração.

Enfatiza que o uso indevido do diferimento é descumprimento de obrigação acessória e também concorre para o não recolhimento do tributo devido, e que ambas as situações implicam a não informação da base de cálculo, o que se identifica com o tipo sancionatório constante da penalidade aplicada.

Reafirma que está sendo exigido o imposto devido, não destacado e não recolhido nos prazos definidos na legislação, bem como os demais acréscimos legais, oriundos das operações realizadas ao abrigo do incabível diferimento, não sendo, portanto, procedente a alegação de que foi surpreendida pela lavratura do Auto de Infração que, sem embasamento, descaracterizou o diferimento do ICMS.

Pede que seja julgado procedente o lançamento.

Da Instrução Processual

A Assessoria do CC/MG, em novo parecer de fls. 310/314, opina, em preliminar, pela rejeição da prefacial arguída e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, para que seja excluída a multa isolada aplicada.

DECISÃO

Os fundamentos expostos nos pareceres da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Da Preliminar

A Impugnante argui a nulidade do Auto de Infração, alegando que teria havido cerceamento ao seu direito de defesa, pois o Fisco não teria detalhado de forma clara e precisa a infração supostamente cometida, uma vez que não especificou quais as condições do regime especial teriam sido violadas, além de ter citado dispositivos legais que não retratam as infrações porventura cometidas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não procede a alegação da defesa, pois a descrição das irregularidades cometidas encontra-se no campo “Relatório” do Auto de Infração (fls. 03 e 07), o mesmo acontecendo com os dispositivos legais relativos às infringências e penalidades, que constam do campo próprio da peça fiscal. Assim, o presente lançamento atende a todas as formalidades e requisitos exigidos no art. 89 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, bem como ao disposto no art. 142 do CTN.

Vale lembrar que, ainda que se verificasse alguma falha no presente lançamento, o próprio RPTA/MG estabelece, em seu art. 92, que possíveis incorreções ou omissões da peça fiscal, não acarretarão sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida.

Por outro lado, em sua impugnação (fls. 24 e 29) a Autuada reconhece que o regime especial impõe a condição de que os fornecedores da empresa “Mercedes-Benz” estejam expressamente nele incluídos para a fruição dos benefícios, muito embora tenha construído sua defesa argumentando que não haveria necessidade de sua inclusão formal, pois, por ser fornecedor mineiro, estaria enquadrada no caráter geral do regime.

Neste aspecto, observa-se que a própria peça impugnatória demonstra que não houve qualquer prejuízo ou cerceamento ao amplo direito de defesa da Impugnante, uma vez que a mesma entendeu perfeitamente as imputações fiscais e se defendeu seguramente contra todos os pontos do Auto de Infração.

Assim, incabível a preliminar arguida, haja vista que não se vislumbra o alegado cerceamento de defesa ou qualquer nulidade no lançamento fiscal.

Do Mérito

Conforme relatado anteriormente, o presente processo versa sobre exigências fiscais lançadas em decorrência da prática de irregularidades apuradas por meio da análise de documentos fiscais e recomposição da conta gráfica da Contribuinte, na qual se apurou recolhimento a menor do ICMS em decorrência da descaracterização do diferimento do imposto nas operações de saídas, em razão do descumprimento das condições previstas no Regime Especial nº 16.000014335-60, concedido à empresa Mercedes-Benz do Brasil Ltda.

Para instrução do Auto de Infração, o Fisco junta aos autos o Relatório Fiscal de fls. 07/10, no qual são detalhadas as irregularidades apuradas e a respectiva demonstração do crédito tributário exigido, bem como as planilhas de fls. 11/14, que compreendem a recomposição da conta gráfica da Contribuinte e o demonstrativo mensal das saídas com diferimento indevido.

A Fiscalização anexou aos autos, ainda, os arquivos em “CD” (fls. 19) que contém as planilhas analíticas, nas quais são discriminadas as notas fiscais objeto da autuação, além de uma amostragem das notas fiscais que serviram de base para o desenvolvimento do trabalho fiscal (fls. 71/110).

Também foram juntadas ao processo, por determinação da Assessoria do CC/MG mediante diligência, uma cópia do Regime Especial nº 16.000014335-60 (fls. 125/141) e amostragem impressa das planilhas constantes do “CD” (fls. 142/276).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante sustenta a sua defesa na pretensa aplicabilidade às suas operações, em caráter geral e amplo, das disposições contidas no Regime Especial nº 16.000014335-60, concedido pelo Fisco Mineiro à empresa Mercedes-Benz.

Entende a Impugnante que, por ser fornecedora de acessórios para a citada montadora, seria beneficiária das condições previstas no referido regime, como fornecedora externa, o que a levou a emitir suas notas fiscais destinadas à Mercedes-Benz com o benefício do diferimento do imposto.

No entanto, como a própria Impugnante afirma às fls. 24 e 29, “*para que os fornecedores da Mercedes-Benz utilizem os benefícios de caráter acessório é necessário que estejam formal e expressamente incluídos no citado regime*”, condição esta que não foi verificada desde o início de suas operações com a montadora.

De fato, a utilização indevida do regime especial foi constatada pelo exame dos documentos fiscais de saída emitidos pela Autuada no período e confirmado por meio dos arquivos eletrônicos da destinatária. Nestes arquivos foi verificado que a montadora registrava as notas fiscais emitidas pela Impugnante como sendo entradas de mercadorias ao abrigo do diferimento do imposto, portanto de forma indevida, ensejando assim a sua conseqüente descaracterização.

Como bem observado pelo Fisco em sua manifestação, apesar de ter ciência da condição expressamente imposta para usufruto do benefício, a Autuada vem argumentar que manteve seu comportamento baseando-se unicamente no aspecto geral do mencionado regime, entendendo que este se aplicaria, automaticamente, a todas as empresas sediadas no Estado de Minas Gerais que fornecessem produtos para a montadora Mercedes Benz.

Todavia, no regime especial em questão (fls. 125/139) encontram-se relacionados nominalmente os fornecedores externos e internos da montadora, aptos a se beneficiarem do diferimento do imposto. Qualquer inclusão de novo fornecedor há que ser autorizada pela Administração Fazendária a qual estiver circunscrito o contribuinte.

Tal distinção consta expressamente no regime especial, nos Capítulos I (Disposições Gerais) e II (Do Diferimento do ICMS em Operação Interna e de Importação de Mercadorias), itens 1 do § 1º e 3 do § 2º do art. 2º e § 1º do art. 3º, que estabelecem:

CAPÍTULO I

DISPOSIÇÕES GERAIS

(...)

Art. 2º - Para os efeitos deste Regime considera-se:

(...)

VI - Fornecedor Interno, o estabelecimento localizado na Área Interna do parque fabril, cuja produção está voltada exclusivamente para a linha de montagem da DaimlerChrysler do Brasil Ltda. e, contratualmente, impedido de realizar operação de venda com terceiros;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VII - Fornecedor Externo, o estabelecimento localizado na Área Externa, ao lado do parque fabril, cuja produção poderá ser objeto de comercialização com a DaimlerChrysler do Brasil Ltda. e terceiros;

§ 1º - São contribuintes Fornecedores Internos:

(...)

§ 2º - São contribuintes Fornecedores Externos:

(...)

§ 3º - É permitida a inclusão de outros contribuintes Fornecedores, Internos e Externos, desde que devidamente autorizada pela Administração Fazendária (AF) a que estiver circunscrito o contribuinte.

(...)

CAPÍTULO II

DO DIFERIMENTO DO ICMS EM OPERAÇÃO INTERNA E DE IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS

(...)

Art. 3º - Fica autorizado o diferimento do lançamento e recolhimento do ICMS nas seguintes hipóteses:

I - aquisição, em operação interna, pela DaimlerChrysler do Brasil Ltda. de matérias-primas, produtos intermediários, componentes acabados e semi-acabados, partes, peças, conjuntos, subconjuntos e pneumáticos para emprego em processo de industrialização;

§ 1º - Na hipótese do inciso I, o diferimento será parcial e corresponderá ao percentual de 50% (cinquenta por cento), quando a aquisição for proveniente dos contribuintes fornecedores relacionados nos itens 1 do § 1º e 3 do § 2º do artigo anterior.

Nos termos do que dispõe o regime especial acima transcrito, depreende-se ser necessária a distinção entre os fornecedores (internos e externos) da montadora, beneficiários do diferimento, ficando evidenciada a obrigatoriedade da inclusão dos mesmos no citado regime, em razão das hipóteses previstas para a aplicação do benefício, que pode ser total ou parcial, conforme § 1º do inciso I do art. 3º.

No caso sob análise, a Contribuinte Autuada somente passou a figurar como “fornecedor externo” da montadora a partir de 23 de novembro de 2009, data do despacho do Sr. Delegado Fiscal da DF/Juiz de Fora (fls. 140), que autorizou a Mercedes-Benz a retificar seu regime especial, incluindo a empresa ora Autuada, na categoria de “fornecedor externo”.

Vale ressaltar que a data de inclusão da Autuada no regime especial (23/11/09) é posterior à data de lavratura do Auto de Início da Ação Fiscal (AIAF) (08/10/09, fls. 02) e posterior a lavratura do presente Auto de Infração (10/11/09, fls.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

03), restando evidenciado que a Impugnante somente procurou regularizar sua situação após ser autuada pela Fiscalização.

Dessa forma, ficou comprovado nos autos que, por ocasião da emissão das notas fiscais objeto da autuação (emitidas entre setembro/2007 e abril/2009), as operações praticadas pela Impugnante não estavam amparadas pelo instituto do diferimento consignado no regime especial *sub examine*, que somente passou a produzir efeitos a partir de sua inclusão, ou seja, em 23/11/09.

Como consequência, restou descaracterizado o diferimento do ICMS para as operações em comento, uma vez que não encontram amparo nas hipóteses previstas no art. 8º c/c Anexo II do RICMS/02:

Art. 7º - Ocorre o diferimento quando o lançamento e o recolhimento do imposto incidente na operação com determinada mercadoria ou sobre a prestação de serviço forem transferidos para operação ou prestação posterior.

(...)

Art. 8º - O imposto será diferido nas hipóteses relacionadas no Anexo II, podendo ser estendido a outras operações ou prestações, mediante regime especial autorizado pelo Diretor da Superintendência de Legislação e Tributação (SLT).

(...)

Art. 11 - O diferimento não exclui a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria ou do prestador do serviço, quando o adquirente ou o destinatário descumprirem, total ou parcialmente, a obrigação.

(...)

Art. 13 - O recolhimento do imposto diferido será feito pelo contribuinte que promover a operação ou a prestação que encerrar a fase do diferimento, ainda que não tributadas. (grifou-se)

Portanto, as operações praticadas pela Impugnante devem ser tributadas normalmente, ficando a Autuada responsável pelo recolhimento do imposto devido e da respectiva multa de revalidação, nos termos do art. 13, acima transcrito.

Contudo, no que diz respeito à penalidade exigida por descumprimento de obrigação acessória, atribuída ao fato de a Autuada ter consignado em documento fiscal base de cálculo diversa da prevista pela legislação, há de ser reconhecido que a conduta praticada não se amolda à penalidade prevista no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Na verdade, extrai-se da própria capitulação da infringência mencionada no “Relatório Fiscal” às fls. 08 (inciso IV do art. 89, Parte Geral do RICMS/02), que a irregularidade constatada, a qual contribuiu para o não recolhimento do imposto devido na operação (obrigação principal), se deu em razão da falta de destaque do imposto nas correspondentes notas fiscais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Há de ser ponderado, ainda, que o descumprimento da obrigação de destacar o imposto em documento fiscal implica na aplicação de penalidade específica.

No caso em exame, verifica-se que a Autuada deixou de consignar nas notas fiscais de venda qualquer valor como base de cálculo ou o destaque do imposto devido, até porque tinha a convicção de que tais operações encontravam-se alcançadas pelo diferimento, razão por que foge à razoabilidade entender que, ainda assim, devesse consignar nos respectivos documentos fiscais qualquer valor a título de base de cálculo, ou de ICMS, posto que em operações de fato amparadas pelo diferimento, obviamente não há de se falar em destaque da base de cálculo ou do imposto.

Nesta linha de entendimento, deverão ser excluídos do crédito tributário os valores correspondentes à penalidade capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, qual seja, multa isolada de 40% (quarenta por cento), demonstrados às fls. 14, por inadequação do ato infracional ao tipo penal.

Nesse sentido, menciona-se decisão desta Casa tomada por unanimidade no **Acórdão 19.760/10/3^a**, em cujo PTA se discutiu matéria de natureza idêntica à que ora se examina.

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando corretamente demonstradas as exigências de ICMS e multa de revalidação, tendo sido o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de ilidir o feito fiscal, legítimo, em parte, se torna o lançamento, para que seja excluída a multa isolada.

Diante do exposto, ACORDA a 1^a Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências da Multa Isolada do art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75. Vencidos, em parte, os Conselheiros Danilo Vilela Prado (Revisor) e Ivana Maria de Almeida, que o julgavam procedente. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Eder Sousa. Conforme art. 163, § 2º do RPTA/MG, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 01 de fevereiro de 2011.

Sauro Henrique de Almeida
Presidente

Antônio César Ribeiro
Relator

ACR/cam

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.185/11/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000163012-75
Impugnação: 40.010126346-71
Impugnante: Leoni Automotive do Brasil Ltda.
IE: 001029777.00-98
Proc. S. Passivo: João Junqueira Malachias Marques/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora

Voto proferido pelo Conselheiro Danilo Vilela Prado, 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.

Dispõe o art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75:

Art. 55 - 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:

Efeitos a partir de 1º/11/2003

(...)

"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." (grifou-se)

Como pode ser observado no texto normativo acima, a penalidade abrange, indistintamente, todos os casos em que a base de cálculo informada no documento fiscal for diferente da prevista na legislação.

Por meio da interpretação gramatical ou literal, na qual se extrai o significado das palavras e o seu verdadeiro conteúdo no texto legal, não cabe ao intérprete fazer distinção entre: a) as operações ou prestações sujeitas à apuração débito e crédito; b) as situações alcançadas pela substituição tributária, c) a ausência de informação sobre o valor da base de cálculo; e, d) base de cálculo igual a zero.

Todas as quatro hipóteses acima são equiparadas, indistintamente, pelo legislador. Por esse motivo, abrangem, literalmente, a seguinte regra única: é considerada infração a "*base de cálculo diversa da prevista pela legislação*", consignada em documento fiscal.

Outra maneira de aplicar a regra do art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 é por intermédio da interpretação teleológica, a qual busca o fim prático e a finalidade da

norma jurídica, para atingir os fins sociais. É necessário, pois, descobrir o seu verdadeiro fundamento, ponto essencial para o entendimento do texto normativo.

No caso em análise, pretendeu o legislador rechaçar procedimentos do contribuinte que informasse no documento fiscal base de cálculo errada, seja em situações de subfaturamento ou de quaisquer outras naturezas, inclusive na substituição tributária e na base de cálculo igual a zero.

A medida tem por finalidade desestimular práticas de emissão de documento fiscal que tenham por consequência recolhimento a menor do imposto. Daí não haver diferenciado situações específicas na norma, que é genérica e abrangente no que diz respeito a consignar “*base de cálculo diversa da prevista pela legislação*”.

Há outra interpretação possível da norma do art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75: a sistemática, que consiste em comparar a norma com outras normas relativas ao mesmo assunto, considerando suas relações e a compatibilidade com o sistema jurídico no qual ela está inserida.

De acordo com o art. 136 do Código Tributário Nacional (CTN), a infração em tela é objetiva e independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Porém, o legislador pode dispor de outro modo e reduzir a penalidade, levando em conta determinados aspectos relacionados aos elementos subjetivos de dolo ou culpa na conduta.

Na Lei nº 6.763/75, o legislador adotou duas opções:

1. no art. 55, incisos I, II e XVI decidiu favorecer o infrator ao prever hipóteses de redução da multa isolada, ou seja, permite abrandar a punição em determinados fatos, que entendeu que causariam menor prejuízo ao erário. Exemplo: a infração capitulada no art. 55, inciso II tem penalidade de 40% (quarenta por cento), mas admite a redução a 20% (vinte por cento) nos casos das alíneas ‘a’ e ‘b’;

2. na situação prevista no art. 55, inciso VII, a multa isolada não é passível de abrandamento, ou de dispensa, nas situações em que os fatos se subsumem à tipo penal do ilícito. A norma indica que não é intenção do legislador fazer distinções entre os procedimentos do infrator, seja a título de dolo ou de culpa. Assim, em todas as situações o legislador manteve o percentual único de 40% (quarenta por cento).

Na doutrina e na jurisprudência é pacífica a assertiva de que não cabe ao intérprete distinguir quando a norma não distingue.

Logo, ao intérprete não é possível, também, estreitar, delimitar, diminuir, restringir ou dispensar a aplicação da regra do art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 a apenas alguns poucos casos, pois ele estará fazendo distinção.

Pelos fundamentos acima, é inconcebível a interpretação restritiva da norma, especialmente quando analisada sob o foco da interpretação sistemática, pela qual se conclui que a opção do legislador está integrada de maneira coerente no sistema normativo da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A interpretação sistemática demonstra que o legislador deixou clara a sua opção no contexto normativo de punir o contribuinte que consignar “*base de cálculo diversa da prevista pela legislação*”, sem distinguir fatos.

Sala das Sessões, 01 de fevereiro de 2011.

**Danilo Vilela Prado
Conselheiro**

CC/MIG