

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.466/11/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 02.000215915-86
Impugnação: 40.010130506-05
Impugnante: Pan-Rio Comercial de Bebidas Ltda
CNPJ: 10.711787/0002-34
Origem: DF/Ubá

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO ICMS/ST. Constatado, no trânsito de mercadorias, que a Autuada reteve a menor ICMS devido por substituição tributária ao Estado de Minas Gerais, incidente nas operações interestaduais com refrigerantes, em decorrência da apuração da base de cálculo do imposto estar em desacordo com o estabelecido art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02. Correta a exigência de Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a retenção e recolhimento a menor de ICMS devido por substituição tributária, em decorrência da apuração incorreta da base de cálculo, saldo devedor e destaque a menor do imposto em documentos fiscais.

Exige-se a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75. Os valores devidos a título de ICMS/ST e multa de revalidação foram exigidos no PTA nº 02.000215911-79.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 23/38, acompanhada dos documentos de fls. 39/78.

Em sede de impugnação, a Autuada inicia seus argumentos afirmando que as mercadorias relacionadas nas notas fiscais objeto do presente Auto de Infração possuíam pauta fiscal, portanto, padecendo de validade a exigência relativa a recolhimentos com diferença superior àquela aplicada, quando considerado o valor de pauta.

Argumenta que deveria ser observado o Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF) da empresa “Mineração de Águas Sant’Anna Ltda”. Defende que deve ser adotado, para os estabelecimentos distribuidores e atacadistas, o mesmo valor estabelecido em pauta diferenciada aplicável à indústria.

Diz que a base de cálculo estimada pelo Fisco não poderia ser superior ao preço efetivamente praticado, em respeito ao princípio da não cumulatividade e preservação da neutralidade do imposto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sustenta a improcedência do Auto de Infração ao argumento de que o mesmo estaria a elevar progressivamente o PMPF da indústria ao aplicar pauta diferenciada progressiva aos distribuidores e atacadistas.

O Fisco comparece aos autos e se manifesta às fls. 85/89 dos autos, tratando a matéria à luz do que dispõe o anexo XV do Decreto nº 43.080/02 (RICMS/02).

Aduz que, no caso vertente, haveria duas condições ou situações a serem observadas para se definir a base de cálculo do imposto, conforme termos do art. 19 do Anexo XV do já referido Decreto. Veja-se:

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

I - em relação às operações subseqüentes:

a) tratando-se de mercadoria cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, o preço estabelecido;

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;

Continua, dizendo que, a despeito da previsão elencada, o art. 47-A, Parte 1, do Anexo XV do RICMS/02, face à sua especificidade, define pela exclusão do item 2, devendo ser observada o PMPF ou a Margem de Valor Agregado (MVA). Assim, para se definir qual dos dois valores deverá ser considerado, basta aplicar o que define o referido art. 47-A, a seguir reproduzido:

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 seja superior a 80% (oitenta por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) estabelecido para a mercadoria, o imposto devido a título de substituição tributária será calculado utilizando-

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

se da base de cálculo estabelecida no art. 19, I, "b", 3, desta Parte.

Ao final, requer a procedência do lançamento.

DECISÃO

Tratam os autos de lançamento fiscal para se exigir a Multa Isolada preconizada pelo art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, face à retenção e recolhimento a menor de ICMS devido por substituição tributária, em decorrência da apuração incorreta da base de cálculo, saldo devedor e destaque a menor do imposto em documentos fiscais.

Conforme fundamentado pelo Fisco, nos termos da previsão expressa pelo art. 47-A do anexo XV do RICMS/02, seriam duas as opções a serem consideradas para fixação da referida base, o PMPF ou o preço efetivamente praticado sobre o qual seria aplicada a MVA estabelecida para a mercadoria em tela.

Para tanto há a necessidade de se apurar se o valor da operação própria praticada pelo remetente seria superior a 80% (oitenta por cento) do PMPF, hipótese em que o imposto devido seria calculado com a utilização da MVA.

Conforme apurado e regularmente demonstrado pelo Fisco às fls. 87, o valor a ser utilizado seria o PMPF, em detrimento da MVA, nos estritos termos do art. 47-A da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Quanto à aplicação do PMPF previsto para estabelecimentos industriais aos distribuidores e atacadistas, não há qualquer previsão legal que fundamente a pretensão da Autuada. Portanto, pela ausência de amparo legal impossível se promover os cálculos do imposto da forma pretendida.

Constatada a prática da infração, passemos à análise da penalidade aplicável. O art. 55, inciso VII, prevê:

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;

Assim, considerando a expressa previsão constante do mandamento legal ora colacionado, temos que a penalidade guarda estreita e correta relação com a conduta praticada pela Autuada.

Saliente-se, por oportuno, que tal fato é admitido pela Impugnante, quando alicerça sua defesa na utilização indistinta do PMPF, sem observância das condicionantes previstas no art. 47-A da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sendo assim, restando comprovada a consignação, em documento fiscal que acobertou a referida operação, de base de cálculo diversa da prevista pela legislação, deve ser mantida a exigência.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencida a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, que o julgava improcedente. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Revisora) e Fernando Luiz Saldanha.

Sala das Sessões, 05 de dezembro de 2011.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente

Carlos Alberto Moreira Alves
Relator

AV

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.466/11/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 02.000215915-86
Impugnação: 40.010130506-05
Impugnante: Pan-Rio Comercial de Bebidas Ltda
CNPJ: 10.711787/0002-34
Origem: DF/Ubá

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.

Decorre a presente autuação da exigência da Multa Isolada capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 em face de que, por meio de outro Auto de Infração de n.º 02000215911-79, foi imputado à ora Impugnante a retenção a menor do ICMS devido por substituição tributária, incidente sobre operações com refrigerantes.

A impugnação apresentada trata mais especificamente da questão principal, qual seja, o ICMS devido por substituição tributária na operação em foco. Contudo, esta matéria não é objeto deste processo, pois a questão já foi apreciada em outro Processo Tributário Administrativo (Auto de Infração de n.º 02000215911-79).

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)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, conforme pode ser verificado nas notas fiscais acostados aos autos (fls. 10, 12 e 13) sendo a imputação fiscal a apuração incorreta da base de cálculo do imposto, ou seja, a retenção a menos do imposto devido por substituição tributária.

É de se destacar aqui que a penalidade inculpada 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 analise 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, julgo improcedente o lançamento que versa, exclusivamente, sobre a exigência da penalidade isolada.

Sala das Sessões, 05 de dezembro de 2011.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira**

CC/MIG