

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.908/12/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000168187-23
Recurso de Revisão: 40.060132058-59, 40.060131911-65
Recorrente: 3ª Câmara de Julgamento
Distribom Distribuidora de Produtos Alimentícios Ltda
IE: 491956760.00-93
Recorrida: Distribom Distribuidora de Produtos Alimentícios Ltda,
Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Marco Antônio Gomes Behrndt/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS/NConext - SP

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO - SORVETES. Constatada a retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST, nas saídas destinadas a estabelecimentos varejistas mineiros, ao adotar preço menor que o sugerido pelo fabricante e deduzir uma parcela maior que a autorizada a título de ICMS operação própria, em face da inclusão do desconto incondicional na base de cálculo dessa operação. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º e Multa Isolada do art. 55, inciso VII, ambos da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. O marco inicial para contagem do prazo para a extinção do direito da Fazenda constituir o crédito tributário é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o Fisco toma conhecimento das informações necessárias ao lançamento. Portanto, não se operou a extinção do crédito tributário pela decadência em face do art. 173 do CTN. Reformada a decisão para restabelecer as exigências do período excluído, bem como, a multa isolada, adequado o seu valor ao percentual de 20% (vinte por cento), conforme previsto na alínea “c”, inciso VII, art. 55 da Lei nº 6.763/75. Recurso de Revisão 40.060131911-65 conhecido e não provido à unanimidade. Recurso de Revisão 40.060132058-59 conhecido à unanimidade e parcialmente provido por maioria de votos.

RELATÓRIO

Da Autuação

Trata a autuação de recolhimento a menor do ICMS/ST, no período de janeiro de 2006 a setembro de 2010, em face da retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST devido em operações com sorvetes, por ter a Autuada se utilizado de base de cálculo diversa da prevista pela legislação tributária e, de não ter considerado na base de cálculo da operação própria, a parcela do desconto incondicional concedido ao adquirente dos produtos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro prevista no inciso II c/c o inciso I do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da mencionada lei.

Da Decisão Recorrida

Apreciando o lançamento, a 3ª Câmara de Julgamento, na sessão do dia 26/04/12, por meio da decisão consubstanciada no Acórdão 20.451/12/3ª, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação efetuada pelo Fisco, e ainda, para excluir as exigências do período anterior a 24/03/06, por força da decadência prevista no art. 150, § 4º do CTN e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75. Vencidos, em parte, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Relatora) e Marco Túlio da Silva, que não excluíam as exigências no período de 01/01/06 a 24/03/06, por força da decadência prevista no art. 150, § 4º do CTN.

Do Recurso da Recorrente/Autuada

Inconformada, a Recorrente/Autuada interpõe, tempestivamente, Recurso de Revisão (fls. 940/968), por intermédio de procurador regularmente constituído.

Afirma, em apertada síntese, que o preço adotado para cálculo do ICMS/ST, sugerido pelo fabricante, é o correto, conforme previsão legal constante no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 2 e art. 52 do Anexo XV do RICMS/02; que os *folders* utilizados pelo Fisco trazem preços a serem praticados pelos varejistas em todo o território nacional, e os preços constantes das tabelas regularmente encaminhadas pela Unilever são específicos para os distribuidores atacadistas e, em especial, para a região por ela atendida nos Estados de Minas Gerais e São Paulo.

Requer seja conhecido e provido seu Recurso de Revisão para cancelar as exigências remanescentes, ou, em último caso, pela exclusão dos juros e multas, com base no art. 100 do CTN.

Do Recurso da Fazenda Pública

A Fazenda Pública, às fls. 1.007/1.010, apresenta Recurso de Revisão que foi indeferido pela Presidente do Conselho de Contribuintes por intempestividade.

DECISÃO

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Cabe, inicialmente, analisar o cabimento dos presentes recursos nos termos do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que dispõe:

RPTA

Art. 163. Das decisões da Câmara de Julgamento cabe Recurso de Revisão para a Câmara Especial, no prazo de 10 (dez) dias contados da intimação do acórdão, mediante publicação da decisão no órgão oficial, nas seguintes hipóteses:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - quando a decisão da Câmara de Julgamento resultar de voto de qualidade proferido pelo seu Presidente;

(...)

§ 2º Em se tratando de decisão da Câmara de Julgamento que resultar de voto de qualidade do Presidente desfavorável à Fazenda Pública Estadual, o Recurso de Revisão será interposto de ofício pela própria Câmara de Julgamento, mediante declaração na decisão.

Verifica-se do estabelecido na legislação acima, em confronto com a decisão consubstanciada no Acórdão nº 20.451/12/3ª, ora recorrido, é cabível os recursos interpostos, uma vez que a decisão foi tomada pelo voto de qualidade.

Diante disto, atendida a condição regulamentar, devem ser conhecidos os presentes Recursos de Revisão.

Do Mérito

Conforme relatado, trata a imputação fiscal de retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST devido em operações com sorvetes, por ter a Recorrente/Autuada se utilizado de base de cálculo diversa da prevista na legislação tributária e, de não ter considerado na base de cálculo da operação própria, a parcela do desconto incondicional concedido ao adquirente dos produtos.

O crédito tributário exigido compreende o período de janeiro de 2006 a setembro de 2010, tendo a Recorrente recebido o Auto de Infração em 24 de março de 2011.

Numa primeira vertente, pleiteia a Recorrente/Autuada que seja considerado decaído o direito de lançar relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de 01/01/06 a 24/03/11, com base no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

Expõe julgado do STJ no sentido de que somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de dolo, fraude ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, inciso I do CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No entanto, constitui regra geral que ao lançamento de ofício aplica-se a contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN.

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em tela):

DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA

DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART. 20, § 4.º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART. 173, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...). TJMG – PROC. N.º 1.0024.05.692077-0/001(1); RELATORA DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUB. 30/03/2007.

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório (de comunicação) não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal qual a situação ora em análise, entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim, em lançamento de ofício, ensejando a aplicação da norma do art. 173, inciso I do CTN.

No mesmo sentido decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do *decisum*. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o relator assim se posicionou:

Outra hipótese, entretanto, é aquela em que o sujeito passivo não cumpre, ou cumpre de modo diverso, com suas obrigações. Assim ocorrendo, a atividade a ser praticada pelo fisco não poderá ser caracterizada como mera homologação, já que esta pressupõe a existência das providências adotadas pelo contribuinte passíveis de confirmação pela autoridade administrativa. Nesse caso, cabe ao fisco, na forma estabelecida pelo art. 149 do CTN, proceder ao lançamento de ofício, que é executado também nos casos de omissão ou inexecução do sujeito passivo no cumprimento dos deveres que lhe foram legalmente atribuídos. Com efeito, em tais casos, não há o que se homologar.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2006 somente expirou em 31/12/11, conforme disposto no inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Recorrente foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 24/03/11.

Quanto ao mérito propriamente dito, conforme explicitado no Relatório Fiscal (fls. 13), constatou o Fisco duas irregularidades concernentes à apuração do imposto devido ao Estado de Minas Gerais, por substituição tributária, quais sejam:

- utilizou base de cálculo diversa da prevista na legislação para calcular o ICMS/ST;

- apurou ICMS/ST menor que o devido por não incluir na base de cálculo do ICMS operação própria o desconto incondicional.

Às fls. 16 dos autos, ainda no Relatório Fiscal, a Autoridade Lançadora descreve o art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, destacando que a base de cálculo do ICMS/ST para o produto “sorvete” será aquela prevista nos itens “1” a “3” da alínea “b” do inciso I do mencionado dispositivo. A redação é a seguinte:

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 descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e de 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;

(...)

Para o caso em tela, e não havendo a fixação de preços prevista no item “1”, o Fisco adotou a premissa do item “2”, ou seja, o preço sugerido pelo fabricante, à

exceção dos produtos embalados em “potes de 5L”, que não possui o preço sugerido, conforme destaque do Fisco às fls. 856/857, e noutros casos diante da impossibilidade de se determinar o preço sugerido, conforme esclarece o Fisco às fls. 17.

Em sua defesa a Recorrente/Autuada discorre sobre a legalidade da substituição tributária e sobre a base de cálculo aplicável à espécie, não havendo divergência entre as partes.

Na peça de Impugnação, a Recorrente/Autuada apontou, dentre outros questionamentos, 3 (três) erros materiais (item 112 – fls. 340), dentre os quais o Fisco promoveu as alterações necessárias quanto à utilização de preços constantes de *folders* em períodos diferentes e em relação à quantidade de itens nas embalagens.

Esta correção resultou na reformulação do crédito tributário às fls. 612/613 e juntada de documentos de fls. 614/801.

Aditando a peça de defesa, a Recorrente/Autuada renova as suas argumentações iniciais e, em relação à reformulação, destaca que muito embora o Fisco tenha sanado “os erros (i) e (iii), remanesce o erro (ii) na apuração do crédito tributário”, conforme destacado às fls. 830.

Com isso, é possível afirmar que em relação aos dois itens mencionados, não há mais nenhum reparo a se fazer no lançamento tributário.

A insurgência contra o lançamento se restringe, portanto, aos seguintes pontos:

- adoção dos preços sugeridos divulgados nos *folders* elaborados pelo fabricante e encaminhados aos estabelecimentos varejistas, ao contrário das tabelas repassadas pelo industrial ao distribuidor;
- alteração do critério jurídico do lançamento, em decorrência das remessas das tabelas de preços adotadas pela Recorrente/Autuada, ao Estado de Minas Gerais;
- correta inclusão do desconto incondicional na base de cálculo da operação própria;
- o chamado “erro (ii)”, que se refere à utilização pelo Fisco do preço praticado para cada produto no 1º (primeiro) dia do mês, para todos os demais dias daquele mês, sendo que a Recorrente/Autuada aplicou o preço do primeiro dia, mas em relação aos outros dias, teria aplicado “um preço reajustado”.

Preço Sugerido

Nesta seara, a divergência se restringe ao preço adotado pelo Fisco como preço sugerido. Enquanto o Fisco adotou como base de cálculo para a substituição tributária para as operações realizadas pela Recorrente/Autuada o preço lançado nos *folders* entregues aos estabelecimentos varejistas, a Recorrente/Autuada adotou a tabela de preços sugeridos pela Unilever (fabricante).

Dúvidas não existem, até mesmo para a Recorrente/Autuada, que a base de cálculo, no caso em exame, é o preço final sugerido ou divulgado pelo industrial.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Segundo a Defesa, a tabela por ela adotada, além do preço sugerido ao consumidor final, apresenta, também, o preço sugerido para cada etapa da cadeia de distribuição, como: preço para distribuidores, preço distribuidor para freguesia e distribuidora para freguesia de rota.

Ao contrário dessa informação, no entanto, ao se verificar as tabelas juntadas aos autos, não se constata a existência do preço sugerido ao consumidor final, mas apenas as outras duas modalidades. O documento de fls. 377, que está mais legível, demonstra esta assertiva.

Os itens 57 (cinquenta e sete) e 59 (cinquenta e nove) da impugnação (fls. 328) demonstram o equívoco da Recorrente/Autuada na interpretação da legislação e aplicação das tabelas. Com efeito, ela própria reconhece que os *folders* trazem preços a serem praticados pelos varejistas em todo o território nacional, enquanto os preços das tabelas são específicos para as operações das distribuidoras, sendo estas de aplicação obrigatória pela Recorrente/Autuada em suas operações.

Ora, sendo os preços constantes das tabelas específicos para distribuidores atacadistas, não o são para os varejistas que operam na cadeia final da circulação dos sorvetes. Logo, tais preços não podem ser utilizados para compor a base de cálculo do ICMS/ST de sorvete, pois a legislação deixa claro que são os preços finais a consumidor que interessam para compor a base de cálculo para a substituição tributária.

O documento de fls. 370 dos autos não deixa qualquer margem de dúvida quanto à interpretação de que as tabelas mencionadas pela defesa, inclusive a “ABIA” - Associação Brasileira das Indústrias de Alimentação, se refere aos valores das operações entre o distribuidor e os estabelecimentos varejistas. Note-se que o anunciado aumento de preços atingirá, primeiramente, os consumidores finais com a troca dos cartazes (*folders*), enquanto a “tabela ABIA” foi praticada a partir de 11/09/06, ou seja, a mesma data de repasse do aumento das distribuidoras para os estabelecimentos varejistas.

Cumprir registrar que, em relação aos potes de 5 (cinco) litros, dado ao seu volume, eles são adquiridos por sorveterias, restaurantes e congêneres como insumos para confeccionar outros produtos, como banana *split* ou *sundaes* servidos em seus estabelecimentos, ou para venda fracionada, não havendo preço sugerido, razão pela qual o Fisco adotou a sistemática do preço praticado pelo remetente e acréscimos multiplicados por margem de valor agregado (MVA).

A sistemática da substituição tributária tem como escopo tributar a mercadoria até o seu consumo final e, exatamente, por isso, os preços lançados nos *folders* refletem exatamente a base de cálculo da última operação comercial. Assim, não resta dúvida de que o preço de comercialização dos produtos, dos estabelecimentos varejistas para os consumidores finais, é o preço estipulado nos *folders*, e não a tabela interna trazida pela Recorrente/Autuada, até mesmo por que ela cuida apenas dos preços de venda por atacado.

Certo é que os industriais fabricantes de sorvete distribuem *folders*, por ele produzidos, para ser afixados nos estabelecimentos varejistas ou em carrinhos de venda ambulante onde consta, junto à imagem de cada produto, seu respectivo preço.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não se pode negar que esses *folders*, contendo imagens e preços, são colocados pelos varejistas ao lado de onde estão expostos os produtos para divulgar e informar os seus preços. O objetivo, portanto, dos *folders* é sugerir e divulgar os preços ao consumidor final no exato momento da escolha do produto para consumo.

Vale observar que a definição do vocábulo “divulgar” no Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa é no sentido de tornar pública alguma coisa desconhecida por outrem; propagar, publicar.

Ora, o público consumidor não tem acesso às planilhas encaminhadas pela Unilever exclusivamente à Recorrente/Autuada e, portanto, não são públicas. Ademais, elas veiculam informações privadas inerentes ao negócio da Recorrente/Autuada. Por conseguinte, são os *folders* o único meio pelo qual o consumidor é informado dos preços sugeridos ou divulgados pelo industrial. Depreende-se daí o entendimento do Fisco de que o preço final a consumidor, sugerido ou divulgado, são os sugeridos e divulgados nestes *folders*. Portanto, são estes os preços que o Fisco considera para cálculo da base de cálculo do ICMS/ST de diversos produtos da Recorrente/Autuada, com as famílias de produtos “picolés” e “Potes de 2L”.

Outro equívoco da Recorrente/Autuada diz respeito à argumentação de que as tabelas de preços encaminhadas pela Unilever são de aplicação obrigatória e que nada impede, por outro lado, que os varejistas vendam os sorvetes Kibon por preços diferentes, sejam eles maiores ou menores, do que aqueles veiculados nos *folders*, embora seja a intenção da Unilever que seus produtos sejam vendidos pelo varejo ao consumidor final pelo mesmo preço no Brasil.

E, afirma, ainda, a Recorrente/Autuada que, enquanto está, necessariamente, vinculada às tabelas de preço enviadas pela Unilever, os varejistas podem ou não seguir os preços indicados nos *folders*. Neste caso, a Defesa confunde conceitos que, embora próximos, são distintos. Um conceito é o preço informado pelo industrial fabricante ao consumidor final por meio dos *folders*. Outro conceito é o preço informado pelo industrial à Recorrente/Autuada para as vendas no mercado atacadista. Isto ocorre porque, para muitos produtos, estes preços são idênticos, como no caso de picolés, e, para outros produtos, como os “potes de 2L”, o preço final informado à Recorrente/Autuada pelo industrial é inferior ao preço informado ao consumidor por meio dos *folders*.

O preço fixado nos *folders* é o preço que, presumidamente, o sorvete será vendido, preço este composto por todos os valores adicionados ao longo de sua cadeia de produção e circulação. Assim sendo, este preço é a expressão numérica presumida da base de incidência econômica do imposto e, por isto, é o valor adotado para o cálculo do ICMS/ST.

Na remota e improvável hipótese de o varejista vender o produto abaixo ou acima do preço fixado nos *folders*, tal variação não afetará o preço final presumido, em face do caráter definitivo do recolhimento por ST, conforme dispõe o §10 do art. 22 da Lei nº 6.763/75, a saber:

Art. 22 - Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

§ 10 - Ressalvadas as hipóteses previstas nos §§ 11 e 11-A deste artigo, o imposto corretamente recolhido por substituição tributária é definitivo, não ficando, qualquer que seja o valor das saídas das mercadorias:

- 1) o contribuinte e o responsável sujeitos ao recolhimento da diferença do tributo;
- 2) o Estado sujeito à restituição de qualquer valor, ainda que sob a forma de aproveitamento de crédito para compensação com débito por saída de outra mercadoria (grifou-se).

O caráter definitivo do ICMS/ST impede o Fisco, ao ter ciência de que a venda ao consumidor final foi praticada por valor superior ao sugerido, reformular o valor do imposto cobrado previamente. De igual modo, impede o varejista que, concedeu desconto ao consumidor, que deixou o preço final inferior ao sugerido, de exigir compensação daquilo que já foi pago ao Fisco a título de ICMS/ST.

No que concerne ao caráter definitivo do ICMS/ST e sua base de cálculo, a matéria foi analisada pelo Conselho de Contribuintes no Acórdão 18.110/07/1ª (PTA 01.000151076-61), tendo como sujeito passivo a Unilever Brasil Ltda, fabricante dos produtos objeto do presente lançamento. A decisão está assim ementada:

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - SORVETE - FALTA DE RETENÇÃO E RETENÇÃO A MENOR DO ICMS/ST. CONSTATADAS SAÍDAS DE SORVETES PARA CONTRIBUINTES MINEIROS, SEM A RETENÇÃO E/OU RETENÇÃO A MENOR DO ICMS POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST E MR (EM DOBRO). ACOLHIMENTO PARCIAL DAS RAZÕES DA IMPUGNANTE, NOS TERMOS DAS REFORMULAÇÕES DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EFETUADAS PELO FISCO, DEVENDO, AINDA, EXCLUIR AS EXIGÊNCIAS RELATIVAS AO PRODUTO SORVETE SOFT-ICE.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - SORVETE - RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST RETIDO - CONSTATADO O RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST RETIDO NO MÊS DE AGOSTO DE 2004. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS FISCAIS.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

A SEGUNDA DISCUSSÃO TRAZIDA PELA DEFESA DIZ RESPEITO AOS SORVETES COMERCIALIZADOS EM POTES DE 2 LITROS. PARA ESTE CASO, SUSTENTA A IMPUGNANTE QUE APENAS 30% (TRINTA POR CENTO) DAS VENDAS SÃO REALIZADAS COM PEQUENOS REVENDEDORES QUE APLICAM A TABELA SUGERIDA. OS OUTROS 70% (SETENTA POR CENTO) DOS CLIENTES PRATICAM DESCONTOS, POIS SÃO GRANDES REDES DE SUPERMERCADOS.

É DE SE VER QUE A IMPUGNANTE FULCRA BOA PARTE DE SEUS ARGUMENTOS NA APLICAÇÃO DA TABELA DE PREÇOS DE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SORVETE SUGERIDA PELO FABRICANTE COMO BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST. TODAVIA, NÃO QUER VER SUA TABELA DE PREÇOS APLICADA A DETERMINADAS OPERAÇÕES, POIS PRETENDE ASSEGURAR QUE A BASE DE CÁLCULO DO ICMS-ST NO VALOR DE R\$13,50 PARA O POTE DE 2 (DOIS) LITROS VALE SOMENTE AOS PEQUENOS PONTOS DE VENDA QUE REPRESENTAM 30% (TRINTA POR CENTO) DE SUAS VENDAS, ENQUANTO QUE OS OUTROS 70% (SETENTA POR CENTO) SÃO VENDIDOS EM GRANDES REDES POR PREÇO INFERIOR E JUNTA CÓPIAS DE PANFLETOS PROMOCIONAIS DESSAS GRANDES REDES. OCORRE QUE O IMPOSTO CORRETAMENTE RECOLHIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA É DEFINITIVO, CONFORME DETERMINA O ARTIGO 21 DO ANEXO XV DO RICMS ABAIXO TRANSCRITO, A SABER:

“ART. 21 - RESSALVADA A SITUAÇÃO EM QUE O FATO GERADOR PRESUMIDO NÃO SE REALIZAR, O IMPOSTO CORRETAMENTE RECOLHIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA É DEFINITIVO, NÃO FICANDO, QUALQUER QUE SEJA O VALOR DAS SAÍDAS DAS MERCADORIAS:

I - O CONTRIBUINTE OU O RESPONSÁVEL SUJEITO AO RECOLHIMENTO DA DIFERENÇA DO TRIBUTO;

II - O ESTADO SUJEITO À RESTITUIÇÃO DE QUALQUER VALOR, AINDA QUE SOB A FORMA DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITO PARA COMPENSAÇÃO COM DÉBITO POR SAÍDA DE OUTRA MERCADORIA”.

CERTO O FISCO AO AFIRMAR QUE “NÃO PODE O VALOR DE VENDA DECORRENTE DE UMA PROMOÇÃO PONTUAL E RÁPIDA SER ACATADO COMO FORMADOR DA BASE DE CÁLCULO DEFINIDA NA LEGISLAÇÃO. BASTA VER QUE OS R. PANFLETOS TÊM ANOTADO O PRAZO DE VALIDADE QUE É NORMALMENTE DE 07 (SETE) DIAS. SE HÁ O INTERESSE COMERCIAL ENTRE O GRANDE DISTRIBUIDOR E O FABRICANTE EM FAZER PROMOÇÕES ESPECÍFICAS, ESSE PROCEDIMENTO NÃO TEM O CONDÃO DE ALTERAR A APLICAÇÃO DA TABELA SUGERIDA PELO FABRICANTE COMO BASE DE CÁLCULO DO ICMSST.

DEPREENDE-SE, DA PRÓPRIA ARGUMENTAÇÃO DA AUTUADA, QUE EM 70% (SETENTA POR CENTO) DOS PONTOS DE VENDA ESTÁ DIVULGADA A TABELA SEM DESCONTOS OU PROMOÇÕES, DE FORMA QUE ESSA É A TABELA MAIS DIVULGADA. OUTROSSIM, ALÉM DESTAS CONSIDERAÇÕES, NÃO NOS OLVIDES QUE, CONFORME TRANSCRITO ACIMA, O LEGISLADOR NÃO PREVIU O FATO DE QUE, ALÉM DA TABELA DE PREÇOS SUGERIDA PELO FABRICANTE, SEJA ACATADO QUALQUER DESCONTO OU PROMOÇÃO ESPORÁDICA, RAZÃO PELA QUAL DEVE PREVALECER A APLICAÇÃO DA R. TABELA COMO BASE DE CÁLCULO AO TRABALHO FISCAL EM TELA.”

Na decisão em comento, as tabelas continham preços finais a consumidor corretos. Neste PTA, a Recorrente/Autuada adota procedimentos distintos, ora adotando o preço dos *folders*, ora adotando outros parâmetros, conforme demonstrado no “Anexo

M” (fls. 734/799). É o caso, por exemplo, dos preços dos produtos: picolés, bombons gelados e “potes de 1L”.

De modo diverso, para os produtos em potes de 2 (dois) litros, o preço informado nos arquivos da Recorrente/Autuada são inferiores aos lançados nos *folders*.

Assim, a Recorrente/Autuada, mesmo que vinculada às tabelas de preço enviadas pela Unilever nas suas operações com contribuintes deste Estado, está impedida, por força legal, de utilizar para compor a base de cálculo do ICMS/ST outros preços senão o preço final a consumidor sugerido pelo fabricante, ou seja, o preço informado nos *folders*.

A Recorrente/Autuada destaca, ainda, para ressaltar a sua boa-fé, que a Unilever, ao realizar venda de sorvetes Kibon para atacadista localizado no Estado de Minas Gerais na condição de substituto tributário, também pratica os mesmos preços por ela adotados.

Independentemente disso, o legislador definiu, para o caso concreto, que a base de cálculo do ICMS/ST é o preço sugerido ao consumidor final. Portanto, a base de cálculo ora exigida é aquela que consta nos *folders*, não sendo relevante o preço praticado pela Unilever, nem mesmo aquele praticado pela Recorrente/Autuada em suas operações.

Desnecessário, portanto, a diligência na empresa Unilever, uma vez que esta também deve observar os preços divulgados em *folders* afixados nos pontos de venda ao varejo.

Cumprir destacar, conforme se verá adiante (Acórdão 19.933/10/1º) que a Unilever já figurou no polo passivo de lançamento tributário em decorrência da mesma prática da ora Recorrente/Autuada.

Alteração de Critério Jurídico

Salienta a Recorrente/Autuada que a adoção pelo Fisco dos preços fixados nos *folders* distribuídos pelo fabricante aos estabelecimentos varejista como base de cálculo para o imposto devido por substituição tributária, vai de encontro às tabelas adotadas pela Unilever e encaminhadas à Secretaria de Fazenda pela Associação Brasileira das Indústrias de Alimentação – ABIA e Associação Brasileira das Indústrias de Sorvetes – ABIS.

Segundo a Defesa, há mais de 9 (nove) anos que o Fisco está ciente da sua tabela de preços praticados nas operações com sorvetes destinados a estabelecimentos sediados no Estado de Minas Gerais, sem que houvesse qualquer restrição ao uso desses instrumentos.

Destaca, ainda, que outro distribuidor, que também se utiliza da tabela elaborada pelo fabricante, promove vendas para contribuintes localizados fora do Estado mineiro e, em decorrência disso, pleiteou ressarcimento ao Estado de Minas Gerais dos valores retidos com base na mesma tabela por ela utilizada.

Tais situações, segundo a Recorrente/Autuada (o recebimento das tabelas pela SEF e o deferimento do ressarcimento) autorizam a convicção de que eventual

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mudança de entendimento caracteriza alteração do critério jurídico, hipótese vedada pelo art. 146 do CTN.

Em primeiro plano, como bem destacou o Fisco, os documentos de fls. 409/441 se referem às Portarias CAT de diversas datas e numerações, que são objetos estranhos à Fiscalização mineira, haja vista que são portarias do Estado de São Paulo que informam preços de sorvetes para determinação da base de cálculo do ICMS/ST para aquele Estado e não para Minas Gerais.

Não obstante o encaminhamento de tais documentos à SEF/MG, eles não se prestam para os fins pretendidos pela Recorrente/Autuada.

Por outro lado, atesta o Fisco a existência de lançamentos, com o mesmo objeto do ora em litígio, tendo como sujeito passivo o estabelecimento industrial fabricante, a Unilever Brasil Ltda. Do Acórdão 19.933/10/1º destaca-se a seguinte ementa:

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – SORVETES – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST – BASE DE CÁLCULO.

CONSTATOU-SE A RETENÇÃO E O RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS DEVIDO PELA AUTUADA NA CONDIÇÃO DE SUBSTITUTA TRIBUTÁRIA NAS REMESSAS INTERESTADUAIS DE SORVETES, POR UTILIZAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO DISTINTA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST E DA MULTA DE REVALIDAÇÃO EM DOBRO PREVISTA NO ART. 56, ITEM 2º, INCISO I DA LEI Nº 6.763/75. CRÉDITO REFORMULADO PELO FISCO. INFRAÇÃO PARCIALMENTE CARACTERIZADA.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – SORVETES – RECOLHIMENTO A MENOR

DO ICMS/ST – DIVERGÊNCIA NA GIA/ST. CONSTATOU-SE O RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS DEVIDO PELA AUTUADA NA CONDIÇÃO DE SUBSTITUTA TRIBUTÁRIA NAS REMESSAS INTERESTADUAIS DE SORVETES, POR DIVERGÊNCIA NOS REGISTROS DOS ARQUIVOS ELETRÔNICOS QUE INFORMAM SOBRE AS OPERAÇÕES OCORRIDAS NO PERÍODO E O DOCUMENTO DESTINADO À APURAÇÃO DO ICMS/ST (GIA/ST). EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST E DA MULTA DE REVALIDAÇÃO EM DOBRO PREVISTA NO ART. 56, ITEM 2º, INCISO I DA LEI Nº 6.763/75.

CRÉDITO REFORMULADO PELO FISCO. INFRAÇÃO PARCIALMENTE CARACTERIZADA.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

No tocante ao ressarcimento deferido a outro distribuidor do mesmo produto, convém observar que, a teor da regra contida no art. 23 do Anexo XV do RICMS/02, o estabelecimento que receber mercadoria sujeita a substituição tributária poderá ser restituído do valor do imposto pago quando ocorrer a saída da mercadoria para estabelecimento de contribuinte situado em outra Unidade da Federação. O mencionado dispositivo assim dispõe:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 23. O estabelecimento que receber mercadoria sujeita a substituição tributária poderá ser restituído do valor do imposto pago, quando com a mercadoria ocorrer:

I - saída para estabelecimento de contribuinte situado em outra unidade da Federação;

(...)

§ 1º O valor a ser restituído corresponderá:

I - ao valor do imposto retido, no caso em que o contribuinte tenha adquirido a mercadoria diretamente daquele que efetuou a retenção;

(...)

Ao autorizar o ressarcimento, nada mais se fez do que respeitar os ditames da regra ora transcrita, mas não se pode intuir que tal ressarcimento tem efeito homologatório ou características próprias do lançamento, haja vista que se trata apenas do reconhecimento, por parte do Fisco, de que as operações subsequentes que, presumidamente, ocorreriam dentro deste Estado, de fato não ocorreram.

Importante frisar que não há nenhum registro nos livros da Recorrente/Autuada que se refira a uma autorização formal do Fisco, no sentido de se adotar as tabelas internas, em detrimento da divulgação pública dos preços pelos *folders*.

Eventual antecipação do imposto que tenha alcançado a extinção do crédito pela homologação tácita não sustenta a hipótese da Defesa, uma vez que a homologação opera-se pelo ato em que a autoridade administrativa, tomando conhecimento da atividade exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Esta homologação expressa jamais aconteceu, não produzindo efeitos de mudança de critério jurídico a ausência de lançamento de ofício para períodos anteriores.

Além do mais, a hipótese se assemelha muito mais às práticas reiteradas previstas no inciso III do art. 100 do CTN.

Mas, também nesta linha não venceria a tese de Defesa, uma vez que, a possível inércia do Fisco não caracteriza prática reiterada, mas somente sua atuação firme num mesmo rumo de interpretação.

Discorrendo sobre a mudança de critério jurídico o professor Luciano Amaro (2000, p-336) destaca:

“O dispositivo é severo com o Fisco, ao proibir que, em determinado lançamento, ele passe a adotar novo critério (em relação ao mesmo sujeito passivo), uma vez que isso implicaria mudança de critério quanto ao fato gerador ocorrido antes da introdução do novo critério... O fisco deve primeiro divulgar o novo critério para depois poder aplicá-lo nos lançamentos futuros pertinentes a fatos geradores também futuros (em

relação ao sujeito passivo que, no passado, tenha tido obrigação lançada por outro critério”.

Com efeito, não existe qualquer lançamento anterior que lhe autorize valer-se das tabelas internas, afastando, assim, a alegação de modificação de critério jurídico, bem como de eventual prática reiterada.

Desconto Incondicional

No tocante à redução do imposto pago na operação normal, para fins de dedução do valor apurado a título de ICMS/ST, a Recorrente/Autuada reclama, inicialmente, de que o Fisco não esclareceu no Relatório do Auto de Infração como foi apurada a infração e os dispositivos infringidos.

Sem razão a Defesa, uma vez que o subitem “5.1” do relatório fiscal (fls. 13) destaca, desde o início, o fato que levou o Fisco a apurar o recolhimento a menor do imposto devido por substituição tributária.

Além do mais, o “Anexo H” (fls. 120/133) detalha, de forma clara, como a diferença do imposto fora calculada, em decorrência da infração praticada, apresentando planilhas e relatórios com notas fiscais que informam o desconto incondicional concedido.

Se não bastasse, o campo de infringências do Auto de Infração aponta o art. 50, inciso I, alínea “b” do RICMS/02, que diz respeito à formação da base de cálculo.

Por outro lado, a Recorrente/Autuada entendeu claramente os fatos narrados pelo Fisco ao expor, com perfeição, os cálculos elaborados às fls. 24 da peça de defesa (336 dos autos).

A Recorrente/Autuada reconhece que as normas relativas ao desconto incondicional e a não inclusão na base de cálculo do ICMS estão lançadas na Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, § 1º, inciso II, alínea “a”, de aplicação em todo território nacional, mas entende que a regra se aplica somente em relação à operação própria, sem a substituição tributária.

Destaca que, havendo substituição tributária, o preço cobrado dos contribuintes mineiros é de menor relevância, pois a sistemática da substituição leva em conta o preço final cobrado pelo varejista, neste caso, o desconto dado, por não se refletir, necessariamente, em redução de preço para o consumidor final, é irrelevante para a base de cálculo do ICMS na sistemática de substituição tributária.

A proposta da Recorrente/Autuada seria verdadeira se o caso dos autos se tratasse de incorporar ou não à base de cálculo o valor do desconto incondicional. Mas isto, ela própria cuidou de fazer e defende a regra, pelos fatos acima levantados.

Porém, no caso dos autos, o que se está a exigir o Fisco, é a redução da parcela do imposto devida pela operação própria, utilizada para a dedução do imposto apurado em decorrência da base de cálculo por substituição, em face da regra da não cumulatividade.

Neste caso, o art. 50, inciso I, alínea “b” do RICMS/02 afirma que integram a base de cálculo do imposto, nas operações, a vantagem recebida, a qualquer título,

pelo adquirente, salvo o desconto ou o abatimento que independam de condição, assim entendido, o que não estiver subordinado a evento futuro ou incerto. Ora, não há qualquer condição subordinada a evento futuro ou incerto nas operações que a Recorrente/Autuada realizou e, assim sendo, a ressalva deve ser considerada.

Como já mencionado, a mesma regra encontra-se lançada na Lei Complementar nº 87/96, sendo esta a forma de calcular o imposto devido ao Estado de origem.

É evidente que, uma vez concedido o desconto incondicional na operação própria, o crédito relativo ao ICMS operação própria utilizado na apuração do ICMS/ST será menor e, por conseguinte, o ICMS/ST a recolher será maior. Isto não ocorreu no caso concreto.

Conforme exemplo elaborado pelo Fisco às fls. 866, resta claro que, ao deixar de deduzir o desconto incondicional da operação própria, a base de cálculo do ICMS na operação própria torna-se maior do que a devida e, por conseguinte, resulta em recolhimento a menor do ICMS/ST devido.

Neste caso, a Recorrente/Autuada favorece o Estado de origem, mas prejudica o Estado destinatário, devendo, pois, cumprir a legislação nacional que rege a formação da base de cálculo.

Do Chamado Erro (ii)

Às fls. 828/829 dos autos, a Defesa acata a reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco, dando por encerrada a discussão posta na primeira etapa em relação aos chamados erros (i) e (iii). Alerta, no entanto, que o erro (ii) não fora resolvido.

Ao descrever o mencionado erro a defesa assim se expressou:

(...) “Ocorre que, em alguns meses autuados, a, Impugnante aplicou um preço no 1º dia do mês para um produto e, nos demais dias do mês, aplicou o preço reajustado. Isso porque existe sempre uma diferença de cerca de 1 semana entre a alteração do preço na cadeia de distribuidores e a alteração do preço no ponto de venda ao consumidor final. Ou seja, para estes meses, o D. Agente Fiscal não atentou para tal fato e considerou no Auto de Infração um preço praticado pela Impugnante quando, na realidade, ela praticou um preço diferente do indicado no Auto de Infração”.

Como bem destacou o Fisco, vale lembrar que a Recorrente/Autuada, conforme disposto no art. 10 do Anexo VII, Parte I, do RICMS/02, deve enviar mensalmente arquivo eletrônico para a SEF/MG, contendo a totalidade das operações de entrada e saída de mercadorias ou bens realizadas em cada período de apuração. Este arquivo deve atender às especificações descritas no Manual de Orientação do Usuário de Sistema de Processamento Eletrônico de Dados – Parte 2 do Anexo VII do RICMS/02 – e conter os seguintes tipos de registros obrigatórios: “10”, “50”, “53”,

“54”, e “75”. Estes registros, contendo informações tributárias das mais diversas, serviram de base para a constituição do presente Auto de Infração.

Conforme destacou o Fisco em sua manifestação, todos os dados apurados no presente lançamento vieram das informações prestadas nos arquivos, respeitando-se os períodos neles informados.

Neste caso, em relação aos produtos que não possuem preço final fixado nos *folders*, o Fisco adotou exatamente aquele preço de partida informado nos registros eletrônicos, seja ele o do primeiro dia ou o valor reajustado.

Além do mais, quando se tratar de base de cálculo apurada mediante adoção dos preços sugeridos nos *folders*, a alteração dos preços de comercialização dos produtos entre a Recorrente/Autuada e os varejistas não provoca qualquer alteração na apuração da base de cálculo da substituição tributária.

Por outro lado, a Defesa destaca que o preço praticado no primeiro dia do mês era menor que o preço dos dias subsequentes. Neste caso, se alguma influência houvesse na formação da base de cálculo da substituição tributária, ocorreria, na verdade, uma apuração a menor do imposto pelo Fisco.

Importante destacar, no entanto que, pela análise dos documentos de fls. 370 e seguintes, o aumento se inicia pela base, ou seja, primeiro aos consumidores, e não como retrata a Recorrente/Autuada.

Com efeito, o comunicado de fls. 370 informa que o aumento de preço ao consumidor ocorrerá com a troca de cartazes nos pontos de venda, a partir de 04/09/06, enquanto o distribuidor repassará o aumento aos varejistas em 11/09/06. O distribuidor, maior beneficiado no acordo comercial, somente receberá produtos reajustados a partir de 18/09/06, podendo desovar seus estoque adquiridos por menor preço, com valores novos durante uma semana (de 11/09 a 18/09).

Da Cumulação das Multas

Aduz a Defesa não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa, uma vez que só existe descumprimento de obrigação principal, inexistindo obrigação acessória, devendo, o montante global atribuído pelo Fisco a título de multa, ser reduzido mediante cancelamento da multa isolada.

Com efeito, a multa de 100% (cem por cento) prevista no art. 56, inciso II c/c o inciso I do § 2º do mesmo dispositivo da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor do imposto devido por substituição tributária efetuado pela Recorrente.

Já a multa capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória, qual seja, a obrigatoriedade de consignar nas notas fiscais emitidas a base de cálculo do ICMS/ST, apurada de acordo com a legislação tributária do Estado de Minas Gerais.

Os arts. 53 e 55 da Lei nº 6.763/75 dispõem sobre as sanções tributárias da seguinte forma:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência - UFIR -, prevista no artigo 224 desta Lei, vigente na data em que tenha ocorrido a infração e, quando for o caso, o valor do imposto não declarado; (Nota: Conforme o § 1º do Art. 224, as menções, na legislação tributária estadual, à Unidade Fiscal de Referência - UFIR - consideram-se feitas à UFEMG, bem como os valores em UFIR consideram-se expressos em UFEMG.)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência.

§ 1º - As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

(...)

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 Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

“ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória”.

“Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada”.

Analisando o disposto no art. 53 acima, pode-se concluir que o inciso I cuida das infrações formais, ou seja, o descumprimento de obrigações acessórias mais simples e diretas, independentemente da ausência de recolhimento do tributo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ao contrário, os incisos II a IV tratam de obrigações acessórias normalmente vinculadas à obrigação principal, sendo, portanto, proporcionais ao valor do ilícito praticado ou do tributo não recolhido.

Segundo o entendimento exarado pela Coordenação do Sistema de Tributação da então Secretaria da Receita Federal no Parecer Normativo Nº 61/79, “punitiva é aquela penalidade que se funda no interesse público de punir o inadimplente. É a multa proposta por ocasião do lançamento. É aquela mesma cuja aplicação é excluída pela denúncia espontânea a que se refere o art. 138 do Código Tributário Nacional, onde o arrependimento, oportuno e formal, da infração faz cessar o motivo de punir”, enquanto 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 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.

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação) e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias."

O Estado somente tem condições de cumprir as suas finalidades sociais se tiver orçamento, o que se consegue via tributos e, assim, o meio coercitivo para obrigar o contribuinte ao implemento de suas obrigações constitui forma válida para a consecução de suas finalidades.

O eminente DES. Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

"EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A multa de revalidação aplicada, com previsão legal expressa na Lei Estadual nº 6.763/75, decorre unicamente da ausência de recolhimento tempestivo do tributo, constituindo instrumento que a lei coloca à disposição do Fisco, quando o contribuinte é compelido a pagar o tributo, porque não o fizera voluntariamente, a tempo e modo". (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

Desta forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A multa de revalidação tem previsão legal e não se sujeita à vedação constitucional de instituição de tributo com natureza de confisco, dado o seu caráter de penalidade, com função repressiva, pelo não pagamento do tributo no momento devido, e preventiva, para desestimular o comportamento do contribuinte de não pagar espontaneamente o tributo. 2- A taxa SELIC pode ser utilizada como índice de atualização dos créditos e débitos tributários do Estado de Minas Gerais, pagos com atraso, eis que permitida pela Lei Estadual nº 63/1975, com a redação alterada pela Lei Estadual nº 10.562/1991, que determina a adoção dos mesmos critérios adotados na correção dos débitos fiscais federais, devendo incidir a partir de 1º/01/1996, em razão do advento da Lei Federal nº 9.250/1995.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, emendada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de atos ilícitos e inadimplemento e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada. A lei, ao prever como base de cálculo da multa de revalidação o valor do tributo devido, permite a sua atualização, para não haver depreciação do valor real da mesma.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 -
COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S):
FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS -

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA:
EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON
ANDRADE.

Neste caso, determina a norma tributária a obrigação de o Contribuinte Substituto destacar nos documentos fiscais a base de cálculo do ICMS/ST, apurada de acordo com a legislação tributária mineira. Assim, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator às penalidades previstas nos arts. 54 e 55 da Lei nº 6.763/75, conforme o caso.

No caso presente, foi exigida a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei 6.763/75, nos seguintes termos:

Art. - 55.

(...)

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).

Contudo, a partir de 01/01/12, o dispositivo em questão foi alterado pelo art. 8º e vigência estabelecida pelo art. 17, ambos da Lei nº 19.978/11, com a seguinte redação:

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

a) importância diversa do efetivo valor da operação ou da prestação - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

b) valor da base de cálculo da substituição tributária menor do que a prevista na legislação, em decorrência de aposição, no documento fiscal, de importância diversa do efetivo valor da prestação ou da operação própria - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas "a" e "b" deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

Assim, considerando que a nova redação do tipo infracional apena o caso tratado nos autos com um percentual menor do que o exigido no momento do lançamento, deve ser adequado o valor da penalidade ao disposto na alínea "c" retrocitada.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer dos Recursos de Revisão. No mérito, quanto ao Recurso Nº 40.060131911-65 - Distribom Distribuidora de Produtos Alimentícios Ltda, à unanimidade, em negar-lhe provimento. Quanto ao Recurso Nº 40.060132058-59 - 3ª Câmara de Julgamento, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial para

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

restabelecer as exigências do período de 01/01/06 a 24/03/06, bem como da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, devendo o valor desta ser adequado ao percentual de 20% (vinte por cento), conforme previsto na alínea “c” do mesmo dispositivo. Vencido o Conselheiro Antônio César Ribeiro (Revisor), que lhe negava provimento. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, que dava provimento parcial para manter a exclusão da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, nos termos da decisão recorrida. Pela Recorrente, sustentou oralmente a Dra. Ana Flora Vaz Lobato Diaz e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros vencidos, os Conselheiros André Barros de Moura e Fernando Luiz Saldanha.

Sala das Sessões, 20 de julho de 2012.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente**

**José Luiz Drumond
Relator**