

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.380/13/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000186112-80
Impugnação: 40.010133866-54
Impugnante: Leyroz de Caxias Indústria Comércio & Logística Ltda
IE: 001090661.02-57
Proc. S. Passivo: Kelly Cristina de Oliveira Pratarotti/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - RJ

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO. Constatado, no trânsito de mercadorias, que a Impugnante reteve e recolheu a menor o ICMS devido por substituição tributária ao Estado de Minas Gerais incidente nas operações interestaduais, em decorrência de a apuração da base de cálculo do imposto estar em desacordo com o estabelecido no art. 19, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, ambos da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Autuação

O presente lançamento é decorrente de retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST, no período de maio de 2009 a dezembro de 2010, em razão da utilização de base de cálculo menor que a determinada pela legislação tributária mineira.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 411/436, alegando, em síntese:

- em razão da eficácia *erga omnes* e o efeito vinculante da decisão ADIN nº 1.851-4/AL, não poder haver complementação de ICMS, caso o valor praticado pelo contribuinte substituto se sobreponha à pauta Fiscal posta em vigor pelo Fisco;

- a autuação desobedece a decisão da Corte Suprema, retro referida, posto que não foi observado o disposto no § 2º do art. 102 da Constituição Federal (CF/88);

- não há, portanto, que se cogitar na cobrança complementar de ICMS/ST, notadamente se a base de cálculo praticada pelo substituto for superior a 75% (setenta e cinco por cento) do PMPF;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o valor correspondente ao frete pago pelo destinatário não pode integrar a base de cálculo do imposto da operação própria do substituto tributário;
- a Lei Complementar 87/96, no seu art. 13, § 1º, inciso II, alínea “b”, determina desconsiderar o frete quando ele não é custo do contribuinte;
- é pacífico o entendimento de que as despesas de frete só devem compor a base de cálculo do ICMS/ST quando o contribuinte contrata, por sua conta e ordem, o serviço de transporte da mercadoria;
- o Fisco mineiro criou um artifício que consiste em incluir o frete na base de cálculo da operação própria do substituto tributário, acarretando a elevação aritmética do resultado direto, para atingir 75% (setenta e cinco por cento) fixado no Regulamento do ICMS, fazendo, assim, disparar o “gatilho” de mudança de critério de cálculo da substituição tributária, afastando, conseqüentemente, o regime da pauta fiscal e substituindo-o pela Margem de Valor Agregado - MVA;

Argui que não é aplicável ao caso, o art. 47-A do RICMS/02 posto que não se encontra suficientemente demonstrado nos autos que o valor da operação própria praticado pelo remetente (ora Impugnante) foi 75% (setenta e cinco por cento) do PMPF.

Anexa o que chama de “Laudo Pericial”, fls. 454/518, para demonstrar que se for subtraído o valor do frete, a substituição tributária seria calculada com base no PMPF e não com base na MVA, uma vez que o valor da operação, dessa forma, não ultrapassa o percentual de 75 % (setenta e cinco por cento) previsto na legislação mineira.

Transcreve decisões dos tribunais que entende lhe socorrer.

Sustenta que não é possível a exigência cumulada das multas de revalidação e isolada e que houve erro na aplicação da multa isolada, pois, conforme alega, o CC/MG já decidiu pela inaplicabilidade das novas tipificações do art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75, introduzidas pela Lei nº 19978/2011, a fatos pretéritos a sua vigência e, segundo o seu entendimento, a legislação anterior não previa como base de cálculo da multa isolada a base de cálculo do ICMS/ST.

Pede a exclusão da multa isolada exigida; requer a realização de perícia formulando quesitos às fls. 435/436 e indica assistente técnico.

Ao final, pede pela improcedência do lançamento.

A taxa de expediente é recolhida conforme DAE de fls. 520/521 dos autos.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 522/541, refuta as alegações da Impugnante, entendendo desnecessária a produção de prova pericial; reafirma a ocorrência da infração ao art. 47-A da parte Geral do Anexo XV do RICMS/02, que resultou em destaque de base de cálculo no documento fiscal em desacordo com a legislação e recolhimento a menor do ICMS e requer, ao final, a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CC/MG, em bem fundamentado parecer de fls.545/558, opina pelo indeferimento do pedido de perícia e pela procedência parcial do lançamento para excluir a multa isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6763/75, por entendê-la como penalidade nova e que, por essa razão, não poderia retroagir em prejuízo da Autuada.

DA DECISÃO

Ressalta-se, inicialmente, que os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações de estilo e no que tange à conclusão quanto a multa isolada aplicada.

Do Pedido de Perícia

A Impugnante requer a realização de prova pericial, apresentando os quesitos de fls. 435/436.

Nos termos do art. 142 do Regulamento do processo e dos procedimentos Tributários e Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, a “prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação”, com o objetivo de trazer informações que não estejam presentes nos autos.

Analisando os dois quesitos apresentados pela Defesa, percebe-se que eles se referem à inclusão do valor do frete pago pelos destinatários na base de cálculo do ICMS/ST.

A toda evidência, não se trata de questão a ser resolvida mediante realização de prova pericial, pois há informação clara nesse sentido nas planilhas elaboradas pela Fiscalização, tratando-se, portanto, de questão de mérito, que será oportunamente enfrentada.

Insta destacar que o “laudo” trazido pela Impugnante (fls. 435/518) demonstra aquilo que se pretende apurar mediante elaboração de prova pericial.

Nesse sentido, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento dos Processos e dos procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747, de 03/08/2008, indefere-se o pedido de perícia.

Do Mérito

Inicialmente, aduz a Impugnante que o lançamento é indiscutivelmente improcedente por afrontar o disposto no § 2º do art. 102 da Constituição da República, uma vez que o Supremo Tribunal Federal (STF) consignou na ADIN nº 1.851-4/AL, que o fato gerador presumido não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo à restituição ou complementação do imposto pago.

No caso ora em análise não há qualquer ofensa à competência do STF, pois o lançamento não destoia do posicionamento do Pretório Excelso. Com efeito, a interpretação dada pela Defesa não é coerente com o lançamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A decisão colacionada diz respeito ao imposto pago em decorrência da correta aplicação da legislação tributária, ou seja, quando o sujeito passivo, na condição de contribuinte substituto, recolhe a parcela de ICMS por substituição e o faz com a apuração correta da base de cálculo.

Assim procedendo, aplica-se a decisão do STF, que é a verdadeira essência do instituto da substituição tributária, qual seja, a definitividade, que, sem ela fará ruir a sistemática de apuração e cobrança do imposto.

O caso dos autos, no entanto, trata de um momento que antecede o recolhimento do imposto, pois a discussão refere-se ao montante tributável, que é a apuração da base de cálculo. Nessa fase, o que se discute é se a Autuada aplicou ou não a legislação mineira, no tocante à formação da base imponible.

Quanto ao mérito propriamente dito, a autuação trata de retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST, no período de maio de 2009 a dezembro de 2010, em decorrência de utilização de base de cálculo menor do que a determinada pela legislação tributária.

A Autuada adotou como base de cálculo para apuração do ICMS/ST, o Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF) divulgado em Portaria da Superintendência de Tributação da Secretaria de Estado de Fazenda (SUTRI/SEF/MG), quando deveria ter aplicado a Margem de Valor Agregado (MVA), conforme dispõe o art. 47-A da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, vigente no período de 01/05/09 a 28/02/11.

Como bem demonstra a Fiscalização, o valor da operação própria, acrescido dos valores de frete, seguro e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, revela-se superior a 75% (setenta e cinco por cento) do PMPF, conforme apurado nas planilhas de fls. 19/36 dos autos.

Analisando os dados das planilhas, percebe-se que em determinadas operações o custo total não atingiu o percentual especificado na legislação indicada e, nesses casos, a Fiscalização não exigiu qualquer complemento do imposto.

Registre-se que, para apuração do valor do frete, a Fiscalização intimou os destinatários mineiros a apresentar o Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas (CTRC), obtendo, a partir dessa informação, o custo total do transporte.

O Demonstrativo do Crédito Tributário encontra-se às fls. 41 dos autos.

Como se sabe, a substituição tributária é um instituto criado e implementado pelas Unidades da Federação antes do advento da Constituição Federal de 1988, por intermédio de legislação infraconstitucional, ou seja, de convênios e protocolos celebrados entre os Secretários de Fazenda dos Estados Federados.

Em face da eficiência e eficácia do instituto, a Constituição Federal de 1988 o incorporou definitivamente e a Lei Complementar nº 87/96 veio legitimá-lo. Veja-se:

Constituição Federal de 1988

Art. 150 [...]

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 7º - A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

(...)

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

XII - cabe à lei complementar:

[...]

b) dispor sobre substituição tributária;

(...).

Lei Complementar nº 87/96

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. □

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado. □

Art. 7º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

(...)

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderado dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

(...)

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

(...).

Nesse sentido, estabelece a legislação estadual:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subsequentes, ficar sob a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

§ 3º Caso o responsável esteja situado em outra unidade da Federação, a substituição dependerá de acordo entre os Estados envolvidos.

(...).

Parte Geral do RICMS/02

Art. 20 - As regras relativas à substituição tributária são as disciplinadas no □.

Anexo XV do RICMS/02

Art. 1º Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido:

(...)

II - pelos adquirentes ou destinatários da mercadoria, pelas operações subsequentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

SEÇÃO II
Da Responsabilidade do Alienante ou do Remetente da Mercadoria pelo Imposto Devido nas Operações Subsequentes ou na Entrada de Mercadoria em Operação Interestadual

SUBSEÇÃO I
Da Responsabilidade

Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes.

(...)

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

I - em relação às operações subsequentes:

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 e observado o disposto nos §§ 5º a 8º deste artigo;

(...)

Art. 47. A substituição tributária relativa às operações subsequentes com as mercadorias de que trata o item 1 da Parte 2 deste Anexo não se aplica nas operações entre estabelecimentos de empresas interdependentes, exceto varejistas, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a outro contribuinte.

Efeitos de 1º/05/2009 a 28/02/2011 - Acrescido pelo art. 2º, II, e vigência estabelecida pelo art. 3º, I, ambos do Dec. nº 45.082, de 03/04/2009:

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

(...)

No caso dos autos, a Impugnante reconhece a existência do dispositivo aplicado pela Fiscalização na formação da base de cálculo, mas alega que ele somente produz efeitos se não houver a fixação de preços pelo PMPF.

Nessa linha, entende que o Estado de Minas Gerais está afastando-se da regra estabelecida no Protocolo ICMS 11/91.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De pronto se faz necessário alertar para a regra estabelecida no art. 110 do RPTA, que afasta da Câmara de Julgamento a possibilidade de negativa de aplicação de ato normativo. Assim, não é possível discordar do comando presente do art. 47-A retro transcrito.

A competência para fixação de preços máximos, como se sabe, não é do Estado de Minas Gerais, mas sim, do Governo Federal. Sabe-se, também, que não há fixação de preços (tabelamento) para a comercialização de cervejas e refrigerantes.

De acordo com o § 1º da Cláusula Quarta do Protocolo, não havendo o preço máximo, o imposto será calculado pela aplicação dos percentuais estabelecidos no ato normativo mineiro.

Prosseguindo na análise do Protocolo, cumpre destacar que a Cláusula Quarta-A, autoriza o Estado a utilizar-se da média ponderada dos preços a consumidor final, em substituição aos percentuais de Margem de Valor Agregado (MVA).

A expressão “poderá” adotada pela norma afasta a obrigatoriedade e autoriza os Estados a permanecerem ou não no regime de cálculo estabelecido no Protocolo ICMS 11/91.

Portanto, ao contrário da interpretação trazida pela Defesa, a regra geral é a adoção da MVA e, subsidiariamente, a autorização para que se calcule o ICMS/ST pelo PMPF.

E assim determina a legislação mineira. Como regra geral, dispõe o art. 19 do Anexo XV do RICMS/02 sobre a adoção do PMPF quando existente, utilizando a expressão “poderá” inserida no mencionado protocolo.

De modo diverso, ao definir a regra especial (que prevalece sobre a geral) para apuração do ICMS/ST de cerveja, chope, refrigerante, água mineral e gelo, estabelece o art. 47-A do mencionado anexo regra especial para apuração do imposto, afastando a aplicação do PMPF nas hipóteses que menciona, tudo nos exatos termos do Protocolo ICMS 11/91.

Frise-se, por oportuno, que a diferenciação de preços demonstrada pela Impugnante não acarreta qualquer ofensa ao lançamento, uma vez que esse está lastreado na legislação interna.

No tocante ao Recurso Especial nº 931.727-RS, como bem destacou a Fiscalização, a matéria não é convergente com o presente lançamento, pois ao contrário do entendimento da Autuada, aquela decisão posiciona-se pela possibilidade jurídica de se exigir o tributo do contribuinte substituto, no caso a Autuada.

Naquela ocasião, pretendia o Fisco gaúcho receber do contribuinte substituído (a concessionária de veículos) a parcela sobre o frete, o que foi negado pela decisão. Veja-se o destaque:

“7. CONSEQUENTEMENTE, “O TRIBUTO É INDEVIDO PELA CONCESSIONÁRIA NESSE CASO, NÃO PORQUE HOVE SUA INCIDÊNCIA NA OPERAÇÃO ANTERIOR, MAS ANTES, PORQUANTO EM SENDO O REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA TÉCNICA DE ARRECADAÇÃO, E SENDO UMA DAS CARACTERÍSTICAS DA

TÉCNICA A CONSIDERAÇÃO PRESUMIDA DA BASE DE CÁLCULO, NAS HIPÓTESES EM QUE UM DOS DADOS QUE A INTEGRAM NÃO SE REALIZA NA OPERAÇÃO PROMOVIDA PELO SUBSTITUÍDO, DEVE O FISCO BUSCAR A DIFERENÇA JUNTO AO SUBSTITUTO. COM EFEITO, COBRANDO O VALOR FALTANTE DO SUBSTITUÍDO, COMO FAZ O REQUERIDO, ESTÁ CONSIDERANDO COMO SUJEITO PASSIVO QUEM NÃO FIGURA NA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA”.

Assim, se não se pode exigir a diferença do destinatário, é óbvio que a exigência deve incidir sobre o remetente e substituto na operação, exatamente por força da definitividade alegada em preliminar.

A toda evidência, se o instituto da substituição tributária visa cobrar o imposto sobre o preço de venda ao consumidor, todas as parcelas que se agregam ao custo do produto devem ser incorporadas na base de cálculo, independentemente de quem as suportou, sob pena de não se tributar o preço final da mercadoria.

Por outro lado, é importante destacar que não se vislumbra qualquer afronta às normas tributárias na imposição de duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

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 da Lei nº 6763/75, pode-se concluir que o inciso I cuida das infrações formais, ou seja, do descumprimento de obrigações acessórias mais simples e diretas, independentemente da ausência de recolhimento do tributo.

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

Nesse sentido, o DES. Orlando de Carvalho, em decisão proferida, 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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO".
(APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR:
EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

Dessa 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 multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, uma vez que esta possui 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 transcreve-se:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Dessa forma, revelam-se corretas as exigências de ICMS/ST e de Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II c/c o inciso I do § 2º do mesmo dispositivo da Lei nº 6.763/75.

No tocante à Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, afastam-se desde logo as alegações constitucionais, em especial a de confisco, por força do óbice contido no art. 110 do RPTA.

Quanto ao mérito da penalidade isolada, alega a Defesa a existência de erro na aplicação e cálculo da multa, citando a alínea “b” do inciso VII e a majoração da multa, prevista nos §§ 6º e 7º do art. 53 da Lei nº 6.763/75.

De outro modo, busca amparo na decisão prolatada no Acórdão nº 20.477/12/3ª, no sentido de se excluir a multa isolada.

Entende, ainda, a Impugnante, que não se aplica ao presente lançamento a alteração promovida no art. 53 da Lei nº 6.763/75, com o advento da Lei nº 19.978/11.

Em relação à primeira alegação cumpre esclarecer que, ao que tudo indica, a Impugnante manteve a mesma argumentação posta em relação ao lançamento antecedente (PTA 01.000172708-96), pois em relação a este, não há majoração da multa isolada.

Além do mais, não se trata da alínea “b”, mas sim, da exigência prevista na alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

O dispositivo sancionador anterior assim dispunha:

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.

(...).

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

Veja-se que a redação vigente na época dos fatos geradores autuados era a seguinte: *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;*

Dessa forma, como restou demonstrado que a Impugnante consignou nas notas fiscais que emitiu base de cálculo do ICMS/ST menor que a prevista na legislação, deve ser mantida a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, com a adequação ao disposto na alínea "c" introduzida no mencionado dispositivo, em face do disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 do CTN.

Destaque-se que o TJMG analisando situação idêntica a que ora se discute, entendeu pela retroação benigna da alínea "c" do art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 do CTN. Confira-se:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - TRIBUTÁRIO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE - BEBIDAS - RECOLHIMENTO A MENOR - BASE DE CÁLCULO - ART. 19, I, 'B', 3, DO RICMS - PRECEDENTE DO STF RELATIVAMENTE À DEFINITIVIDADE - INAPLICABILIDADE EXCEPCIONAL - MULTA - MINORAÇÃO - APLICABILIDADE DO DISPOSTO NO ART. 106, II, C, DO CTN - PRECEDENTES.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.10.039746-2/001 - COMARCA DE BELO HORIZONTE - APELANTE(S): AMBEV - COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS

ACÓRDÃO

(...)

DES. BARROS LEVENHAGEN

RELATOR.

VOTO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

TRATA-SE DE RECURSO DE APELAÇÃO INTERPOSTO PELA AMBEV - COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS CONTRA SENTENÇA PROFERIDA PELO MM. JUIZ DE DIREITO FERNANDO DE VASCONCELOS LINS, ÀS FLS. 116/123, QUE, NOS AUTOS DA AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO PROPOSTA EM FACE DO ESTADO DE MINAS GERAIS, JULGOU IMPROCEDENTE O PEDIDO INICIAL.

PUGNA PELA REFORMA DA SENTENÇA ALEGANDO, EM APERTADA SÍNTESE, (...). NA EVENTUALIDADE, PUGNA PELA APLICAÇÃO, DE FORMA RETROATIVA, DAS DISPOSIÇÕES NORMATIVAS TRAZIDAS PELA LEI Nº 19.978/2011 (...), PARA QUE A MULTA ISOLADA INCIDA À ALÍQUOTA DE 20% (VINTE POR CENTO), (...) (FLS. 129/152).

(...)

ASSISTE RAZÃO, NO ENTANTO, À APELANTE, NO QUE CONCERNE À MULTA ISOLADA, QUE TEVE O SEU VALOR REDUZIDO PELA LEI Nº 19.978/2011, QUE IMPRIMIU NOVA REDAÇÃO AO ART. 55, VII, "C", DA LEI ESTADUAL 6.763/75, ATRAINDO A APLICABILIDADE DO DISPOSTO NO ART. 106, DO CTN, IN VERBIS:

"ART. 106. A LEI APLICA-SE A ATO OU FATO PRETÉRITO:

(...)

II - TRATANDO-SE DE ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO:

(...)

C) QUANDO LHE COMINE PENALIDADE MENOS SEVERA QUE A PREVISTA NA LEI VIGENTE AO TEMPO DE SUA PRÁTICA.

COM ESTAS CONSIDERAÇÕES, DOU PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO APENAS PARA REDUZIR A MULTA APLICADA PARA 20% (VINTE POR CENTO) NOS TERMOS DA FUNDAMENTAÇÃO SUPRA. GRIFOS ACRESCIDOS.

Nas operações em exame, a Autuada praticou a hipótese descrita no citado inciso VII, ou seja, consignou base de cálculo diversa (a menor) da prevista na legislação tributária.

Dessa forma, correta a exigência de multa isolada formalizada no Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido, em parte, o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida (Relator) que o julgava parcialmente procedente para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea "c" da Lei nº 6.763/75, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Designada relatora a Conselheira Maria de Lourdes Medeiros (Revisora). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. André Campos Prates e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Participaram do julgamento, além da signatária e do Conselheiro vencido, os Conselheiros Alexandre Périssé de Abreu e Carlos Alberto Moreira Alves.

Sala das Sessões, 08 de outubro de 2013.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente / Relatora designada**

CC/MG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	21.380/13/1ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000186112-80	
Impugnação:	40.010133866-54	
Impugnante:	Leyroz de Caxias Indústria Comércio & Logística Ltda	
	IE: 001090661.02-57	
Proc. S. Passivo:	Kelly Cristina de Oliveira Pratarotti/Outro(s)	
Origem:	DGP/SUFIS - NCONEXT - RJ	

Voto proferido pelo Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, 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.

O presente lançamento é decorrente de retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST, no período de maio de 2009 a dezembro de 2010, em razão da utilização de base de cálculo menor que a determinada pela legislação tributária mineira.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6763/75.

Entende a Impugnante que não se aplica ao presente lançamento a alteração promovida no art. 53 da Lei nº 6.763/75, com o advento da Lei nº 19.978/11.

O dispositivo sancionador anterior assim dispunha:

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.

(...).

No período anterior a 31/10/03, grande discussão se apresentava em relação à aplicabilidade do dispositivo nos casos de arbitramentos realizados com base em parâmetros de tabelas, pauta de valores, documentos do próprio contribuinte, conclusão fiscal ou documentos extrafiscais com menção apenas aos valores de venda, sem descrição de mercadorias, persistindo dúvidas quanto a se aplicar o disposto no inciso VII ou a previsão contida no inciso II do mesmo art. 55, ou mesmo nenhuma das imputações fiscais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Vários foram os posicionamentos da então SLT, no sentido de definir qual a penalidade, nos diversos casos ora mencionados.

Com efeito, a regra do novo inciso VII veio por fim à polêmica instalada, ou seja: quando identificados os tipos previstos no inciso II (saída, entrega, transporte, estoque ou depósito) sem documento fiscal, aplica-se a pena nele prevista. Ao contrário, quando o tipo se referir a subfaturamento ou arbitramento, por exemplo, aplica-se a pena capitulada no inciso VII do art. 55 do mencionado diploma legal.

In casu, trata-se de uma operação em que não se verifica a hipótese de subfaturamento ou outro ilícito praticado com a finalidade de impedir a ocorrência do fato gerador. Cuida-se de retenção a menor do imposto devido por substituição tributária nas saídas de cervejas e refrigerantes para estabelecimentos mineiros.

Como se nota, a Autuada não utilizou base de cálculo diversa na operação de venda de cervejas e refrigerantes, mas sim, apurou a base de cálculo do ICMS/ST de forma equivocada, resultando em retenção e recolhimento a menor do imposto por substituição tributária.

Certo é que o tipo penal estabelecido no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 visa punir a subtração de base de cálculo nas operações próprias, não se aplicando ao imposto devido por substituição tributária.

Esta matéria vem sendo reiteradamente decidida pelo CC/MG, de forma desfavorável ao Fisco, como no PTA 01.000166506-52, que resultou no Acórdão nº 20.542/11/1ª, de cuja fundamentação se extrai o seguinte excerto:

“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 DOCTRINA 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.

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 NÃO DESTACOU O IMPOSTO DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SENDO A IMPUTAÇÃO FISCAL, APURAÇÃO INCORRETA DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. CONTUDO, NO DOCUMENTO FISCAL, FOI DESTACADA A BASE DE CÁLCULO DO ICMS RELATIVO À OPERAÇÃO PRÓPRIA.

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É DE SE SALIENTAR QUE A PENALIDADE RETROMENCIONADA, DA FORMA COMO ESTÁ REDIGIDA, PROCURA PUNIR O 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 INDEVIDAMENTE OS VALORES A SEREM RECOLHIDOS.”

Com a publicação da Lei nº 19.978/11, com vigência a partir de 01/01/12, o dispositivo em questão foi alterado pelo art. 8º e vigência estabelecida pelo art. 17, passando a ter 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;

Entende-se, no entanto, que a alínea “c” cuida de penalidade nova, razão pela qual não pode retroagir em prejuízo da Autuada.

Assim sendo, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75.

Sala das Sessões, 08 de outubro de 2013.

Sauro Henrique de Almeida
Conselheiro