

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.331/14/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000208434-01  
Impugnação: 40.010135346-61  
Impugnante: Dufry do Brasil Duty Free Shop Ltda  
IE: 062883243.10-24  
Proc. S. Passivo: Rodrigo Etienne Romeu Ribeiro/Outro(s)  
Origem: DGP/SUFIS – NCONEXT - SP

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO.** Constatou-se, mediante análise de livro, documentos e informações fiscais, que a Impugnante deixou de destacar e recolher o ICMS devido por substituição tributária ao Estado de Minas Gerais, incidente nas operações com mercadorias constantes da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75. A Autuada efetuou o recolhimento do ICMS/ST e da multa de revalidação, questionando apenas a aplicação da multa isolada. Entretanto a multa isolada foi excluída por inaplicável à espécie.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA (FEM).** Constatou-se, mediante análise de livro, documentos e informações fiscais, que a Impugnante deixou de destacar e recolher o ICMS devido por substituição tributária ao Estado de Minas Gerais, correspondente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), incidente nas operações com mercadorias previstas no inciso I do art. 2º do Decreto nº 45.934/12. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75. A Autuada efetuou o recolhimento do ICMS/ST e da multa de revalidação, questionando apenas a aplicação da multa isolada. Entretanto a multa isolada foi excluída por inaplicável à espécie.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação, decorrente da conferência de documentos e informações fiscais enviadas pela Impugnante (arquivos eletrônicos - SINTEGRA, SPED, NFe), no período de 01/05/12 a 31/12/12, versa sobre as seguintes constatações:

1) retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no valor original de R\$ 77.142,84 (setenta e sete mil, cento e quarenta e dois reais e oitenta e quatro centavos), incidente sobre operações com produtos constantes

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dos itens 1, 8, 17, 18, 19, 21, 24, 29, 32, 43, 44 e 45 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02;

2) retenção e recolhimento a menor do valor do ICMS correspondente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), no valor original de R\$ 2.549,62 (dois mil, quinhentos e quarenta e nove reais e sessenta e dois centavos), incidente nas operações com mercadorias previstas no inciso I do art. 2º do Decreto nº 45.934/12.

Exige-se o ICMS/ST, a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, item I e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

A autuação encontra-se explicitada no relatório do Auto de Infração, às fls. 10/12, e as planilhas, com os demonstrativos de apuração da base de cálculo/ST e do ICMS/ST e do FEM, encontram-se dispostas nos Anexos B (fls. 22-180/182-193) e C (fls. 195-215/217-219), respectivamente.

A Impugnante reconhece as irregularidades e efetua o pagamento do ICMS/ST, da multa de revalidação e dos juros, conforme comprovantes anexados às fls. 555/556. Contra a aplicação da multa isolada, apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 512/523.

O Fisco manifesta-se às fls. 558/575.

---

### **DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação versa sobre retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária incidente sobre operações com produtos constantes dos itens 1, 8, 17, 18, 19, 21, 24, 29, 32, 43, 44 e 45 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e retenção e recolhimento a menor do valor do ICMS correspondente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM) incidente nas operações com mercadorias previstas no inciso I do art. 2º do Decreto nº 45.934/12.

A Impugnante, inicialmente, ressalta que efetuou o pagamento de parcela do crédito tributário, dentro do prazo legal de 10 dias contados do recebimento do AI, demonstrando às fls. 514 o recolhimento das parcelas referentes ao ICMS/FEM, Multa de Revalidação/FEM, ICMS/ST, Multa de Revalidação ICMS/ST e aos juros. Com fundamento no art. 156, inciso I e no art. 157, ambos do CTN, requer o reconhecimento da extinção dos créditos explicitados no referido quadro demonstrativo dos pagamentos. As cópias dos comprovantes de recolhimento estão apenas às fls. 555/556.

Todavia, quanto à exigência da multa isolada, considera que a penalidade prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75 é inaplicável ao caso, pois não se subsume à hipótese de incidência prevista no citado dispositivo, uma vez que sua conduta foi a de omissão no destaque de qualquer valor a título de base de cálculo, nas notas fiscais objeto da autuação, deixando o campo próprio em branco, não minorando a base de cálculo do ICMS/ST, apenas deixando de apontá-la.

O Fisco, por sua vez, reconhece o pagamento das parcelas recolhidas, mas entende que a citada multa isolada é devida, pois a Impugnante não deixou o campo destinado à base de cálculo do ICMS/ST em branco, já que, nos DANFES referentes às

operações, foi informado, como base de cálculo do tributo, o valor 0,00. Isso implica na consignação, nos documentos fiscais, de base de cálculo menor do que a exigida pela legislação, sendo então cabível a penalidade prevista na alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Realmente, conforme demonstram as cópias dos DANFES, anexadas aos autos, o número 0,00 encontra-se consignado nos campos destinados à base de cálculo do ICMS/ST e nos relativos ao destaque do imposto.

Cinge-se, então, o cerne da questão em estabelecer se essa consignação se adequa ao tipo da norma capitulada. Se a consignação do 0,00 pode ser entendida como diminuição do valor estabelecido pela legislação e, até mesmo, se esse numeral pode ser considerado como base de cálculo do tributo.

Destaca-se que, a base de cálculo corresponde a uma qualidade própria do aspecto material da hipótese de incidência tributária, tratada por Geraldo Ataliba (Hipótese de Incidência Tributária. 5ª edição. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 1992), que ensina:

Base imponible é uma perspectiva mensurável do aspecto material da h.i. que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do quantum debetur. “É padrão ... ou referência para medir um fato tributário”(Aires Barreto, pág. 38).

A base imponible é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência. É, portanto, uma grandeza ínsita da h.i. (Alfredo Augusto Becker a coloca, acertadamente, como cerne da h.i.). É, por assim dizer, seu aspecto dimensional, uma ordem de grandeza própria do aspecto material da h.i., é propriamente uma medida sua.

O aspecto material da h.i. é sempre mensurável, isto é, sempre redutível a uma expressão numérica. A coisa posta na materialidade da h.i. é sempre passível de medição.

(...)

Efetivamente, em direito tributário, a importância da base imponible é nuclear, já que a obrigação tributária tem por objeto sempre o pagamento de uma soma de dinheiro, que somente pode ser fixada em referência a uma grandeza prevista em lei e ínsita no fato imponible, ou dela decorrente ou com ela relacionada.

Logo, a base de cálculo do tributo deverá apresentar um aspecto mensurável economicamente e implicar em destaque de imposto passível de apuração e/ou pagamento pelo contribuinte.

O Fisco argumenta que a Impugnante, fazendo constar “0,00” nos campos destinados a informar a base de cálculo do ICMS/ST, praticou exatamente a conduta prevista na alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, informando um valor menor do que o exigido pela legislação. Sem razão, entretanto.

Alguns significados do número zero:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- no Dicionário online de português, em <http://www.dicio.com.br/zero/>:

Significado de Zero: s.m. Mat. Signo numérico representado pelo algarismo 0, que não tem valor por si, mas que, colocado à direita de outro, multiplica-o por dez, no sistema de numeração decimal. Fig. Pessoa ou coisa sem valor.

- no Dicionário Priberam da Língua Portuguesa, em <http://www.priberam.pt/dlpo/zero>:

ze·ro | é | substantivo masculino

1. Sinal numérico representado pelo algarismo 0, que não tem valor próprio, mas que, colocado à direita de um outro, lhe decuplica o valor no sistema de numeração decimal.
2. Ponto de partida da escala de graduação de um instrumento de medida.
3. Grau de temperatura que corresponde à do gelo fundente nas escalas de Celsius e Réaumur.
4. [Figurado] Homem nulo (ex.: ele é um zero).
5. Absolutamente nada (ex.: fortuna reduzida a zero).

Tratando-se, o número zero, de signo numérico que por si só não tem significado, representando nada ou coisa nenhuma, não há como representar a base de cálculo significativa, exigida pela legislação tributária.

Dessa forma, não podendo o “0,00” corresponder a uma base de cálculo qualquer, a conduta da Impugnante não se encaixa no tipo descrito pela norma penalizadora.

Essa conclusão pode ser ainda atingida por outro prisma, pelo método teleológico, buscando a intenção para a qual foi erigida a norma insculpida na citada alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, que assim determina:

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:

(...)

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;

Sobre esse método, o professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário. 24ª edição. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2004.) leciona:

Com este método, o intérprete empresta maior relevância ao elemento finalístico. Busca o sentido da regra jurídica tendo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em vista o fim para o qual foi ela elaborada. Fundamenta-se em que todo o Direito tende a um fim, tem uma finalidade, e esta finalidade deve ser considerada na interpretação, de sorte que o intérprete não extraia do texto um significado incompatível com o fim visado pelo legislador.

Veja-se que a ação a ser repreendida pelo citado dispositivo consiste na consignação em documento fiscal de valor de base de cálculo menor do que a prevista pela legislação, a qual implica, também, em destaque a menor do imposto devido na operação ou prestação realizada.

Assim, o sentido da norma não é outro senão o de coibir a prática de subfaturamento. Ela visa punir o contribuinte que, embora tenha conhecimento da base de cálculo estabelecida para a operação ou prestação, deixa de apurá-la corretamente e de consigná-la no documento fiscal, atribuindo a ela valor menor e, conseqüentemente, recolhendo imposto menor que o devido.

Consignar, no campo destinado a informar a base de cálculo do tributo, o número 0,00 pressupõe outra prática, idêntica à de deixar o campo em branco, sem qualquer informação, a qual não minora o valor previsto pela legislação, mas sim o suprime com a conseqüente supressão do valor do tributo devido.

Esse procedimento, por seu turno, é reprimido com penalidade específica prevista no inciso XXXVII do próprio art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Portanto, a penalidade aplicada com fulcro na alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 não se amolda à infringência configurada nos autos, que foi a de não consignar nos documentos fiscais a base de cálculo/ST prevista na legislação para as operações objeto da autuação. E, uma vez que, para aplicação de penalidade no campo tributário, o tipo descrito na norma sancionatória deve guardar estrita consonância com a conduta tida como delituosa, a multa isolada em comento deve ser excluída do crédito tributário.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, por inaplicável à espécie, devendo ser considerados os recolhimentos efetuados pela Impugnante. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Orias Batista Freitas e René de Oliveira e Sousa Júnior.

**Sala das Sessões, 25 de março de 2014.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Presidente / Revisora**

**Luiz Geraldo de Oliveira**  
**Relator**

D

21.331/14/3ª