

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.429/15/CE Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000223751-88
Recurso de Revisão: 40.060137603-30
Recorrente: 1ª Câmara de Julgamento
Recorrida: Nestlé Brasil Ltda
Proc. S. Passivo: Vinícius Jucá Alves/Outro(s)
Origem: DF/Uberaba

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO – FALTA DE INCLUSÃO DOS DESCONTOS INCONDICIONAIS. Constatado o recolhimento a menor de ICMS/ST por ter deixado de incluir na base de cálculo os descontos incondicionais, a teor do que dispõe o art. 19, inciso I, item 3, Parte 1 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” da Lei nº 6.763/75, c/c art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional - CTN. Restabelecida a multa isolada. Reformada a decisão anterior. Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e provido por maioria de votos.

RELATÓRIO

Da Decisão Recorrida

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS/ST, em operações ocorridas no período de agosto a outubro de 2011, em razão da não inclusão dos descontos incondicionais na base de cálculo do imposto.

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

A 1ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 21.731/14/1ª, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento, para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75. Vencidos, em parte, os Conselheiros Frederico Augusto Teixeira Barral (Relator) e Marco Túlio da Silva, que o julgavam procedente.

Mediante declaração na decisão, foi interposto de ofício, pela 1ª Câmara de Julgamento, o presente Recurso de Revisão.

DECISÃO

Da Preliminar

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I e § 2º do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida, desfavorável à Fazenda Pública Estadual, foi tomada pelo voto de qualidade, é cabível o presente Recurso de Revisão.

Do Mérito

Cumprido de início ressaltar que esta decisão engloba o reexame da matéria, cuja decisão foi contrária à Fazenda Pública Estadual, inclusive aquela não decidida pelo voto de qualidade, nos termos do disposto no § 2º do art. 163 c/c o parágrafo único do art. 168, todos do RPTA.

Ressalta-se que os fundamentos expostos no voto vencido do Conselheiro Frederico Augusto Teixeira Barral foram utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão, bem como os do acórdão recorrido que abordam as questões da exigência do ICMS/ST e o valor das penalidades, e, por essa razão, passam a compor o presente acórdão, salvo pequenas alterações, com adequações de estilo e acréscimos necessários.

Conforme já relatado, a autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS/ST, em operações ocorridas no período de agosto a outubro 2011, em razão da não inclusão dos descontos incondicionais na base de cálculo do imposto.

As exigências foram do ICMS/ST, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, c/c art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional – CTN.

As mercadorias objeto da autuação estão sujeitas ao regime de substituição tributária, enquadradas no item 43 da Parte 2 do Anexo XV (produtos alimentícios), sendo que a apuração da base de cálculo do ICMS/ST se deu em desacordo com o determinado pelo art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 da Parte 1 também do Anexo XV do RICMS/02.

A Recorrida, responsável pelo destaque/retenção e conseqüente recolhimento do ICMS/ST devido nas operações de saídas destinadas a contribuintes mineiros, destacou valor inferior ao correto de ICMS/ST, por não incluir os valores referentes aos descontos incondicionais na base de cálculo da substituição tributária.

O cálculo está demonstrado nas planilhas “Cálculo 1.2 a 1.4”, gravadas em “CD” (fls. 16), e a apuração do valor devido está demonstrada na Planilha 1.1 - Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 11).

A Lei nº 6.763/75 estabelece no item 2 do § 19 do art. 13 que:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 19. A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2. em relação a operação ou prestação subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou da 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 ao adquirente ou ao tomador de serviço c) a margem de valor agregado, nela incluída a parcela referente ao lucro e o montante do próprio imposto, relativa a operação ou prestação subsequentes, que será estabelecida em regulamento, com base em preço usualmente praticado no mercado considerado, obtido por levantamento, ainda que por amostragem, ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidade representativa do respectivo setor, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

No caso específico, a irregularidade advém da inobservância do disposto no art. 19, inciso I, item 3, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, com efeitos a partir de 12/08/11.

Efeitos a partir de 12/08/2011 - Redação dada pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 5º, III, ambos do Dec. nº 45.688 de 11/08/2011

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

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

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;

(grifou-se)

Como se pode observar, não cabe outra interpretação de qual valor deva ser utilizado como base de cálculo do ICMS/ST nas operações de vendas para estabelecimentos mineiros.

A alegação de que o Fisco não logrou demonstrar que os preços finais praticados pela Autuada, ora Recorrida, não estavam compatíveis com a base de cálculo estabelecida na legislação, portanto, não prospera.

Há que se ressaltar que a substituição tributária é uma técnica de arrecadação, prevista no art. 150, § 7º da Constituição Federal e no art. 6º da Lei Complementar nº 87/96, na qual o contribuinte substituto não apenas recolhe o tributo por ele devido, mas também antecipa o montante relativo à operação subsequente.

Alega a Autuada, ora Recorrida, que os descontos ditos incondicionais não integram a base de cálculo do ICMS, uma vez que a Lei Complementar nº 87/96 determina que o valor da base de cálculo do ICMS/ST é o valor da operação.

De fato, é incontroverso o entendimento de que os descontos que independem de condição não integram a base de cálculo do ICMS nas operações próprias do contribuinte.

Contudo, esse entendimento não pode ser invocado, para que se adote o mesmo critério na formação da base de cálculo do ICMS/ST, em razão de se tratar de operação futura, inexistindo a garantia de que o desconto será automaticamente transferido ao consumidor final.

Sobre o tema, vale mencionar o posicionamento doutrinário de Hugo de Brito Machado, no artigo “A Bonificação e a Base de Cálculo do ICMS na Substituição Tributária”, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 186 e disponível em <http://abat.adv.br/biblioteca/files/artp/000098.pdf>:

É a denominada substituição tributária para frente, que mais exatamente se poderia chamar de cobrança antecipada do imposto, quer dizer, cobrança do imposto antes que o mesmo se faça devido.

Realmente, se o imposto diz respeito a um “fato gerador que deva ocorrer posteriormente”, esse imposto ainda não é devido, porque é precisamente a ocorrência do fato gerador do imposto que o torna devido. Mas esta é outra questão, cujo desenvolvimento aqui não seria oportuno. Basta, aqui, deixarmos claro que, nesse tipo de substituição tributária, ao substituto é atribuída a responsabilidade pelo pagamento de tributo que ainda não existe no plano concreto. É coisa do futuro.

(...)

Quando uma empresa vende mercadorias a outra que as vai revender, se concede bonificação ou desconto, o valor da bonificação ou do desconto não deve ser somado ao preço da venda porque este constitui o valor da operação, valor que se define considerando tanto a bonificação como o desconto.

Em outras palavras, a bonificação oferecida ou o desconto incondicional concedido participam da definição do preço efetivamente praticado, vale dizer, do valor da operação que é a base de cálculo do ICMS.

Essa bonificação, ou esse desconto incondicional, todavia, dizem respeito apenas à operação realizada

entre o contribuinte substituto e o contribuinte substituído, ficando o primeiro com a obrigação de recolher o ICMS relativo a essa operação, na condição de contribuinte mesmo.

A empresa que deu a bonificação ou o desconto incondicional, é também obrigada a recolher, na condição de substituto tributário, o ICMS relativo a operações futuras, que ainda devem ocorrer, mas ela não é parte nessas operações e as bonificações ou descontos que concedeu não se projetam necessariamente a elas.

(...)

No Superior Tribunal de Justiça firmou-se o entendimento segundo o qual o valor das bonificações e dos descontos incondicionais não integra a base de cálculo do ICMS. E esse entendimento tem sido invocado pelos que pretendem ver adotado o mesmo critério no que diz respeito à base de cálculo do ICMS referente às operações futuras, vale dizer, às operações realizadas pelos substituídos.

Entretanto, o Superior Tribunal de Justiça tem decidido que inexistindo a garantia de que a bonificação concedida pelo substituto tributário ao substituído vai ser transferida ao consumidor final, o recolhimento do ICMS sobre o regime de substituição tributária deve ser realizado integralmente.

Registre-se que o STF tem decidido que, inexistindo a garantia de que a bonificação concedida pelo substituto tributário ao substituído vai ser transferida ao consumidor final, o recolhimento do ICMS sobre o regime de substituição tributária deve ser realizado integralmente.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do AgRg no Recurso Especial nº 953.219 – RJ, de relatoria do Min. Herman Benjamin, deixou consignado a seguinte posição:

PROCESSUAL. TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO COMPROVADA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA "PARA FRENTE". DESCONTO INCONDICIONAL. BASE DE CÁLCULO. ART. 8º DA LC 87/1996. PRECEDENTES.

(...)

2. A SEGUNDA TURMA FIXOU O ENTENDIMENTO DE QUE O DESCONTO OU A BONIFICAÇÃO CONCEDIDOS PELO SUBSTITUTO AO SUBSTITUÍDO TRIBUTÁRIO NÃO SÃO NECESSARIAMENTE REPASSADOS AO CLIENTE DESTA ÚLTIMO, DE MODO QUE INEXISTE DIREITO AO ABATIMENTO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS NA

SISTEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA "PARA FRENTE".

3. É INQUESTIONÁVEL QUE, SE NÃO HOUVESSE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, O DESCONTO INCONDICIONAL NÃO INTEGRARIA A BASE DE CÁLCULO DO ICMS NA PRIMEIRA OPERAÇÃO (SAÍDA DO FABRICANTE PARA A DISTRIBUIDORA), APLICANDO-SE O DISPOSTO NO ART. 13, § 1º, II, A, DA LC 87/1996.

4. EM SE TRATANDO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NO ENTANTO, A BASE DE CÁLCULO REFERE-SE AO PREÇO COBRADO NA SEGUNDA OPERAÇÃO (SAÍDA DA MERCADORIA DA DISTRIBUIDORA PARA O SEU CLIENTE), NOS TERMOS DO ART. 8º DA LC 87/1996. INVIÁVEL SUPOR, SEM PREVISÃO LEGAL, QUE O DESCONTO DADO PELA FÁBRICA, NA PRIMEIRA OPERAÇÃO, SEJA REPASSADO AO PREÇO FINAL (SEGUNDA OPERAÇÃO).

5. ENTENDIMENTO PACIFICADO PELA PRIMEIRA SEÇÃO, NO JULGAMENTO DOS ERESP 715.255/MG, E REAFIRMADO PELA SEGUNDA TURMA, AO APRECIAR O RESP 1.041.331/RJ.

6. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

(...)

VOTO

(...)

DE FATO, A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA É TÉCNICA DE ARRECADAÇÃO PREVISTA PELO ART. 150, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO E PELO ART. 6º DA LC 87/96, NA QUAL O CONTRIBUINTE (SUBSTITUTO) NÃO APENAS RECOLHE O TRIBUTO POR ELE DEVIDO, MAS TAMBÉM ANTECIPA O MONTANTE RELATIVO À OPERAÇÃO SUBSEQUENTE. NO CASO DOS AUTOS, COMO BEM SALIENTADO PELA CORTE LOCAL, HÁ DUAS OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA: A PRIMEIRA DELAS É A SAÍDA DA FÁBRICA RECORRENTE PARA A DISTRIBUIDORA, FASE EM QUE HÁ O DESCONTO; E A SEGUNDA CIRCULAÇÃO (FUTURA) É A VENDA DA MERCADORIA PELA DISTRIBUIDORA PARA O CONSUMIDOR FINAL. AS NORMAS RELATIVAS AO DESCONTO INCONDICIONAL E À SUA NÃO-INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS (ART. 13, § 1º, II, "A", DA LC 87/1996) APLICAM-SE APENAS À PRIMEIRA OPERAÇÃO. OCORRE QUE O DESCONTO RELATADO PELA RECORRENTE REFERE-SE AO PREÇO COBRADO DA DISTRIBUIDORA, NÃO SE PODENDO PRESUMIR QUE O BÔNUS SERÁ REPASSADO, AUTOMATICAMENTE, PARA O CONSUMIDOR FINAL, NA OPERAÇÃO SUBSEQUENTE. DITO DE OUTRA FORMA, SE NÃO HOUVESSE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, É

INQUESTIONÁVEL QUE O DESCONTO INCONDICIONAL NÃO INTEGRARIA A BASE DE CÁLCULO DO ICMS NA PRIMEIRA OPERAÇÃO, APLICANDO-SE O DISPOSTO NO ART. 13, § 1º, II, "A", DA LC 87/1996. FOI O QUE DECIDIU A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ NO JULGAMENTO DO RESP 1.111.156/SP, NA SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CPC, QUE RESULTOU NA EDIÇÃO DA SÚMULA 457/STJ. POR OUTRO LADO, EXISTINDO SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, O PREÇO COBRADO PELA FÁBRICA (SUBSTITUTO) DA DISTRIBUIDORA (SUBSTITUÍDA) É DE MENOR RELEVÂNCIA. TODA A SISTEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO LEVA EM CONTA UMA PRESUNÇÃO NO QUE SE REFERE AO PREÇO FINAL COBRADO PELA DISTRIBUIDORA (SUBSTITUÍDA) DE SEU CLIENTE (OPERAÇÃO FUTURA), SENDO ESSA A BASE DE CÁLCULO DO ICMS, NOS TERMOS DO ART. 8º DA LC 87/1996:

"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 SEGUINTE:

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;"

(...)

NOTE-SE QUE O SOMATÓRIO DAS ALÍNEAS "A", "B" E "C", DO ART. 8º, INCISO II, ACIMA TRANSCRITO, CORRESPONDE EXATAMENTE AO PREÇO FINAL DA MERCADORIA, COBRADO DO CONSUMIDOR, INCLUINDO NÃO APENAS OS CUSTOS DE AQUISIÇÃO PELA DISTRIBUIDORA, MAS TAMBÉM SUA MARGEM DE LUCRO (O QUE ENGLOBA O DESCONTO CONSEGUIDO NA FÁBRICA).

O BÔNUS DADO PELA RECORRENTE À DISTRIBUIDORA NÃO IMPLICA, NECESSÁRIA E AUTOMATICAMENTE, REDUÇÃO DO PREÇO FINAL, CONSIDERANDO QUE ELE É AFERIDO COM BASE EM PESQUISAS DE MERCADO, NOS TERMOS DO ART. 8º, § 4º, ACIMA TRANSCRITO.

INAPLICÁVEIS NA HIPÓTESE DOS AUTOS, PORTANTO, OS DISPOSITIVOS LEGAIS SUSCITADOS PELA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RECORRENTE (EM ESPECIAL O ART. 13, § 1º, II, "A", DA LC 87/1996), ASSIM COMO O ENTENDIMENTO FIRMADO NO JULGAMENTO DO RESP 1.111.156/SP, PORQUANTO A SISTEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POSSUI REGRAS PRÓPRIAS PARA A IDENTIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO (ART. 8º, DA LC 87/1996).

(...)

(AGRG NO RESP Nº 953.219/RJ, REL. MIN. HERMAN BENJAMIN, DJE 04/02/2011).

Importante mencionar outros julgados com o mesmo direcionamento, dentre eles: REsp nº 993409/MG - 2008, REsp nº 1001713/MG - 2008, REsp nº 1027786/MG - 2008, Resp nº 1041331/RJ - 2008 e REsp nº 715.255/MG - 2010.

Note-se que a base de cálculo estabelecida pela legislação para o imposto devido a título de substituição tributária é o valor que, presumidamente, o produto irá alcançar ao chegar ao mercado, refletindo o preço do produto para consumidor final, alcançando o objetivo de incidência do ICMS em toda a cadeia de circulação da mercadoria.

Constam diversas decisões do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais nesse sentido, entre as quais destacam-se os Acórdãos nºs 21.160/13/1ª, 4.099/13/CE e 21.458/14/1ª.

Quanto às alegações da Autuada, ora Recorrida, de que o Fisco aplicou multa de caráter desproporcional e confiscatório, tal entendimento é equivocado. 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 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)

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 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 ela possui caráter punitivo e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Com relação à Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, em face de a Autuada, ora Recorrida, ter consignado, nos documentos fiscais que acobertaram as respectivas operações, base de cálculo de ICMS/ST inferior àquela prevista pela legislação, tem-se que, à época das referidas operações, estava vigente a seguinte redação do inciso VII, art. 55 da Lei nº 6.763/75:

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;

(...)

No entanto, 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:

Art. 55 - (...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

Verifica-se, sem maiores esforços, que a redação do dispositivo (*consignar em documento fiscal que acobertar a operação base de cálculo diversa da prevista pela legislação*), vigente à época das operações objeto do trabalho fiscal, já penalizava a conduta da Autuada, ora Recorrida, ou seja, por ter consignado nos documentos fiscais a base de cálculo do ICMS/ST diversa daquela prevista pela legislação.

As alterações realizadas em seu texto mantiveram a penalização da conduta, reduzindo, entretanto, a multa para 20% (vinte por cento) quando a diferença apurada não decorrer da aposição, no documento fiscal, de importância diversa do efetivo valor da operação (como no caso vertente nos autos).

A menção expressa em seu texto à base de cálculo da operação própria e da substituição tributária não constitui ampliação de seu alcance, pois como base de cálculo do ICMS prevista na legislação, entende-se tanto aquela referente à operação realizada pela Autuada, ora Recorrida, como aquela referente às operações subsequentes tributadas por meio de substituição tributária.

Dessa forma, *in casu*, aplica-se a denominada retroatividade benigna, a teor do disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional - CTN (Lei Federal nº 5.172/66), para fins de reduzir a multa isolada ao percentual de 20% (vinte por cento).

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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. (GRIFOU-SE).

Portanto, correto o procedimento adotado pelo Fisco de exigir a Multa Isolada capitulada na alínea "c", inciso VII, art. 55 da Lei nº 6.763/75 em relação às notas fiscais, emitidas no período de agosto a outubro de 2011, nas quais foi consignado valor de base de cálculo do ICMS/ST a menor.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em lhe dar provimento. Vencidos os Conselheiros Antônio César Ribeiro e Luciana Mundim de Mattos Paixão, que lhe negavam provimento, nos termos do acórdão recorrido. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume e pela Autuada, sustentou oralmente a Dr. Guilherme de Almeida Costa. Participaram do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros vencidos, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor) e Fernando Luiz Saldanha.

Sala das Sessões, 24 de abril de 2015.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente**

**José Luiz Drumond
Relator**

D