

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.559/11/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000166811-91
Impugnação: 40.010128413-31
Impugnante: Mardam Indústria e Comércio de Produtos de Higiene Ltda
IE: 001054529.01-04
Proc. S. Passivo: José Edson Campos Moreira/Outro(s)
Origem: Escritório Conext - São Paulo

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO ICMS/ST – COSMÉTICOS/PERFUMARIA/HIGIENE, BICICLETAS E BRINQUEDOS. Constatada a falta de retenção e recolhimento de ICMS/ST, devido pela Autuada, estabelecida em outra Unidade da Federação, que por força do disposto no art. 2º, § 1º, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02 e nos Protocolos ICMS nºs 29, 35 e 36/09, estava obrigada a reter e recolher o ICMS/ST pela saída dos produtos referentes aos itens 24, 31 e 32 do Anexo XV do RICMS/02, para contribuintes deste Estado, na condição de substituta tributária. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, majorada pela reincidência prevista no art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, deve-se excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, por inaplicável à espécie.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR ICMS/ST – COSMÉTICOS/PERFUMARIA/HIGIENE PESSOAL. Foi constatada a retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST, devido pela Autuada, estabelecida em outra Unidade da Federação, que por força do disposto no art. 2º, § 1º, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02 e no Protocolo ICMS nº 36/09 estava obrigada a recolher antecipadamente o ICMS pela saída dos produtos referentes ao item 24 do Anexo XV do RICMS/02, para contribuintes deste Estado, na condição de substituta tributária. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, majorada pela reincidência prevista no art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco, devendo, ainda, excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, por inaplicável à espécie.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – COSMÉTICOS/PERFUMARIA/HIGIENE PESSOAL. Foi constatado o recolhimento a menor de ICMS/ST, apesar de retido corretamente pela Autuada, estabelecida em outra Unidade da Federação, que por força do disposto no art. 2º, § 1º, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02 e no Protocolo ICMS nº 36/09 estava obrigada a recolher antecipadamente o ICMS pela saída dos produtos referentes

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ao item 24 do Anexo XV do RICMS/02, para contribuintes deste Estado, na condição de substituta tributária. Infração caracterizada. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas respectivamente, no art. 56, inc. II, § 2º, e 54, inciso IX da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

1- falta de retenção e recolhimento de ICMS devido por substituição tributária, no período de 25/03/09 a 31/12/09, incidente sobre operações subsequentes com mercadorias constantes dos itens 24, 31 e 32, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02, destinadas a contribuintes deste Estado, conforme documentos fiscais relacionados no Anexo "A" do Auto de Infração – Demonstrativo de Apuração do ICMS/ST não Retido, fls. 28/30. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, majorada pela reincidência prevista no art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75;

2- retenção e recolhimento a menor de ICMS devido por substituição tributária, no período de 25/03/09 a 31/12/09, incidente sobre operações subsequentes com mercadorias constantes do item 24, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02, destinadas a contribuintes deste Estado, conforme documentos fiscais relacionados no Anexo "B" do Auto de Infração – Demonstrativo de Apuração do ICMS/ST Retido e Recolhido a Menor, fls. 32/35. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, majorada pela reincidência prevista no art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75;

3- recolhimento a menor o ICMS devido por substituição tributária, apesar da correta retenção, nos meses de abril/09, junho/09, julho/09, setembro/09 e outubro/09, incidente sobre operações subsequentes com mercadorias constantes do item 24, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02, destinadas a contribuintes deste Estado, conforme confronto das informações constantes das Guias Nacionais de Informação e Apuração do ICMS/ST (GIA-ST) e os recolhimentos do ICMS/ST com os livros Registro de Entrada e Registro de Saída. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas respectivamente, no art. 56, inc. II, § 2º, e 54, inciso IX da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 408/432.

O Fisco reformula parte do crédito tributário, conforme fls. 817/823.

Devidamente intimada, a Impugnante comparece novamente aos autos (fls. 826/827) e ratifica todas as considerações constantes em sua peça de defesa.

O Fisco apresenta sua manifestação às fls. 828/841.

DECISÃO

Conforme relatado anteriormente, a presente autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

1- falta de retenção e recolhimento de ICMS devido por substituição tributária, no período de 25/03/09 a 31/12/09, incidente sobre operações subsequentes com mercadorias constantes dos itens 24, 31 e 32, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02, destinadas a contribuintes deste Estado, conforme documentos fiscais relacionados no Anexo "A" do Auto de Infração – Demonstrativo de Apuração do ICMS/ST não Retido, fls. 28/30. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, majorada pela reincidência prevista no art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75;

2- retenção e recolhimento a menor de ICMS devido por substituição tributária, no período de 25/03/09 a 31/12/09, incidente sobre operações subsequentes com mercadorias constantes do item 24, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02, destinadas a contribuintes deste Estado, conforme documentos fiscais relacionados no Anexo "B" do Auto de Infração – Demonstrativo de Apuração do ICMS/ST Retido e Recolhido a Menor, fls. 32/35. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, majorada pela reincidência prevista no art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75;

3- recolhimento a menor o ICMS devido por substituição tributária, apesar da correta retenção, nos meses de abril/09, junho/09, julho/09, setembro/09 e outubro/09, incidente sobre operações subsequentes com mercadorias constantes do item 24, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02, destinadas a contribuintes deste Estado, conforme confronto das informações constantes das Guias Nacionais de Informação e Apuração do ICMS/ST (GIA-ST) e os recolhimentos do ICMS/ST com os livros Registro de Entrada e Registro de Saída. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas respectivamente, no art. 56, inc. II, § 2º, e 54, inciso IX da Lei nº 6.763/75.

Entretanto, para o melhor deslinde da questão, subdivide-se esta decisão em três tópicos, conforme os itens constantes do Auto de Infração.

1- Falta de Retenção e Recolhimento do ICMS/ST

Trata-se de imputação fiscal referente a falta de retenção e recolhimento de ICMS devido por substituição tributária, no período de 25/03/09 a 31/12/09, incidente sobre operações subsequentes com mercadorias constantes dos itens 24, 31 e 32, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02, destinadas a contribuintes deste Estado, conforme documentos fiscais relacionados no Anexo "A" do Auto de Infração – Demonstrativo de Apuração do ICMS/ST não Retido, fls. 28/30.

Diante da irregularidade, exigiu-se ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, majorada pela reincidência prevista no art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

Inicialmente, cumpre destacar que as exigências referentes ao período compreendido entre 25/03/09 e 31/07/09, consubstanciam-se apenas em relação às

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadorias dispostas no item 24, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02, quais sejam, cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador.

Isto porque, no período supramencionado, a Autuada, após cumprir as formalidades legais, como inscrição no cadastro de contribuintes deste Estado, requereu a concessão de autorização provisória e de regime especial para que pudesse recolher, por substituição tributária, o imposto devido nas operações subsequentes relativamente às mercadorias anteriormente referidas.

O Estado de Minas Gerais, por meio da Diretoria de Gestão de Projetos da Superintendência de Fiscalização (DGP/SUFIS), concedeu a Autorização Provisória nº 0033850-1190-2009-2 (fl. 77), cuja vigência iniciou-se em 25/03/09 e terminou com a concessão do Regime Especial nº 16.000178299-64, fls. 78/80, concedido pela Superintendência de Tributação (SUTRI).

A partir do momento em que o referido regime especial entrou em vigor, a Impugnante estava permanentemente obrigada a recolher o ICMS pelo regime da substituição tributária em relação às operações que destinarem as mercadorias constantes do item 24, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02 a estabelecimentos mineiros.

Nestes termos, dispõe o art. 2º, § 1º, Parte 1, Anexo XV, RICMS/02, *in verbis*:

Art. 2º A **substituição tributária**, além das hipóteses previstas neste Anexo, **poderá ser atribuída a outro contribuinte** ou a categoria de contribuintes, inclusive entidade representativa de produtores rurais, **mediante regime especial** definido neste Regulamento ou concedido pelo diretor da Superintendência de Tributação.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, **inclusive, na hipótese de contribuinte situado em outra unidade da Federação.** (grifou-se)

Imperioso concluir, portanto, que o regime especial concedido a pedido da Autuada para que ela pudesse recolher o ICMS pela substituição tributária encontra respaldo legal.

Assim, passa-se a analisar a exigência de ICMS/ST nas operações promovidas pela Impugnante com destino a estabelecimentos mineiros, no período compreendido entre 01/08/09 e 31/12/09, com as mercadorias constantes nos itens 24, 31 e 32, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02.

Observando o estatuído no art. 9º da Lei Complementar nº 87/96, os Estados de Minas Gerais e São Paulo assinaram os Protocolos ICMS nºs 36/09, que estabelece o regime da substituição tributária nas operações com cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador, 35/09 para as operações com brinquedos e 29/09 em relação àquelas com bicicletas.

Nestes termos, constata-se que, nas operações interestaduais de circulação das mercadorias anteriormente mencionadas promovidas por empresas situadas nos Estados signatários dos Protocolos em apreço ou detentoras de regime especial, a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

obrigação tributária de reter e recolher o ICMS relativo às operações subsequentes nasce, diretamente, para o estabelecimento remetente.

Necessário trazer à baila o disposto na cláusula primeira dos Protocolos ICMS n°s 29/09, 35/09 e 36/09, que é idêntica em todos eles, *in verbis*:

Cláusula primeira Nas **operações interestaduais** com as mercadorias listadas no Anexo Único, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul / Sistema Harmonizado - NCM/SH, **destinadas ao Estado de Minas Gerais** ou ao Estado de São Paulo, **fica atribuída ao estabelecimento remetente**, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, **a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto** sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS **relativo às operações subsequentes**. (Grifou-se)

O Estado de Minas Gerais, no Anexo XV do Regulamento do ICMS (RICMS/02), também prevê a sujeição passiva direta do estabelecimento remetente, nas condições supramencionadas, *in verbis*:

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. 13. A responsabilidade prevista no artigo anterior aplica-se também ao remetente não-industrial situado em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, que realizar operação interestadual para destinatário situado neste Estado, ainda que o imposto tenha sido retido anteriormente para outra unidade da Federação.

Nesse diapasão e no presente caso, imperioso salientar que, no regime da substituição tributária, o estabelecimento remetente figura como contribuinte na relação tributária, embora o fato gerador seja realizado por outro estabelecimento. Para tanto, imperioso trazer à colação parte do Acórdão n° 17.869/08/2ª, da lavra do Conselheiro Mauro Heleno Galvão:

ORA, PARA A COMPREENSÃO DO EXATO SIGNIFICADO DO COMANDO NORMATIVO ACIMA DESCRITO, E PARA O CORRETO ENTENDIMENTO DA SUJEIÇÃO PASSIVA, INCLUSIVE A ANÁLISE DA SUA LEGITIMIDADE, O APOIO DA DOCTRINA É IMPORTANTE, E, ATUALMENTE, A MELHOR DOCTRINA DE SACHA CALMON,

MIZABEL DERZI, ZELMO DENARI, JOHNSON NOGUEIRA, DENTRE OUTROS, NÃO DISCREPA, ENTENDENDO, QUE NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE NÃO HÁ RETENÇÃO DE IMPOSTO. A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NASCE DIRETAMENTE PARA O SUBSTITUTO, RESPONDENDO ESTE POR OBRIGAÇÃO PRÓPRIA, DE FATO GERADOR ALHEIO. ASSIM, A SUJEIÇÃO PASSIVA É DIRETA.

VALE-SE DA DOCTRINA DO PROF. SACHA CALMON, QUE EM VÁRIOS ESCRITOS TEM AFIRMADO, COM SUPORTE NA TEORIA DA NORMA JURÍDICA E DE SUA TÉCNICA DE IMPUTAÇÃO, PARA EXPLICAR A SUJEIÇÃO PASSIVA POR SUBSTITUIÇÃO, NOS SEGUINTE TERMOS:

NORMA

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TENDO NO ASPECTO PESSOAL "A"

CONSEQÜÊNCIA JURÍDICA TENDO POR SUJEITO PASSIVO "B"

"DE VER, E ISSO É FUNDAMENTAL QUE A PESSOA DESIGNADA NA LEI COMO "REALIZADORA" DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA (FATO GERADOR) É DIVERSA DA QUE, NA CONSEQÜÊNCIA DA NORMA, APARECE DESIGNADA COMO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO. ENTÃO, JURIDICAMENTE, B É SUJEITO PASSIVO DIRETO. ELE NÃO PAGA DÍVIDA ALHEIA. PAGA DÍVIDA PRÓPRIA. APENAS NÃO REALIZOU O FATO GERADOR. [...]". (COMENTÁRIOS AO CTN, PÁG. 292-293).

O PROF. WERTHER BOTELHO TAMBÉM SE ALINHA À CORRENTE DOCTRINÁRIA ACIMA. PARA ELE A RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO É A SEGUNDA HIPÓTESE DE SUJEIÇÃO PASSIVA DIRETA, OBSERVANDO, AINDA, QUE EMBORA O SUJEITO PASSIVO PREVISTO PELA NORMA NÃO REALIZE O FATO GERADOR, A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA SURGE DIRETAMENTE PARA A PESSOA QUE SUBSTITUI O CONTRIBUINTE (CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, PÁG. 198-201).

Dessa forma, reputa-se correta a eleição da Impugnante no polo passivo da obrigação tributária, embora incompleta, pois, também deveriam estar no referido polo os estabelecimentos mineiros, destinatários das mercadorias, haja vista que a lei mineira estabeleceu a responsabilidade solidária para os estabelecimentos destinatários quando não houver retenção ou nos casos em que esta retenção tiver sido feita a menor, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75:

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

(...)

§ 18 - Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nessa esteira, há que se entender a expressão retenção, como destaque do ICMS/ST na nota fiscal, em consonância com a melhor doutrina de Johnson Barbosa Nogueira (RDP vols. 21/22, p. 93-103), Sacha Calmon (Comentários ao Código Tributário Nacional, p. 294), Werther Botelho (Curso de Direito Tributário, p. 198), dentre outros, e o voto lapidar do Ministro do Supremo Tribunal Federal (STF) Eros Roberto Grau na ADI 2.777 / SP, oportunidade em que deixou consignado:

14. OUTRO PONTO A SER CONSIDERADO DIZ COM A IMPOSSIBILIDADE DE PARANGONARMOS A TÉCNICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA COM A DA RETENÇÃO NA FONTE DO IMPOSTO DE RENDA. **LÁ O CONTRIBUINTE DO TRIBUTO É O SUBSTITUTO**; AQUI QUEM RETÉM O IMPOSTO NA FONTE NÃO O É, EXERCENDO, COMPULSORIAMENTE, AUTÊNTICA ATRIBUIÇÃO DE ADMINISTRAÇÃO INDIRETA --- UM TIPO ESPECIAL DE COMETIMENTO DA FUNÇÃO DE ARRECADAR (CTN, ART. 7º, § 3º), COMO ANOTEI EM TEXTO ESCRITO HÁ MUITOS ANOS. SITUAÇÕES DIVERSAS ENTRE SI NÃO ADMITEM COTEJO. (GRIFOU-SE)

Cumprе ressaltar, também, que o art. 32 do Anexo XV do RICMS/02 dispõe sobre a obrigação de destaque do imposto devido por substituição tributária e o valor do imposto retido na nota fiscal. Veja-se:

Art. 32 O sujeito passivo por substituição deverá indicar, nos campos próprios da nota fiscal emitida para acobertar a operação por ele promovida, além dos demais requisitos exigidos:

- I - a base de cálculo do ICMS retido por substituição tributária;
- II - o valor do imposto retido;

Assim, como não há, nas notas fiscais arroladas no Anexo A do Auto de Infração (fls. 28/30), destaque da base de cálculo do ICMS/ST, imperioso concluir que nasce para os destinatários das mercadorias a obrigação de recolher o imposto devido, sob a figura da responsabilidade solidária.

Entretanto, a ausência dos destinatários mineiros no polo passivo da presente autuação não configura causa de nulidade ou de improcedência do lançamento, pois, a responsabilidade não é exclusiva destes, mas sim, solidária.

Ademais, nos casos de responsabilidade solidária, o adimplemento da obrigação pode ser cobrado de qualquer um dos coobrigados.

A Impugnante ainda alega que, para que um Protocolo ICMS firmado entre Estados-membros passe a produzir efeitos, é preciso que o mesmo seja internalizado na legislação de cada um dos Estados-membros signatários, por meio de Lei Estadual, devendo, ainda, ser regulamentado por meio de Decreto do Poder Executivo Estadual.

Segundo a Autuada, os Protocolos anteriormente mencionados só passaram a produzir efeitos no Estado de São Paulo com a inclusão do conteúdo dos mesmos no Regulamento do ICMS daquele Estado (RICMS/SP aprovado pelo Decreto nº 45.490/00) por meio do Decreto nº 55.000/09, que entrou em vigor na data de sua publicação, 10/11/09.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, razão não lhe assiste.

Ao contrário do consignado em sua impugnação, a Contribuinte estava obrigada, pela legislação vigente na data das operações mercantis em questão, a reter e recolher o ICMS/ST devido pelas operações subseqüentes.

Os Protocolos ICMS supramencionados passam a vigorar na data de sua publicação no Diário Oficial da União (DOU) e a produzir efeitos, ou seja, a obrigar os contribuintes das Unidades da Federação signatárias, a partir de 01/08/09, conforme dispõe a cláusula décima dos Protocolos ICMS n°s 29/09 e 35/09 e a cláusula décima primeira do Protocolo ICMS n° 36/09. Veja-se:

Protocolos ICMS n°s 29/09 e 35/09

Cláusula décima Este protocolo entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir de 1° de agosto de 2009.

Protocolo ICMS n° 36/09

Cláusula décima primeira Este protocolo entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir de 1° de agosto de 2009.

O Poder Executivo de Minas Gerais publicou, em 21/07/09, o Decreto n° 45.138, internalizando os protocolos em apreço e estabelecendo o início de sua vigência:

Art. 3° Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação produzindo efeitos a partir de:

(...)

IV - 1° de agosto de 2009, relativamente aos demais dispositivos.

Depreende-se da leitura dos dispositivos legais retrocolacionados que os contribuintes paulistas que remeterem as mercadorias abarcadas pelos protocolos anteriormente mencionados a estabelecimentos destinatários mineiros terão que reter e recolher o ICMS pelo regime da substituição tributária a partir de 01/08/09.

Ademais, o Protocolo ICMS n° 81/93 que rege os protocolos firmados entre as Unidades da Federação para estabelecer a obrigatoriedade de recolhimento do ICMS/ST prevê, em sua Cláusula oitava:

Cláusula oitava O sujeito passivo por substituição observará as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria.

Dessa forma, as obrigações do substituto tributário paulista, nas operações destinadas a Minas Gerais são estabelecidas na legislação mineira e independem da internalização do Protocolo na legislação de São Paulo.

Por fim, a Impugnante traz aos autos o Regime Especial n° 16.000265675-19, concedido à Global Farma Distribuidora de Medicamentos Ltda, uma das

destinatárias das mercadorias constantes no item 24, Parte 2, Anexo XV, RICMS/02, para prorrogar a data do recolhimento do ICMS devido por substituição tributária interna.

Entretanto, conforme afirmado alhures, havendo um protocolo entre os Estados do estabelecimento remetente e do destinatário, a responsabilidade das empresas passa a ser solidária, mesmo com a existência de regime especial.

Dessa forma, verifica-se que a Autuada também responde pelo adimplemento da presente obrigação tributária.

Diante do exposto, figura-se correta a exigência de ICMS/ST e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, combinado com o § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

Entretanto, no que se refere à aplicação da Multa Isolada, merece reforma o lançamento.

Necessária se faz a análise pormenorizada do tipo descrito no citado inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, para verificação da perfeita aplicação da penalidade prevista em face da imputação fiscal ora em exame.

Nesta linha, verifica-se os exatos termos do citado dispositivo legal:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se refere os incisos II e IV do art. 53 desta Lei são os seguintes:

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada; (grifou-se)

Analisando o dispositivo acima transcrito percebe-se que a conduta descrita na norma sancionatória é a consignação em documento fiscal de “base de cálculo diversa da prevista pela legislação”.

Dos autos extrai-se que a Impugnante entendia que no caso em análise não seria devido o ICMS por substituição tributária. Assim, não há nos autos nem mesmo indícios de que a Defendente tenha deixado de destacar a base de cálculo utilizando-se de fraude, dolo ou má-fé. O que se conclui do conjunto probatório dos autos é que a Autuada fez uma interpretação das normas estaduais diversa daquela feita pelo Fisco.

Este fato torna-se importante para o deslinde da questão e para a verificação da correta aplicação da penalidade determinada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75.

Portanto, os fatos e fundamentos que levaram a autuação dizem respeito a entendimentos e interpretações da legislação tributária.

Ao analisar a questão do erro no Direito Penal, o eminente jurista Hugo de Brito Machado, em sua obra “Estudos de Direito Penal Tributário”, assim se manifesta:

“A doutrina do Direito Penal registra notável evolução no tratamento do erro. Antes, referia-se ao erro de fato, como capaz de elidir a responsabilidade penal, e ao erro de direito, que tinha como irrelevante para esse fim, fundada no princípio de que ninguém pode descumprir a lei alegando que a desconhece.

A doutrina moderna, porém, já não cogita de *erro de fato* e *erro de direito*, mas de *erro de tipo* e *erro de proibição*. (.....)

Assim, o erro na interpretação da lei tributária, que no entendimento do Chefe do Ministério Público Federal, acolhido em alguns julgados da Corte Maior, é capaz de excluir a configuração do crime de supressão ou redução de tributo, ganha explicação coerente, e consistente, no âmbito da doutrina dos penalistas, como *erro de tipo*. O erro, que, em princípio, não tem esse relevo é o denominado erro de proibição, consistente no errado entendimento do próprio preceito penal.”

Ademais, para aplicação das penalidades no campo tributário, por se tratar de norma sancionatória, deve-se ter em mente os mesmos ditames do direito penal e para tanto deve o tipo descrito na norma sancionatória guardar estrita consonância com a conduta tida como faltosa ou delituosa.

Não é outro o entendimento da doutrina pátria. Neste sentido, cite-se do Mestre Ricardo Corrêa Dalla, em sua obra “Multas Tributárias – natureza jurídica, sistematização e princípios aplicáveis”:

“Toda legislação sobre multas deve necessariamente obedecer aos Princípios da Tipicidade e da Generalidade, conforme exposto neste trabalho.

De que tratam realmente estes princípios?

Quanto ao primeiro, o da Tipicidade, pode ser definido como sendo o delineamento completo da hipótese de incidência das multas. É o que descreve a sujeição ativa e passiva, a base econômica, a alíquota, a materialidade, o lugar, o tempo de descumprimento dos deveres instrumentais e outros aspectos relevantes.

Misabel Derzi já esclareceu que **“o modo de pensar padronizante (dito, inadequadamente, tipificante) conduz o intérprete a uma distância do caso isolado; ele só alcança o esquema do próprio caso.”**

Costuma-se entender a tipicidade de forma restritiva. Para nos, trata-se do delineamento completo da hipótese sancionatória, no caso, a multa tributária.”

No caso em tela, a norma determina como conduta a ser punida “*consignar em documento fiscal que acobertar a operação (...) base de cálculo diversa da prevista pela legislação.*”

Na hipótese ora analisada, a Impugnante não destacou o imposto devido por substituição tributária.

É de se destacar aqui que a penalidade inculpada no inciso VII do art. 55, da forma como está redigida, procura punir contribuinte que conhecendo a base de cálculo da operação no momento de sua realização, deixa de consigná-la no documento fiscal de forma proposital visando reduzir os valores a serem recolhidos de forma indevida e questionável.

A sanção trazida pelo inciso VII do art. 55 visa coibir procedimentos tomados com o conhecimento da questão. Efetivamente, a norma não visa punir o erro na interpretação das leis tributárias.

Assim, esta penalidade apresenta-se afeta aos casos conhecidos como de subfaturamento hipótese em que o contribuinte conhece exatamente o valor da base de cálculo do imposto, mas, propositalmente, consigna no documento fiscal destinado a informar ao Fisco o imposto devido, valor da operação inferior, que não é o caso em exame.

Dessa forma, exclui-se a Multa Isolada capitulada no art. 55, VII da Lei nº 6.763/75.

2- Retenção e Recolhimento a Menor do ICMS/ST

Trata-se de imputação fiscal referente a retenção e recolhimento a menor de ICMS devido por substituição tributária, no período de 25/03/09 a 31/12/09, incidente sobre operações subsequentes com mercadorias constantes do item 24, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02, destinadas a contribuintes deste Estado, conforme documentos fiscais relacionados no Anexo “B” do Auto de Infração – Demonstrativo de Apuração do ICMS/ST Retido e Recolhido a Menor, fls. 32/35.

Diante da irregularidade apontada, exigiu-se ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, majorada pela reincidência prevista no art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

O Fisco fundamenta a acusação no fato da Impugnante ter utilizado a Margem de Valor Agregado (MVA) de 44,73% (quarenta e quatro vírgula setenta e três por cento), quando o valor correto seria de 64,43% (sessenta e quatro vírgula quarenta e três por cento) para a mercadoria denominada ABS GT Dry Economics, classificada na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias – Sistema Harmonizado (NBM/SH) 4818.40.90, constante do item 24.1.56 da Parte 2, Anexo XV, RICMS/02.

A Impugnante reconhece que aplicou a MVA com um percentual menor do que o previsto na legislação, mas alega que aplicou uma alíquota maior, de 18% (dezoito por cento), quando a alíquota correta para as operações interestaduais é de 12% (doze por cento), de forma que, ao final, ela reteve e recolheu um valor maior de ICMS/ST.

A Fiscalização realiza novos cálculos e reformula o crédito tributário, às fls. 817/823, para excluir os valores resultantes da diferença entre a aplicação da alíquota maior e a MVA menor, restando apenas um pequeno valor residual.

Dessa forma, imperioso concluir pela procedência parcial desta exigência para manter o valor residual cobrado e, também, para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, VII da Lei nº 6.763/75, conforme a fundamentação constante do item 1 desta decisão.

3- Recolhimento a Menor do ICMS/ST

Trata-se de imputação fiscal referente ao recolhimento a menor de ICMS devido por substituição tributária, apesar da correta retenção, nos meses de abril, junho, julho, setembro e outubro, todos do ano de 2009, incidente sobre operações subsequentes com mercadorias constantes do item 24, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02, destinadas a contribuintes deste Estado, conforme confronto das informações constantes das Guias Nacionais de Informação e Apuração do ICMS/ST (GIA-ST) e os recolhimentos do ICMS/ST com os livros Registro de Entrada e Registro de Saída.

Diante da irregularidade, exigiu-se ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º e Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso IX, todos da Lei nº 6.763/75.

A Fiscalização, conforme afirmado anteriormente, ao cotejar os dados constantes dos livros Registro de Entrada e Registro de Saída, que contem os valores de ICMS/ST retidos, com as informações da GIA-ST e dos comprovantes de recolhimentos do imposto, verificou-se que os valores relativos à retenção do tributo são maiores que aqueles referentes ao respectivo recolhimento.

Assim, elaborou-se um demonstrativo de apuração do ICMS/ST retido corretamente e recolhido a menor, constante no Anexo C do Auto de Infração, fls. 36/37, com a finalidade apresentar a diferença entre o valor recolhido e o devido.

Dessa forma, constatado consignação de valores na guia de informação e apuração do imposto divergentes daqueles constantes nos livros fiscais, imperioso concluir que incide a Multa Isolada capitulada no art. 54, IX, Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 54 - As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

IX - por consignar, em documento destinado a informar ao Fisco a apuração do imposto, valores divergentes dos constantes nos livros ou nos documentos fiscais - por infração, cumulativamente:

a) 500 (quinhentas) UFEMGs;

b) 50% (cinquenta por cento) do imposto devido, ressalvada a hipótese em que o imposto tenha sido integral e tempestivamente recolhido;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Corretas, portanto, as exigências de ICMS/ST, multa de revalidação e multa isolada constantes do item 3 do Auto de Infração em análise.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da Reformulação Fiscal de fls. 817/823 e, ainda, para excluir as exigências relativas à Multa Isolada capitulada no art. 55, VII, Lei nº 6.763/75. Os Conselheiros Danilo Vilela Prado (Revisor) e Mauro Heleno Galvão, na hipótese em análise, ressaltaram as suas posições em relação à aplicação da Multa Isolada capitulada no art. 55, VII, Lei nº 6.763/75, entretanto, votaram com base em precedentes reiterados da Câmara Especial. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Danilo Vilela Prado (Revisor) e Sauro Henrique de Almeida.

Sala das Sessões, 25 de outubro de 2011.

Mauro Heleno Galvão
Presidente

Antônio César Ribeiro
Relator

cam