

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.161/11/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000167727-66
Impugnação: 40.010128722-70
Impugnante: Companhia Brasileira de Bebidas
IE: 010195092.09-15
Proc. S. Passivo: Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)
Origem: Escritório Conext-Rio de Janeiro

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST – BEBIDAS - BASE DE CÁLCULO - MARGEM DE VALOR AGREGADO. Constatou-se que a Impugnante reteve e recolheu a menor o ICMS devido por substituição tributária, incidente em operações interestaduais destinadas a atacadistas mineiros com mercadorias previstas no Protocolo ICMS n.º 11/91, em decorrência de não ter utilizado corretamente, na apuração da base de cálculo do imposto, o preço dos produtos constantes das tabelas de preços sugeridos publicadas pela Subsecretaria da Receita Estadual, desrespeitando o disposto em Regime Especial que lhe foi concedido nos termos estabelecidos no art. 156, § 2º do Anexo IX do RICMS/02, vigente à época. Contudo, a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75 deve ser excluída do lançamento por não se adequar à espécie. Mantidas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de realização de operações de saída de cerveja e refrigerante, previstos no Protocolo ICMS n.º 11/91 para destinatários atacadistas localizados no Estado de Minas Gerais, no período de apuração de março de 2005, sendo verificadas as seguintes irregularidades:

- quando da emissão das Notas Fiscais n.ºs 134504, 134506, 134517, 134540, 134559, 134786, 134905, 134908, 134909, 134947 e 134949, não houve destaque e de recolhimento do ICMS/ST devido;

- quando da emissão das Notas Fiscais n.ºs 134515 e 137775, a retenção e recolhimento do ICMS/ST se deram a menor do que o efetivamente devido, visto que na formação da respectiva base de cálculo da substituição tributária não foram utilizados, corretamente, os preços dos produtos constantes das Tabelas de Preços Sugeridos publicadas nos Comunicados da Subsecretaria da Receita Estadual, vigentes na época da ocorrência dos respectivos fatos geradores.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O lançamento partiu de verificação fiscal analítica ICMS/ST no período de 1º de janeiro a 30 de setembro de 2005.

À época da ocorrência o Sujeito Passivo era detentor do Regime Especial – PTA 16.000066587-99, que lhe foi concedido nos termos do, então vigente, art. 156, § 2º do Anexo IX do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST e Multas de Revalidação e Isolada, capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, no inciso II, § 2º e I do art. 56 e no inciso VII do art 55.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 42/67, aos argumentos que se seguem:

- consumou-se decadência total em razão do disposto no Código Tributário Nacional (art. 150, § 4º), uma vez que o período fiscalizado abarca vários meses de 2005, precisamente até outubro de 2005 e o lançamento se deu em 18 de novembro de 2010, quando recebido o Auto de Infração;

- no mérito, cita os arts. 47-A e 19 do Anexo XV do RICMS/02 afirmando que o Estado de Minas Gerais adota o Preço Médio Ponderado a Consumidor Final - PMPF, antes denominado simplesmente “Pauta Fiscal”, sendo este critério definitivo;

- recentemente, o Estado de Minas Gerais, instituiu, unilateralmente, mudança de regras, quebrando a segurança jurídica existente, quando da adoção dos preços médios ponderados;

- cita a Lei Complementar n.º 87 /96 ressaltando que esta, à luz da Constituição Federal define a hipótese da incidência tributária, configuradora e consubstanciadora do fato gerador tributável, descrito como hábil a gerar a obrigação tributária para quaisquer tipos de crédito de caráter tributário ao Fisco;

- a exigência, pelo Fisco mineiro, do acréscimo do valor agregado na referida base de cálculo do ICMS/ST não pode prosperar, pois se configura inadmissível prática do "gatilho" fiscal;

- o Estado de Minas Gerais, nas prerrogativas, e atribuições que a lei lhe confere, opta pelo instituto da Substituição Tributária "para frente";

- cita o art. 128 do Código Tributário Nacional e o § 7º do art. 150 da Constituição Federal, acrescentado pela Emenda Constitucional n.º 03/93;

- consiste a substituição tributária para frente em obrigar alguém a pagar não apenas o imposto atinente à operação por ele praticada, mas, também, o relativo à operação ou operações posteriores;

- pela própria estrutura da “substituição tributária para frente”, vê-se logo que pode existir, um descompasso entre a base de cálculo do ICMS recolhido antecipadamente e o preço real da mercadoria oferecida ao consumidor final;

- no caso em tela, alega-se que os valores atribuídos a título de substituição tributária são inexatos, em virtude de erro na composição da base de cálculo;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- ocorre que a Fiscalização não atentou para o que está estabelecido na legislação pertinente, a qual prevê que a base de cálculo do ICMS para fins de substituição tributária é o preço de venda a consumidor sugerido pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente, conforme estabelecido no art. 19, já mencionado;

- ademais, importante destacar que a substituição tributária “pra frente” do ICMS é definitiva, não havendo, posteriormente, falar em nenhum valor a restituir, por ocasião de operações a menor, ou complementar, quando de operação a maior;

- cita decisão do Supremo Tribunal Federal acerca da questão;

- no que concerne à impossibilidade de aplicação do denominado "Gatilho" do ICMS/ST, que no caso de Minas é a utilização do valor agregado e não da pauta, cita manifestação de Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo;

- o critério temporal do fato gerador do ICMS/ST será, como entendeu o Supremo Tribunal Federal, a saída das mercadorias do estabelecimento produtor;

- desta forma, recolhendo-se o ICMS, a título de substituição tributária, em razão da saída das mercadorias do estabelecimento industrial de outro Estado, não há como se exigir qualquer diferença, muito menos a aplicação do “Gatilho” pois o ICMS/ST foi devidamente recolhido em conformidade com as exigências da legislação;

- o julgamento da ADIN nº 1.851, proferido pelo Supremo Tribunal Federal com eficácia vinculante, determinou que a substituição tributária ocorre de modo definitivo, e não provisório;

- a substituição ocorre no momento da saída da mercadoria do estabelecimento emitente, não sendo devida qualquer complementação, seja a que título for, em função das diferenças de pautas fiscais, ou dos acréscimos de margem de lucro;

- uma vez feitas as operações com valor inferior ao da pauta fiscal, aplicam-se os valores definidos na referida pauta, sem necessidade de qualquer agregação;

- cita jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça

- o Supremo Tribunal Federal suspendeu decisões que asseguravam aos contribuintes o direito de restituir o imposto pago por substituição tributária, decorrente de operações efetuadas a menor que os valores descritos em pauta fiscal, da mesma forma e por coerência, deverá ser reconhecido o direito do contribuinte de não se submeter à cobrança de excessos exigidos à título de substituição tributária, cuja incidência ocorre de forma definitiva;

- sendo mera substituta tributária tem o direito garantido constitucionalmente de se ressarcir junto aos contribuintes substituídos do valor do ICMS/ST antecipado mediante destaque na nota fiscal de venda das mercadorias, mas, no caso concreto, acumula a dupla função de contribuinte de fato e de direito do imposto, arcando sozinha e em definitivo com todo o ônus tributário da cadeia econômica, da qual faz parte, já que não terá mais condições de se ressarcir.

Ao final, pede seja provida a presente impugnação e, via de consequência, julgado insubsistente o Auto de Infração.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco se manifesta às fls. 164/171, contrariamente ao alegado pela defesa, resumidamente, aos argumentos seguintes:

- o presente trabalho fiscal buscou verificar a correta formação da base de cálculo da substituição tributária e o destaque e recolhimento do ICMS/ST devido quando das operações de saída de cerveja e refrigerante realizadas pela Impugnante, entre janeiro e setembro de 2005, para destinatários atacadistas mineiros, com o cumprimento das disposições do Regime Especial a ela concedido, nos termos do, então vigente, art. 156, § 2º do Anexo IX do RICMS/02;

- a alegação de decadência é refutada pela regra estabelecida pelo art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional;

- ancora-se tal afirmação em decisão do Superior Tribunal de Justiça, conforme REsp 973189/MG;

- é idêntico o entendimento deste Conselho de Contribuintes sobre a matéria como se encontra demonstrado na decisão do Acórdão 2.143/00/CE;

- registra-se o equívoco cometido pela Impugnante quando afirma que o trabalho fiscal teve por base o art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02 cuja vigência deste teve início em 1º de maio de 2009, portanto, em data muito posterior aos fatos geradores verificados, ocorridos no mês de março do exercício de 2005;

- as infringências específicas foram capituladas nos arts. 151 e 156, § 2º, inciso I e inciso III do Anexo IX do RICMS/02, com efeitos de 1º de julho de 2004 a 30 de novembro de 2005;

- na época da ocorrência de tais fatos geradores, a Impugnante era detentora do Regime Especial outorgado através do PTA 16.000066587.99, nos termos do, então vigente, art. 156, § 2º do Anexo IX do RICMS/02, o que demonstra que houve manifestação de vontade, uma vez que tal regime foi concedido mediante requerimento;

- a Impugnante afastou-se, completamente, da motivação que resultou a exigência do crédito tributário;

- quanto ao protesto pela produção de provas, verifica-se que este não atende ao que dispõe o § 1º do art. 142 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08;

- a impugnação interposta não aponta a existência de erro material capaz de se contrapor aos fatos que motivaram a lavratura da peça fiscal ora combatida.

Ao final, pede que seja julgado procedente o lançamento.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca da imputação fiscal formalizada a partir de verificação fiscal analítica ICMS/ST no período de 1º de janeiro a 30 de setembro de 2005, de que a ora Impugnante teria realizado operações de saída de cerveja e refrigerante, previstos no Protocolo ICMS n.º 11/91 para destinatários atacadistas localizados no Estado de Minas Gerais, no mês de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

março de 2005, quando era detentora do Regime Especial – PTA 16.000066587-99, que lhe foi concedido nos termos do, então vigente, art. 156, § 2º do Anexo IX do RICMS/02, com as seguintes irregularidades:

- quando da emissão das Notas Fiscais n.ºs 134504, 134506, 134517, 134540, 134559, 134786, 134905, 134908, 134909, 134947 e 134949, a ora Impugnante teria deixado de destacar e de recolher o ICMS/ST devido;

- quando da emissão das Notas Fiscais n.ºs 134515 e 137775, a ora Impugnante teria efetuado retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST do que o efetivamente devido, visto que na formação da respectiva base de cálculo da substituição tributária não foram utilizados, corretamente, os preços dos produtos constantes das Tabelas de Preços Sugeridos publicadas nos Comunicados da Subsecretaria da Receita Estadual, vigentes na época da ocorrência dos respectivos fatos geradores.

Exigências de ICMS/ST e Multas de Revalidação e Isolada, capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, no inciso II, § 2º e I do art. 56 e no inciso VII do art. 55.

O imposto considerado devido pelo Fisco está demonstrado no Anexo 2-B – Relatórios de Destinatários, apuração do ICMS/ST devido, no Anexo 2-B – Relatório de Destinatários por nota fiscal e no Anexo 2-C – Demonstrativo de Cálculo do ICMS/ST apurado.

Inicialmente, cumpre destacar que a Impugnante questiona, preliminarmente, a ocorrência de decadência.

Assim, antes mesmo de se verificar a imputação fiscal, cumpre analisar a alegação defensiva de que se operou a decadência relativamente aos fatos geradores ocorridos, nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional que assim determina:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

.....
§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Contudo, afasta-se a suposta violação ao retro transcrito art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, pois se trata aqui de lançamento de débito fiscal originário da cobrança decorrente de falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco Estadual busca a cobrança do tributo relativo ao mês de março de 2005. O lançamento por homologação, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, e opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo contribuinte expressamente a homologa.

Na modalidade de lançamento por homologação, a apuração dos pressupostos fáticos, da base de cálculo e do pagamento da exação deverá ser efetuada pelo sujeito passivo, prévia, autônoma e independentemente de qualquer iniciativa do Fisco.

Nesta modalidade, o contribuinte, ou o responsável tributário, conforme o caso, deve realizar o pagamento antecipado do tributo, antes de qualquer procedimento administrativo, ficando a extinção do crédito tributário condicionada à futura homologação, expressa ou tácita, pela autoridade competente.

Outra hipótese, entretanto, é aquela em que o sujeito passivo não cumpre, ou cumpre de modo diverso do entendimento do Fisco, com suas obrigações. Assim ocorrendo, a atividade a ser praticada pelo Fisco não poderá ser caracterizada apenas como homologação, já que esta pressupõe a existência de providências adotadas pelo contribuinte passíveis de confirmação pela autoridade administrativa.

Afastando-se a hipótese de homologação e, por conseguinte, aplicando-se as disposições relativas ao lançamento de ofício, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário deve ser calculado com base no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Portanto, verifica-se nos autos que não se operou a decadência em relação ao crédito tributário exigido pelo Fisco, oriundo dos fatos geradores ocorridos no citado período. Do exame do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, conclui-se que ocorre, nos termos ali ditados, a homologação ficta ou tácita do imposto que foi efetivamente declarado e pago pelo contribuinte.

Em relação ao ICMS que não foi declarado e/ou pago, é incabível o lançamento por homologação, mas o lançamento direto nos termos do art. 149, inciso V do Código Tributário Nacional.

Nesta hipótese, que é exatamente a constante dos autos, tem a Fazenda o direito de constituir o crédito correspondente no prazo decadencial previsto no art. 173 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

À luz do retro transcrito art. 173, o prazo para a autoridade fazer a confirmação do lançamento termina em 05 (cinco) anos contados do fato gerador, se não o fizer considera-se homologado o lançamento tacitamente; no entanto, isto não quer dizer que a Fazenda não tem direito de examinar o procedimento do contribuinte.

O objeto da autuação lançada pelo Fisco pelo Auto de Infração ora analisado trata-se de um "Lançamento de Ofício", pois não houve nenhuma participação da Defendente, sendo que as informações constantes na peça fiscal foram levantadas pelo Fisco descaracterizando os lançamentos feitos pelo contribuinte em virtude dos mesmos não espelharem as operações efetivamente ocorridas.

As informações prestadas na declaração, preenchida e entregue pelo contribuinte onde constam às operações objeto da autuação, no caso do ICMS, não incorreram na homologação ficta ou tácita, que se opera pelo decurso de prazo, sem manifestação da autoridade administrativa, porque o Fisco apurou diferenças efetuando o lançamento de ofício.

Frise-se, pela importância, que o prazo extintivo do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, ou seja, efetuar o lançamento de ofício, é regulado pelo art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, o qual estabelece o decurso de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O citado dispositivo prevalece à previsão de homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte a que alude o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, quanto ao montante não contemplado na apuração, posteriormente verificado pelo Fisco, e devidamente lançado de ofício, nos termos do art. 149, inciso V do mesmo diploma legal.

Acerca desta matéria, Misabel de Abreu Machado Derzi, em nota, leciona com propriedade:

"A inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício ou revisão de ofício, previsto no art. 149. Inaplicável se torna então a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a regra geral do prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173 do mesmo Código." (Direito Tributário Brasileiro – Editora Forense, 11ª Edição, pág. 912 e 913.)

Desta forma, os fatos geradores evidenciados no feito, relativos ao período questionado, ver-se-iam atingidos pela decadência somente a partir de 2011.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tendo a Impugnante sido regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 18 de novembro de 2010 (fls. 41), claro está que a constituição do crédito tributário, relativamente ao mês de março de 2005, deu-se dentro do prazo decadencial, não se tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de constituí-lo.

Diante do acima exposto, a arguição de decadência levantada em preliminar pela Impugnante, não deve prevalecer pelo que se passa a analisar as demais questões que permeiam os presentes autos.

Lembre-se que o lançamento ora analisado se refere a discussão quanto a formação da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária quando das operações de saída de cerveja, refrigerante e isotônico realizadas pela Impugnante no exercício de 2005, para destinatários atacadistas mineiros, e o devido cumprimento das disposições do Regime Especial – PTA 16.000066587-99 a ela concedido, nos termos do, então vigente, art. 156, § 2º do Anexo IX do RICMS/02.

Neste sentido, importante verificar as disposições contidas no retro mencionado art. 156, § 2º do Anexo IX do RICMS/02, a saber:

Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2005 - Redação original:

Art. 156 - Não havendo a fixação dos valores ou dos percentuais referidos nos incisos do artigo anterior, a base de cálculo será:

.....

Efeitos de 29/06/2004 a 30/11/2005 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 7º, ambos do Dec. nº 43.823, de 28/06/2004:

§ 2º - Em substituição aos percentuais previstos nos incisos I e II do caput deste artigo, a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária é a média ponderada dos preços de venda a consumidor final usualmente praticados no mercado considerado, observado o disposto em regime especial concedido pelo Diretor da Diretoria de Gestão de Projetos da Superintendência de Fiscalização (DGP/SUFIS) e o seguinte:

Efeitos de 15/12/2002 a 28/06/2004 - Redação original:

§ 2º - Em substituição aos percentuais previstos nos incisos I e II do caput deste artigo, poderá ser adotado como base de cálculo do imposto devido por substituição tributária o preço de venda a consumidor apurado na forma do § 6º do artigo 44 deste Regulamento, desde que autorizado em regime especial concedido pelo Diretor da Diretoria de Fiscalização da Superintendência da Receita Estadual (DIF/SRE), hipótese em que:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 29/06/2004 a 30/11/2005 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 7º, ambos do Dec. nº 43.823, de 28/06/2004:

I - o regime especial alcança todos os estabelecimentos do contribuinte, ressalvada disposição em contrário no próprio regime;

Efeitos de 15/12/2002 a 28/06/2004 - Redação original:

I - o regime especial alcança todos os estabelecimentos do contribuinte, ressalvada disposição em contrário do próprio regime;

Para melhor entendimento da questão acrescenta-se o disposto no § 3º do mesmo artigo, que trata da formação da base de cálculo, nos termos do regime especial concedido:

Efeitos de 29/06/2004 a 30/11/2005 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 7º, ambos do Dec. nº 43.823, de 28/06/2004:

§ 3º - O valor da base de cálculo da substituição tributária de que trata o § 2º deste artigo será publicado periodicamente, mediante comunicado da Superintendência de Legislação Tributária (SLT).

Efeitos de 15/12/2002 a 28/06/2004 - Redação original:

§ 3º - Os valores da base de cálculo da substituição tributária de que trata o parágrafo anterior serão publicados periodicamente, mediante comunicado da Superintendência da Receita Estadual (SRE), observado, no que couber, o disposto nos §§ 2º e 4º do artigo 44 deste Regulamento.

As notas fiscais, nas quais foram encontradas incorreções na formação da base de cálculo da substituição tributária, encontram-se listadas nos autos, com o respectivo demonstrativo de cálculo do ICMS/ST apurado, por produto, com os preços que foram divulgados pela Subsecretaria da Receita Estadual, através de comunicados.

Ressalta-se que a Impugnante argumentou que seguiu a legislação quanto à formação das bases de cálculo e negou a ocorrência de recolhimento a menor do ICMS/ST sem, contudo, apresentar nenhum demonstrativo ou provas que apontassem erro material na elaboração da peça fiscal ora combatida.

Não se verifica aqui a arguição de confisco na atual cobrança, porquanto o presente Auto de Infração foi lavrado observando o estrito cumprimento das normas tributárias mineiras às quais encontra-se o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento a teor do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim determina:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

II- a aplicação de equidade.

Ressalta-se que a Defendente não apresentou argumentos ou provas capazes de se contraporem aos fatos que motivaram a lavratura da peça fiscal ora combatida.

Cabe ressalva, contudo, em relação a penalidade isolada exigida.

Assim, a partir da penalidade exigida, percebe-se que o Fisco entendeu que foi descumprida a obrigação de emitir documentos fiscais com o correto destaque do imposto devido por substituição tributária.

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

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;

..... (grifos não constam do original)

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 à época da ocorrência das operações a base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária era exatamente aquela por ela destacada. Assim, não há nos autos nem mesmo indícios de que a Defendente tenha destacado a base de cálculo por ela adotada utilizando-se de fraude, dolo ou má-fé. O que se conclui do conjunto probatório dos autos é que a Impugnante 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 n.º 6.763/75.

Neste sentido, a base de cálculo do ICMS destacado nos documentos fiscais objeto do lançamento está determinada, na forma ditada pelo art. 13 da Lei n.º 6.763/75, e pelo art. 43 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02.

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.”**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 destacou o imposto devido por substituição tributária sendo a imputação fiscal a apuração incorreta da base de cálculo do imposto.

É de se destacar aqui que a penalidade insculpida 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. 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.

Portanto, por qualquer prisma que se analise a penalidade não há como aplicá-la à matéria tratada nos presentes autos, devendo ser excluída do crédito tributário a exigência da Multa Isolada capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para cancelar a Multa Isolada capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei 6.763/75, por inaplicável à espécie. Vencidos, em parte, os Conselheiros Ricardo Wagner Lucas Cardoso (Revisor) que mantinha integralmente a multa isolada e Ivana Maria de Almeida que a mantinha apenas para a hipótese de retenção a menor do imposto. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Isabela Mello da Mata e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Conforme art. 163, § 2º do RPTA/MG, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves.

Sala das Sessões, 26 de abril de 2011.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.161/11/2ª
PTA/AI: 01.000167727-66 Rito: Sumário
Impugnação: 40.010128722-70
Impugnante: Companhia Brasileira de Bebidas
IE: 010195092.09-15
Proc. Suj. Passivo: Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)
Origem: Escritório Conext - Rio de Janeiro

Voto proferido pelo Conselheiro Ricardo Wagner Lucas Cardoso, 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.

Trata-se de discordância quanto à interpretação do inciso VII, art. 55 da Lei nº 6.763/75, relativo à cominação da Multa Isolada, nos seguintes termos:

Art. 55.

(...)

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

Segundo a decisão da 2ª Câmara deste egrégio Conselho de Contribuintes, esse dispositivo não se aplicaria no caso de falta de retenção ou retenção a menor do ICMS/ST, quando o contribuinte entende que a operação não estava alcançada pela substituição tributária.

Salienta que, historicamente, a penalidade prevista no dispositivo em análise possui como alvo o combate ao chamado “subfaturamento”, o que não seria o caso da Autuada, que estaria diante de um erro de direito.

Ressalte-se que a cominação de penalidade ocorre mediante a tipificação da conduta praticada pelo infrator na hipótese fática apenável prevista em lei. O dispositivo legal em tela é objetivo, não fazendo diferenciação entre situação de erro de direito ou má-fé.

Tal norma impõe sanção à não observância da legislação tributária para a definição da base de cálculo do imposto, o que logicamente abrange também a ausência de sua consignação no documento fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desse modo, uma vez constatada que na nota fiscal a base de cálculo não foi informada conforme a previsão da legislação tributária, completa está a tipificação da conduta penalizável, não havendo por que se perquirir a respeito das motivações que conduziram o infrator ao equívoco aludido, consoante art. 136 do Código Tributário Nacional (CTN), *in verbis*:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Diante do exposto, defendo a manutenção da Multa Isolada do inciso VII, art. 55 da Lei nº 6.763/75 na forma aplicada pelo Fisco.

Sala das Sessões, 26 de abril de 2011.

Ricardo Wagner Lucas Cardoso
Conselheiro