

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.970/13/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000170207-41
Impugnação: 40.010130531-83
Impugnante: Kley Hertz S/A Indústria e Comércio
IE: 001024383.00-17
Proc. S. Passivo: João Luciano da Fonseca Pereira de Queiroz/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - SP

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - MEDICAMENTOS/PRODUTOS FARMACÊUTICOS. Constatada a retenção a menor e respectivo recolhimento a menor do ICMS/ST em razão de a Autuada, estabelecida no Estado de São Paulo, nas remessas interestaduais de medicamentos para contribuintes mineiros, deixar de utilizar a tabela de preços máximos sugeridos a consumidor pela ABCFARMA, contrariando as disposições do art. 59, inciso II, alínea "a" da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST, da Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, majorada em 50% (cinquenta por cento) por reincidência, conforme previsão do art. 53 §§ 6º e 7º, ambos da citada lei. Reformulação do crédito tributário pelo Fisco. Entretanto, devem ser ainda excluídas todas as exigências referentes aos períodos em que o art. 59-D da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 não se encontrava em vigor, o que impedia a equiparação da Impugnante a industrial fabricante e, conseqüentemente, vedava a utilização, no cálculo da substituição tributária, da base de cálculo prevista no art. 59, I da Parte 1 do Anexo XV do RICMS. E ainda, adequar a multa isolada ao percentual de 20% (vinte por cento), nos termos da alínea "c" do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, com a alteração promovida pela Lei nº 19.978/11, c/c art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Versa o presente lançamento a respeito de retenção e recolhimento a menor de ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST), no período de 05/06/08 a 30/06/10, quando o Sujeito Passivo, substituto tributário localizado no Estado de São Paulo, realizou operações de saída de medicamentos e produtos farmacêuticos relacionados no item 15 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 para diversos destinatários localizados no Estado de Minas Gerais.

Quando da emissão das notas fiscais, na formação da respectiva base de cálculo da substituição tributária, o Sujeito Passivo não se utilizou da tabela de preços máximos sugeridos a consumidor pela Associação Brasileira do Comércio

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Farmacêutico - ABCFARMA, conforme previsão do art. 59, II, “a” da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, ambos da Lei nº 6.763/75, essa última majorada em 50% (cinquenta por cento) em razão de reincidência.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 499/510, requerendo produção de prova pericial e apresentando quesitos à fl. 506, além de juntar documentos às fls. 511/652.

O Fisco, às fls. 653/658, intima a Autuada a apresentar informações e documentos que comprovem a devolução das mercadorias alegada na impugnação, o que é atendido às fls. 661/1.285.

Em razão dos documentos apresentados, o crédito tributário é reformulado e a Autuada é intimada às fls. 1.288/1.289 a aditar a impugnação ou realizar o pagamento/parcelamento do crédito tributário, caso queira.

A Autuada, à fl. 1.305, reitera os termos da impugnação e do pedido de produção de prova pericial, além de clamar pelo acatamento de seus argumentos de defesa.

O Fisco, em manifestação de fls. 1.307/1.326, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG exara o Despacho Interlocutório de fls. 1.330/1.331 para que a Impugnante demonstre, com documentos, que comercializa exclusivamente produtos fabricados por estabelecimento de mesma titularidade, enquadrando-se no conceito de “centro de distribuição exclusivo” definido no art. 222, XIV, “a” do RICMS/02, o que ensejaria a aplicação da base de cálculo do ICMS/ST prevista no art. 59-D da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

A Impugnante, em cumprimento à medida, anexa os documentos de fls. 1.339/1.774 os quais demonstram que todas as operações de entrada oriundas de estabelecimentos de titularidade diversa referiam-se a devoluções de vendas, atendendo-se aos requisitos legais para a caracterização como “centro de distribuição exclusivo”. Aproveita a oportunidade para solicitar que, em havendo crédito tributário remanescente, sejam os juros moratórios calculados de acordo com as previsões da Resolução nº 2.880/97, especialmente no que tange à revogação do § 1º de seu art. 1º.

O Fisco se manifesta, às fls. 1.777, a respeito do cumprimento do Despacho Interlocutório e do pedido da Impugnante.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 1.779/1.793, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida. No mérito, pela procedência parcial do lançamento, para excluir todas as exigências referentes aos períodos em que o art. 59-D da Parte 1 do Anexo XV do RICMS não se encontrava em vigor, o que impedia equiparação da Impugnante a industrial fabricante para efeitos tributários.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram, em parte, os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Da Preliminar

Do Pedido de Produção de Prova Pericial

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial e formula quesitos à fl. 506 dos autos, reiterando o pedido à fl. 1.305, entendendo ser a perícia necessária ao exercício de sua defesa e à sustentação de seus argumentos. Apresenta os seguintes quesitos:

1º) examinando-se os registros contábeis e fiscais dos estabelecimentos matriz e da filial aqui Requerente, esclareça-se se o estabelecimento impugnante deu saída, em operações de venda, exclusiva e integralmente, a mercadorias produzidas e transferidas pela Matriz, inclusive em relação às operações compreendidas no presente Auto de Infração?

2º) as operações relacionadas na planilha anexada como documento nº 11, (fls. 629/646) referem-se a devoluções de compras realizadas pelos adquirentes? As correspondentes antecedentes operações de vendas foram incluídas no levantamento que deu base ao Auto de Infração?

Segundo a doutrina “*em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação*” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil).

Portanto, somente deverá haver perícia quando o exame dos fatos a serem elucidados depender de conhecimentos técnicos ou especiais e, essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Os documentos de fls. 527/528, 545/546 e 559/560 demonstram claramente que a resposta ao primeiro quesito é NÃO, pois há ali uma listagem de diversas empresas, além da Matriz fabricante, das quais a Impugnante recebeu mercadorias em entrada nos anos de 2008, 2009 e 2010, respectivamente.

Em relação ao segundo quesito apresentado, o Fisco intimou a Impugnante, à fl. 653, a preencher a planilha de fls. 654/658 com os dados das notas fiscais de saída correspondentes às notas fiscais de entrada/devolução ali listadas, além de confirmar a exatidão dos dados em relação aos campos já preenchidos pelo Fisco. Além disso, solicitou também a apresentação de todas as notas fiscais de entrada/devolução e saída envolvidas na planilha em questão.

A resposta a todas as solicitações foi apresentada pela Impugnante em planilhas e cópias de notas fiscais anexadas às fls. 661/1.287.

Analisando-se os documentos apresentados o Fisco concluiu em sua manifestação, que a resposta à primeira parte do segundo quesito (“*As operações relacionadas na planilha anexada como documento nº 11, referem-se a devoluções de*”

compras realizadas pelos adquirentes?”), é SIM, pois todos os documentos de entrada e saída (devolução) constantes da planilha foram apresentados pela Impugnante.

Já em relação à segunda parte do segundo quesito (“*As correspondentes antecedentes operações de vendas foram incluídas no levantamento que deu base ao Auto de Infração?*”) a resposta é EM PARTE.

Comparando-se a planilha de notas fiscais de devolução apresentada pela Impugnante às fls. 629/646 com a planilha de notas fiscais não constantes do crédito tributário, apresentada pelo Fisco às fls. 1.292/1.296, nota-se que a maior parte das notas fiscais questionadas pela Impugnante já não fazia parte da autuação, pois haviam sido excluídas pelo Fisco no momento da lavratura do Auto de Infração.

Em relação à mesma planilha da Impugnante, as notas fiscais de devolução que indevidamente constaram da autuação, listadas pelo Fisco às fls. 1.290/1.291, foram excluídas da autuação conforme retificação do crédito tributário de fls. 1.297/1.302.

Dessa forma, não restaram notas fiscais de devolução questionadas pela Impugnante a integrar a presente autuação, restando elucidado tal ponto do crédito tributário relacionado ao quesito de nº 2.

Em face de todo o exposto, concluiu-se que os quesitos apresentados pela Impugnante referem-se a matéria que não depende de conhecimento técnico específico para sua apreciação. Por fim, o próprio Fisco, em sua Manifestação de fl. 1.318, também já apresenta os devidos esclarecimentos no que tange aos quesitos formulados.

Em face do art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos de Minas Gerais – RPTA rejeita-se, de pronto, o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessário para a elucidação da questão. A matéria nele apresentada já se encontra esclarecida por documentos integrantes do Auto de Infração e pelas explicações apresentadas pelo Fisco.

Do Mérito

A autuação versa sobre retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST, apurados por meio da análise de livros e documentos fiscais da Autuada, no período de 05/06/08 a 30/06/10. A Impugnante deixou de utilizar como base de cálculo da substituição tributária o preço máximo de venda a consumidor divulgado pela ABCFARMA, conforme previsão do art. 59, inciso II, alínea “a” da Parte 1 do Anexo XV do RICMS.

O Fisco apresenta às fls. 103/108, documentos que demonstram a existência da primeira reincidência, a qual fundamenta a majoração da multa isolada em 50% (cinquenta por cento), conforme previsão do art. 53 §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75.

Nas planilhas que compõem o Anexo “C” do AI (fls. 75/102, por amostragem, e mídia com inteiro teor à fl. 74), o Fisco relaciona as notas fiscais nas quais o valor da base de cálculo da substituição tributária (ST) é inferior ao previsto na legislação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os totais das diferenças na base de cálculo da ST (R\$ 17.873.658,55) e de ICMS/ST recolhido a menor (R\$ 3.280.218,73) são demonstrados à fl. 102 e são o sustentáculo da autuação.

Às fls. 30/31 dos autos, o Fisco apresenta a consolidação dos valores integrantes da autuação, demonstrando, mês a mês, o ICMS/ST não recolhido, a multa de revalidação, além da diferença de base de cálculo da ST e respectiva multa isolada.

Constam ainda dos autos os documentos referentes ao Regime Especial - RE nº 16.000158510-08, concedido em 13/02/07, por meio do qual foi atribuída à Impugnante a responsabilidade, na condição de Sujeito Passivo substituto, pela retenção e recolhimento do ICMS/ST das operações subsequentes com os produtos relacionados nos itens 15 e 24 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS.

Em 20/06/08, em face da publicação do Decreto nº 44.823 de 30/05/08, que alterou a redação do inciso I do art. 19 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, a Impugnante apresentou à Secretaria de Fazenda de Minas Gerais solicitação de aditamento do supracitado RE (fls. 122/123) de forma a ser autorizada a aplicar nas operações de substituição tributária a base de cálculo estabelecida no art. 59, I c/c art. 19, I, "b", item 3, ambos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 (preço praticado pelo fabricante, acrescido das demais despesas tributáveis e Margem de Valor Agregado - MVA), tendo sido tal pedido INDEFERIDO pela Diretoria de Gestão de Projetos - DGP em 05/09/08 (fl. 125), sob o argumento de que a Impugnante seria uma empresa de comércio atacadista e tal dispositivo aplicaria-se apenas às operações de remessa efetuadas a Minas Gerais diretamente pelo fabricante.

Analisando-se as datas de início do período autuado (05/06/08), de solicitação do aditamento do RE para alteração da base de cálculo (20/06/08) e ainda, de indeferimento do pedido de aditamento (05/09/08), chega-se à conclusão de que a Impugnante iniciou a consignação em seus documentos fiscais da base de cálculo prevista no art. 59, I, supracitado, antes mesmo de solicitar RE junto à Receita Estadual. Além disso, mesmo após ter o seu pedido indeferido pela DGP, continuou a utilizar-se dessa base de cálculo, em total desprezo pelas normas da legislação tributária mineira, razão pela qual restou autuada.

A divergência no presente Auto de Infração gira em torno da interpretação dos arts. 19 e 59, ambos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Vejam-se os textos legais:

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

I - em relação às operações subsequentes:

a) tratando-se de mercadoria cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, o preço estabelecido;

b) tratando-se de mercadoria que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1. o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) divulgado em portaria da Superintendência de Tributação;

2. o preço final a consumidor sugerido ou divulgado pelo industrial, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos aprovado em portaria da Superintendência de Tributação; ou

3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º deste artigo; (grifou-se)

(...)

Art. 59. Relativamente às mercadorias de que trata o item 15 da Parte 2 deste Anexo, a base de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária é:

I - nas operações promovidas pelo fabricante, inclusive quando a responsabilidade couber ao adquirente, a prevista no art. 19, I, "b", 3, desta Parte;

II - nas operações promovidas por contribuinte não fabricante:

a) o preço máximo de venda a consumidor divulgado por entidade representativa do segmento econômico para a mercadoria, ressalvadas as hipóteses previstas na alínea "b";

b) a prevista no art. 19, I, "b", 3, desta Parte:

1. quando promovida por industrial detentor do registro da mercadoria junto ao órgão público regulador de que trata o art. 12 da Lei Federal nº 6.360, de 23 de setembro de 1976, desde que a mercadoria tenha sido recebida de estabelecimento situado em unidade da Federação signatária do Protocolo para aplicação da substituição tributária;

2. quando promovida por importador situado em unidade da Federação signatária do Protocolo para aplicação da substituição tributária e detentor do registro da mercadoria junto ao órgão público regulador de que trata o art. 12 da Lei Federal nº 6.360, de 1976;

3. quando a mercadoria não tiver seu preço máximo de venda a consumidor divulgado por entidade representativa do segmento econômico.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O art. 19 traz a regra geral de determinação da base de cálculo do ICMS/ST aplicável às operações de substituição tributária nas remessas de mercadorias ao Estado de Minas Gerais. Já o art. 59 nos apresenta regra específica em relação ao mesmo cálculo, quando se trata de operação com o produto medicamento, situação dos autos.

A análise conjunta dos arts. 19 e 59 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 deixa claro que a base de cálculo da ST a ser utilizada, quando da remessa de mercadorias integrantes do item 15 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 para o Estado de Minas Gerais por parte dos estabelecimentos não fabricantes dos produtos é aquela prevista no art. 59, II, “a” do Anexo XV do RICMS (preço máximo de venda a consumidor final divulgado por entidade representativa do segmento econômico para a mercadoria).

Alega em seu favor a Impugnante que, apesar de ser um comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso humano (CNAE Fiscal nº 4644-3/01, fl. 3), deveria ser tratada como fabricante, pois os produtos que comercializa são fabricados por outro estabelecimento de mesma titularidade situado no Estado do Rio Grande do Sul (RS) e após, transferidos para a Impugnante, situada no Estado de São Paulo (SP). Conclui que o art. 19, I, b, item 3 alude a “fabricante” e não a “estabelecimento fabricante”, o que, com base na autonomia dos estabelecimentos prevista no art. 59 da Lei nº 6.763/75, permitiria entender que, quando a operação fosse realizada por qualquer um dos estabelecimentos do fabricante, a base de cálculo da ST seria o preço praticado pelo remetente, incluindo-se todas as despesas tributáveis, além da margem de valor agregado (MVA).

De acordo com o texto do art. 59 da Lei Complementar nº 87/96, “*cada estabelecimento do mesmo titular situado em área diversa considera-se autônomo*”.

O art. 127, II do CTN reforça a autonomia dos estabelecimentos quando diz que “*se considera domicílio tributário da pessoa jurídica de direito privado, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento*”.

Assim, em princípio, produtos fabricados pelo estabelecimento situado no RS não podem ser considerados como fabricados por estabelecimento situado em SP, sob pena de desvirtuar-se toda a lógica da individualização dos estabelecimentos na qual se assenta o ICMS, não se mostrando juridicamente válido o argumento apresentado pela Autuada.

Analisando a legislação supracitada e, considerando que a Autuada é contribuinte não fabricante, que pela regra da autonomia, os estabelecimentos devem ser considerados separadamente para efeitos tributários e, que existe tabela de preço máximo de venda a consumidor divulgada por entidade de classe no que se refere a medicamentos (tabela ABCFARMA acostada às fls. 32/37), conclui-se que, à Impugnante, quando do cálculo do ICMS/ST devido ao Estado de Minas Gerais, via de regra, caberia a utilização da base de cálculo prevista no art. 59, II, “a” do Anexo XV do RICMS/02.

Em sua defesa, aduz a Impugnante que faria jus ao tratamento previsto na Cláusula Terceira do Protocolo ICMS nº 37/09 c/c art. 59-D do Anexo XV do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02, que tratam de “*centro de distribuição exclusivo*” e de equiparação a industrial fabricante. Observe-se o teor desses dispositivos legais:

Protocolo nº 37/09

Cláusula terceira A base de cálculo do imposto, para os fins de substituição tributária, será o valor correspondente ao preço a consumidor constante na legislação do Estado de destino da mercadoria para suas operações internas com produto mencionado no Anexo Único deste Protocolo.

§ 1º Em substituição ao valor de que trata o *caput*, a legislação do Estado de destino da mercadoria poderá fixar a base de cálculo do imposto como sendo o preço praticado pelo remetente, incluídos os valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e 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 ajustada (“MVA Ajustada”), calculado segundo a fórmula. (Grifou-se)

Anexo XV do RICMS

Art. 59-D. Para os efeitos do disposto no art. 59 desta Parte, equipara-se ao industrial fabricante o centro de distribuição de mesma titularidade, desde que:

Efeitos de 1º/09/2010 a 30/11/2011 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, I, ambos do Dec. nº 45.440, de 04/08/2010

Art. 59-D. Para os efeitos do disposto nos arts. 59 e 59-C desta Parte, equipara-se ao industrial fabricante o centro de distribuição de mesma titularidade, desde que:

Efeitos de 30/09/2009 a 31/08/2010 - Revogado pelo art. 5º, I, e vigência estabelecida pelo art. 4º, III, ambos do Dec. nº 45.186, de 29/09/2009:

Art. 59-D.

Efeitos de 1º/08/2009 a 29/09/2009 - Acrescido pelo art. 1º, I, e vigência estabelecida pelo art. 3º, IV, ambos do Dec. nº 45.138, de 20/07/2009:

Art. 59-D. Para os efeitos do disposto no caput do art. 59 desta Parte, equipara-se ao industrial fabricante o centro de distribuição de mesma titularidade, desde que:

(1725) I - opere exclusivamente com os produtos recebidos em transferência do estabelecimento industrial;

(1725) II - esteja situado neste Estado ou em Estado signatário de protocolo para aplicação da substituição tributária nas operações com mercadorias relacionadas no item 15 da Parte 2

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

deste Anexo, hipótese em que fica atribuída ao centro de distribuição a responsabilidade prevista no art. 12 desta Parte.

Efeitos de 30/09/2009 a 31/08/2010 - Revogado pelo art. 5º, I, e vigência estabelecida pelo art. 4º, III, ambos do Dec. nº 45.186, de 29/09/2009:

I -

II -

Efeitos de 1º/08/2009 a 29/09/2009 - Acrescido pelo art. 1º, I, e vigência estabelecida pelo art. 3º, IV, ambos do Dec. nº 45.138, de 20/07/2009:

I - opere exclusivamente com os produtos recebidos em transferência do estabelecimento industrial;

II - esteja situado em Estado signatário de protocolo para aplicação da substituição tributária nas operações com mercadorias relacionadas no item 15 da Parte 2 deste Anexo, hipótese em que fica atribuída ao centro de distribuição a responsabilidade prevista no art. 12 desta Parte. (Grifou-se)

Em face dessa alegação, a Assessoria do CC/MG propôs o Despacho Interlocutório de fls. 1.330/1.331 no intuito de esclarecer se a Impugnante recebia mercadorias exclusivamente do estabelecimento fabricante de mesma titularidade situado no RS ou se haveriam entradas provenientes de outros contribuintes.

Em cumprimento ao Despacho Interlocutório, a Impugnante apresentou os documentos de fls. 1.339/1.774. Trata-se de listagens mensais das entradas de mercadorias no estabelecimento Impugnante, separadas por CNPJ de origem das mercadorias, acompanhadas das respectivas notas fiscais, as quais demonstram que, à exceção de produtos provenientes do estabelecimento industrial fabricante de mesma titularidade, todas as demais entradas de mercadorias listados às fls. 527/528, 545/546, 559/560 são relativas a devoluções de vendas, não existindo compras realizadas de terceiros e, portanto, restando configurado a condição de “centro de distribuição exclusivo”.

No entanto, o art. 59-D da Parte 1 do Anexo XV, que equipara o “centro de distribuição exclusivo” ao industrial fabricante, foi incluído no RICMS/02 pelo Decreto nº 45.138/09, produzindo efeitos apenas a partir de 01/08/09. Tal artigo foi revogado em 30/09/09 pelo Decreto nº 45.186/09, revogação que produziu efeitos até 31/08/10, portanto até após o fim do período fiscalizado (30/06/10).

Deste modo, a possibilidade de equiparar o “centro de distribuição exclusivo” ao industrial fabricante, o que permitiria a utilização da base de cálculo pretendida pela Impugnante (preço do remetente, acrescido das despesas tributáveis e de MVA), somente esteve em vigor por um período de cerca de 2 (dois) meses, entre **01/08/09 e 30/09/09**, devendo as exigências do Fisco serem excluídas somente em relação a tal período.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O art. 59-D, quando em vigor, exigia ainda um segundo requisito para que o centro de distribuição pudesse ser considerado exclusivo: que estivesse situado em uma Unidade da Federação signatária do protocolo para aplicação da ST em relação às operações com medicamentos. No presente caso, tal requisito mostrou-se plenamente atendido, pois o Estado de São Paulo, onde está situada a Impugnante, é signatário do Protocolo ICMS nº 37/09, referente à ST de medicamentos, desde de 01/08/09, mesma data da publicação do Decreto nº 45.138/09, não havendo posterior denúncia da adesão realizada.

Assim, nos períodos autuados em que o art. 59-D não estava em vigor (05/06/08 a 31/07/09 e 01/10/09 a 30/06/10), não havia a possibilidade de tal equiparação, cabendo-se a aplicação nas operações da base de cálculo prevista no art. 59, II, “a” da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 (preço máximo de venda sugerido a consumidor), nos termos exigidos pelo Fisco na presente autuação.

Já em relação ao período de 01/08/09 a 30/09/09, em razão da vigência do art. 59-D, poderia a Impugnante utilizar da base de cálculo prevista no art. 59, I da Parte 1 do RICMS/02 (preço do remetente, acrescido das despesas tributáveis e de MVA), nos exatos termos em que procedeu.

No que tange à infringência do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, que culminou na aplicação da multa isolada por consignar base de cálculo diversa da prevista na legislação, ao contrário da tese apresentada pela Impugnante, não é cabível a aplicação do art. 112, incisos I e II do Código Tributário Nacional - CTN.

CTN

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; (Grifou-se)

Tal dispositivo trata de interpretação mais favorável ao acusado em caso de dúvida quanto à capitulação ou aspectos materiais do fato. Em face de todo o exposto anteriormente a respeito da utilização indevida da base de cálculo prevista no art. 59, I da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 por parte da Autuada nos períodos em que o art. 59-D não se encontrava em vigor, dúvida não há em relação à correção da aplicação da penalidade isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75.

A Impugnante alega inexistência de reincidência por ter sido a infração anterior cometida no trânsito e se referir a falta de destaque de ICMS/ST, ao passo que, a presente autuação versaria sobre o que ela chama de “base de cálculo errada”.

Importante ressaltar que a constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos arts. 54 e 55 da Lei nº 6.763/75, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento) nas subsequentes, conforme previsão do art. 53, §§ 6º e 7º da citada lei.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 6.763/75

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 6º Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

§ 7º A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subseqüentes. (Grifou-se)

O Processo Tributário Administrativo – PTA que fundamenta a majoração da multa isolada é o de número 04.002064152-41, lavrado em 23/05/07 (fl. 648) e quitado em 24/05/07 (fl. 649). Nele, a Impugnante foi penalizada com a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, mesma exigência realizada pelo Fisco no presente Auto de Infração.

Ao contrário do alegado, o pagamento da autuação anterior não extingue todos os efeitos dela decorrentes. A extinção total de efeitos em relação à prática de ilícitos de natureza tributária opera apenas na esfera penal, conforme previsão do art. 34 da Lei nº 9.249/95, *in verbis*:

Lei nº 9.249/95

Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

Já na esfera administrativa, o pagamento da autuação não extingue os efeitos dela decorrentes, podendo inclusive gerar novos efeitos, sendo mesmo uma das formas de reconhecimento da ocorrência da infração anterior para efeito de aplicação da reincidência, conforme previsão do § 6º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, acima transcrito.

Note-se que as condições legais que caracterizam a reincidência, restaram implementadas quando da prática da infração que motivou a lavratura do presente Auto de Infração, na medida em que demandaram nova aplicação da penalidade prevista no art. 55, VII da Lei nº 6.763/75.

Assim, os argumentos da Defesa não afastam a aplicação da reincidência no lançamento em análise.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não obstante a alegação da Impugnante de que a multa de revalidação de 100% (cem por cento) do valor do ICMS/ST teria natureza confiscatória e implicaria na possibilidade de o contribuinte ser duplamente penalizado, pois também estaria sendo penalizado com multa isolada, verifica-se que as multas foram exigidas de acordo com as previsões da legislação tributária estadual.

A multa de revalidação refere-se a descumprimento de obrigação principal exigida em razão do não recolhimento do imposto devido, no todo ou em parte, tendo, pois natureza sancionatória.

O professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

“ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória”.

“Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada”.

Resta claro que não configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo, em absoluto, caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG) na Apelação Cível nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, conforme se depreende da leitura da Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PÚBLICA ESTADO MINAS GERAIS APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Diante disso, não se vislumbra a ocorrência do *bis in idem* apontado pela Defesa em relação às penalidades exigidas pelo Fisco.

A Impugnante solicita às fls. 1.339/1.340, que o valor dos juros moratórios incidentes sobre o crédito remanescente sejam calculados com observância dos percentuais estabelecidos pela Resolução nº 2.880/97, alterada pela Resolução nº 4.404/12.

No que tange à Taxa Selic (Taxa Referencial do Sistema de Liquidação e Custódia), utilizada para cálculo dos juros moratórios devidos, existe previsão expressa nos arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75 e na Resolução nº 2.880/97 a respeito de sua utilização.

Desde a revogação do § 1º do art. 1º da Resolução nº 2.880/97, o cálculo dos juros moratórios vem se dando na exata medida da Taxa Selic vigente em cada mês envolvido, não havendo mais a exigência de um mínimo de 1% (um por cento) ao mês como se operava anteriormente à publicação da Resolução nº 4.404/12. Veja-se:

RESOLUÇÃO Nº 4.404, DE 5 DE MARÇO DE 2012
(MG de 06/03/2012 e republicada no MG de 07/03/2012)

Altera a Resolução nº 2.880, de 13 de outubro de 1997, que disciplina a cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários do Estado, e dá outras providências.

O SECRETÁRIO DE ESTADO DE FAZENDA, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do § 1º do art. 93 da Constituição Estadual e tendo em vista o disposto nos artigos 127 e 226 da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, RESOLVE:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 1º - O § 3º do art. 1º da Resolução nº 2.880, de 13 de outubro de 1997 passa a vigorar com a seguinte redação:

"§ 3º - A taxa SELIC será divulgada, mensalmente, mediante Comunicado da Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais, relativamente ao mês anterior, no Diário Oficial de Minas Gerais". (nr).

Art. 2º - Ficam revogados os seguintes dispositivos da Resolução nº 2.880, de 13 de outubro de 1997:

I - o § 1º do art. 1º;

II - o inciso III e o parágrafo único, ambos do art. 5º.

Art. 3º - Esta Resolução entra em vigor na data da sua publicação.

Secretaria de Estado de Fazenda, aos 5 de março de 2012; 224º da Inconfidência Mineira e 191º da Independência do Brasil.

LEONARDO MAURÍCIO COLOMBINI LIMA
Secretário de Estado de Fazenda

Assim, o pleito da Impugnante já se encontra atendido, sendo correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

Em relação à Multa Isolada exigida com base no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, cabe apenas uma adequação em face da alteração promovida pela Lei nº 19.978, de 28 de dezembro de 2011 na redação do citado inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 que passou a ter a seguinte redação:

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

(...)

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

(...)

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas "a" e "b" deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

Dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional que:

Art. 106 - A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Neste sentido, a Multa Isolada deve ser adequada ao percentual de 20% (vinte por cento), previsto na alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, com a alteração promovida pela Lei nº 19.978/11, c/c art. 106, II, “c” do Código Tributário Nacional.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 1.288/1.302 e, ainda, para excluir todas as exigências referente ao período em que o art. 59-D da Parte I do Anexo XV do RICMS não se encontrava em vigor, bem como para adequar a Multa Isolada nos termos do art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, c/c art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, em face das alterações introduzidas pela Lei nº 19.978/11. Vencido, em parte, o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida (Relator), que excluía integralmente as exigências relativas à Multa Isolada. Designada relatora a Conselheira Giovana Maria Lima Domingues Gatti (Revisora). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. João Luciano da Fonseca Pereira de Queiroz e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, o Conselheiro Fernando Luiz Saldanha.

Sala das Sessões, 15 de fevereiro de 2013.

André Barros de Moura
Presidente

Giovana Maria Lima Domingues Gatti
Relatora designada

Cl

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.970/13/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000170207-41
Impugnação: 40.010130531-83
Impugnante: Kley Hertz S/A Indústria e Comércio
IE: 001024383.00-17
Proc. S. Passivo: João Luciano da Fonseca Pereira de Queiroz/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - SP

Voto proferido pelo Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Versa o presente lançamento a respeito de retenção e recolhimento a menor de ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST), no período de 05/06/2008 a 30/06/2010, quando o sujeito passivo, substituto tributário localizado no Estado de São Paulo, realizou operações de saída de medicamentos e produtos farmacêuticos relacionados no item 15 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 para diversos destinatários localizados no Estado de Minas Gerais.

Quando da emissão das notas fiscais, na formação da respectiva base de cálculo da substituição tributária, o sujeito passivo não se utilizou da tabela de preços máximos sugeridos a consumidor pela Associação Brasileira do Comércio Farmacêutico - ABCFARMA, conforme previsão do Art. 59, II, "a" da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no Art. 56, inciso II e § 2º, inciso II e Multa Isolada prevista no Art. 55, VII, ambos da Lei nº 6.763/75, esta última majorada em 50% em razão de reincidência.

No entanto, a penalidade isolada exigida não deve prosperar.

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 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.

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, cita-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 que a penalidade insculpida no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, 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 no dispositivo legal acima mencionado 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.

Por tais razões, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir integralmente as exigências relativas à multa isolada.

Sala das Sessões, 15 de fevereiro de 2013.

Sauro Henrique de Almeida
Conselheiro

EJ