

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.456/17/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000441092-35  
Impugnação: 40.010140753-69  
Impugnante: AMBEV S/A  
IE: 002196371.07-20  
Proc. S. Passivo: Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA.** Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso dos autos não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR ICMS/ST – BEBIDAS – BASE DE CÁLCULO.** Constatado que a Autuada efetuou a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária ao Estado de Minas Gerais, incidente nas operações com bebidas, em decorrência da apuração da base de cálculo do imposto estar em desacordo com o estabelecido no art. 47-B do Anexo XV do RICMS/02. Exigências do ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea "c", ambos da Lei nº 6.763/75. Infração plenamente caracterizada. Crédito tributário reformulado pelo Fisco.

**Decadência não reconhecida. Decisão unânime.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de abril de 2011 a dezembro de 2015, relativo a operações com mercadorias previstas no Protocolo ICMS Nº 11/91 (bebidas), remetidas a destinatários mineiros.

Exigências de ICMS/ST e Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e § 2º, inciso I e 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Instruem o presente lançamento, dentre outros, os seguintes documentos: AIAF nº 10.000015660.21 (fls. 02), Auto de Infração (fls. 11/15), Relatório Fiscal (fls. 20/27) e os Anexos 1 a 5 (fls. 28/91). O Anexo 5 encontra-se em mídia eletrônica (CD).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 107/129, juntando documentos às fls. 130/225.

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, nos termos do demonstrativo de fls. 241/244, alterando as exigências enumeradas no Termo de Rerratificação do Lançamento, conforme fls. 231/235 e, ainda, para retificar o cálculo da multa isolada.

Regulamente cientificada sobre a retificação, a Autuada adita sua impugnação às fls. 250/269, reiterando os termos da impugnação inicial.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 275/286, refuta as alegações da Defesa.

A Assessoria do CC/MG determina a realização da diligência de fls. 307, que resulta na manifestação da Fiscalização às fls. 315/317.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 321/335, opina por não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período anterior a 13/06/11 e pela procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 241/244.

---

### **DECISÃO**

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

### **Da Preliminar**

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, por irregular apuração do *quantum debeatur*. Afirma que o Fisco utilizou, para o produto “Guaraná Antarctica Black”, equivocadamente, o PMPF fixado para o “Guaraná Antarctica/Ice/Açaí/Diet”.

A Fiscalização analisa os dados apresentados pela Impugnante nas tabelas de fls. 113/114 e, conforme já mencionado, retifica o crédito tributário, nos termos do demonstrativo de fls. 241/244, excluindo, dentre outras retificações, os valores autuados referentes ao citado produto.

Assim, a preliminar suscitada pela Impugnante encontra-se superada, motivo pelo qual não foi reiterada quando do aditamento da impugnação.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de abril de 2011 a dezembro de 2015, relativo a operações com mercadorias previstas no Protocolo ICMS Nº 11/91 (bebidas), remetidas a destinatários mineiros.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inicialmente, a Impugnante pleiteia que seja reconhecida a decadência relativamente aos fatos geradores anteriores a 13/06/11, com fundamento no disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN).

Estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, ele será de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No entanto, constitui regra geral que, ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN, como se segue:

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;

Sobre o tema, decidiu o Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

2. RECURSO ESPECIAL PROVIDO. (RESP 448.416/SP, REL. MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 25/04/2006, DJ 12/06/2006, P. 462)

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do “decisum”. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o ilustrado relator assim se posicionou:

OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.

Dessa forma, no presente caso, não há que se falar em homologação do lançamento e, sim, em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, o que foi rigorosamente observado, uma vez que a Autuada foi intimada da lavratura do Auto de Infração em 13/06/16, conforme fls. 93.

Destaca-se que este Conselho de Contribuintes tem decidido, reiteradamente, que a decadência é regida pelo disposto no art. 173, retrocitado, que determina que o prazo de 5 (cinco) anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Cita-se, a título de exemplo, os Acórdãos nºs 3.742/11/CE, 3.709/11/CE e 3.907/12/CE.

Assim, não ocorreu a decadência do direito da Fazenda Pública Estadual efetuar o lançamento relativamente aos fatos geradores do presente trabalho fiscal.

Quanto as exigências fiscais, constata a Fiscalização o descumprimento das disposições contidas no art. 47-B do Anexo XV do RICMS/02, para fins de apuração da base de cálculo do imposto devido a este estado, uma vez que a base de cálculo da operação própria foi superior a 86% (oitenta e seis por cento) da base de cálculo/ST, tomando-se como referência o preço médio ponderado a consumidor final - PMPF, divulgado em portaria da Superintendência de Tributação - SUTRI.

Assim, o ICMS/ST deveria ter sido calculado nos termos do art. 19, inciso I, alínea b, item 3 do RICMS/02, ou seja, utilizando-se a base de cálculo formada pelo preço praticado pela Contribuinte, acrescida do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecida para a mercadoria, constante da Parte 2 do mesmo Anexo XV.

A Impugnante alega, em apertada síntese, que o PMPF é o primeiro critério estabelecido na legislação para apuração do ICMS/ST e a utilização da MVA prevista no art. 47-B do Anexo XV do RICMS/02, instituído por meio de simples decreto, altera a base de cálculo do ICMS/ST, sendo ilegal e violando tanto a Lei Complementar 87/96, principalmente o seu art. 8º, quanto a Lei nº 6763/75 e a própria CF/88. Afirma que apenas na hipótese de não existirem o preço fixado por órgão competente da Administração Pública ou, em seguida, o preço sugerido pelo fabricante ou importador, é que pode ser utilizado o critério com base em MVA. Argumenta, assim, que o governador do estado de Minas Gerais agiu com excesso de poder regulamentar. Cita doutrinas e jurisprudências que entende corroborarem seu entendimento, além de anexar o Parecer apresentado pelo Professor Humberto Ávila (doc. 5, fls. 187/225).

Dessa forma, o cerne da controvérsia instaurada no presente Auto de Infração, encontra-se na correta forma de apuração da base de cálculo do ICMS/ST, relativo às operações com bebidas.

A Impugnante, ao compor a base de cálculo do ICMS/ST utilizou-se do Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização por sua vez, argumenta que a apuração da base de cálculo é regida pelo disposto no art. 47-B do Anexo XV do RICMS/02, uma vez que o valor da operação própria é superior a 86% (oitenta e seis por cento) do valor do PMPF.

Nesse contexto, cabe trazer a legislação de regência da matéria e que disciplina as regras aplicáveis a apuração da base de cálculo do ICMS/ST. Veja-se:

Lei nº 6763/75

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

(...)

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

(...)

2) em relação a operação ou prestação subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a - o valor da operação ou da prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b - o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente ou ao tomador de serviço;

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

§ 20 Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final ao consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, será o referido preço por ele estabelecido.

§ 21 Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos, poderá o regulamento estabelecer como base de cálculo esse preço.

(...)

§ 29 Em substituição ao disposto no item 2 do § 19 deste artigo, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou a sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

as regras estabelecidas na alínea "c" do mesmo item.

Conforme se observa, o item 2 do § 19 dispõe que a base de cálculo do ICMS/ST será o valor da operação, nele incluídos os demais valores cobrados do destinatário e acrescido da MVA.

Como alternativa a essa forma de apuração, o § 29 possibilita a utilização do PMPF, na forma estabelecida em regulamento.

Tal regramento está em consonância com o disposto no inciso II c/c § 6º, ambos do art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, que autoriza os estados a adotarem como base de cálculo da substituição tributária, facultativamente, a MVA ou o PMPF.

Ressalte-se que a regra prevista no § 2º do mesmo art. 8º se refere a preços fixados, determinados pelo poder público, o que não é o caso de bebidas. Tal dispositivo se aplica hodiernamente quando há as chamadas tarifas públicas ou, no passado, quando havia tabelamento de preços por órgão oficial.

Por sua vez, a alínea "b" do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, determina:

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

*Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015*

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

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

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

*Efeitos de 12/08/2011 a 31/12/2015*

3 - o preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia 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 (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º deste artigo;

Portanto, no caso da cerveja e do refrigerante, que não possuem preço sugerido pelos fabricantes, a legislação permite a utilização de duas sistemáticas para apurar a base de cálculo do ICMS/ST.

O PMPF é aplicado como regra geral uma vez que, pela ordem, é o primeiro critério, conforme art. 19, inciso I, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. No entanto, quanto aos produtos cerveja, chopp, refrigerante, água e outras bebidas, há uma norma específica que estabelece uma exceção à sua utilização, consoante art. 47-B do Anexo XV do RICMS/02.

Assim, não obstante os argumentos apresentados pela Impugnante, verifica-se que no art. 47-B do Capítulo I do Anexo XV do RICMS/02 consta expressamente que, nas operações internas com as mercadorias em questão, se o valor da operação própria do remetente for superior a 86% (oitenta e seis por cento) do PMPF divulgado pela SEF/MG para as mercadorias, então a base de cálculo do ICMS/ST a ser adotada deve ser a estabelecida no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 do referido Anexo XV (aplicação de margem de valor agregado – MVA) e não o PMPF:

Efeitos de 1º/03/11 a 31/12/15

Art. 47-B. Na hipótese de operação interna com mercadoria de que trata o item 1 da Parte 2 deste Anexo em que o valor da operação própria praticado pelo remetente seja superior a 86% (oitenta e seis por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) estabelecido para a mercadoria, o imposto devido por substituição tributária será calculado utilizando-se da base de cálculo estabelecida no art. 19, I, “b”, 3, desta Parte.

O dispositivo legal supratranscrito veio para coibir distorções na apuração do ICMS/ST, quando o valor da operação própria se aproxima em demasia do valor do PMPF, e está em consonância com o disposto no art. 8º, inciso II c/c § 6º da Lei Complementar Nº 87/96, que autoriza os estados a adotarem como base de cálculo da substituição tributária, facultativamente, a MVA ou o PMPF.

O mencionado art. 47-B do Anexo XV do RICMS/02 condiciona a utilização do PMPF, em operações internas, somente aos casos em que o valor da operação própria praticado pelo remetente seja inferior a 86% (oitenta e seis por cento) do valor do PMPF.

No caso em tela, uma vez que a operação própria é superior a 86% (oitenta e seis por cento) do PMPF, a empresa autuada deveria ter apurado a base de cálculo do ICMS/ST com a observância do item 3, alínea “b” do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, ou seja, por meio da aplicação da MVA.

A Fiscalização corretamente apurou a exigência fiscal conforme planilhas constantes do Anexo 5 (fls. 91) onde consta, detalhadamente, a apuração da diferença do valor do ICMS/ST a ser recolhido, usando como base de cálculo a MVA, apresentando inclusive as fórmulas utilizadas na apuração, bem como a relação de todas as notas fiscais objeto da cobrança, itens e portarias SUTRI utilizadas como base legal, por produto.

Constata-se da análise das planilhas que constam da pasta “Cálculo ICMS\_ST pela MVA”, parte do mesmo anexo, que quando na coluna “AA” – “BCOP MAIOR 86% PMPF” consta a expressão “SIM”, indica que a base de cálculo do ICMS

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

– Operação Própria (coluna “O”) é superior a 86% do valor contido na coluna “Z” – “BCST\_FISCO\_PMPF”. Portanto, todos os valores da referida coluna extrapolam os limites definidos na legislação tributária, acima transcritos. Para estes casos a Fiscalização calcula o ICMS/ST pela MVA, tomando o valor da base de cálculo do ICMS das operações próprias acrescido das demais parcelas cobradas do adquirente e acrescido pela MVA inserida na coluna “X”.

Registra-se que, conforme afirma a Fiscalização, os dados expressos nas planilhas que constam do Anexo 5 refletem os itens de mercadorias originalmente contidos nas NF-e emitidas pela Contribuinte e não foram alterados. A Fiscalização detalha, ainda, todos os campos e fórmulas que foram inseridas nas planilhas a fim de se apurar o crédito tributário ora autuado no Anexo 1 – “Passo a Passo – Planilhas” (fls. 29/31).

Importante salientar que a Impugnante conhecia as regras do referido art. 47-B e, mesmo assim, por opção exclusivamente sua, utilizou o PMPF para apurar o ICMS-ST devido nas suas operações, portanto improcede qualquer alegação de ofensa à segurança jurídica. É o que depreende-se da análise do “Comunicado da AMBEV S/A, Administração Central, Diretoria Jurídica” endereçado aos clientes e distribuidores dos produtos de seu portfólio, conforme Anexo 4, fls. 89. Confira-se trechos do comunicado da empresa, *in verbis*:

(...)

Contudo, os art. 47-A e 47-B do Anexo XV preveem que, na hipótese em que o valor da operação própria praticado pelo remetente seja superior a 80% (oitenta por cento) – na operação interestadual – ou 86% (oitenta e seis por cento) – na operação interna – do preço médio ponderado a consumidor final estabelecido em portaria, o imposto devido a título de substituição tributária deverá ser calculado pela aplicação de margem de valor agregado (MVA).

(...)

informamos que utilizamos tão somente o preço médio de venda fixado pela Secretaria da Fazenda para apurar o ICMS-ST devido nas nossas operações, independentemente do valor praticado.

Por fim, destacamos que qualquer responsabilidade decorrente dessa discussão recairá tão somente sobre a Ambev, que, com base na legislação em vigor, é a substituta tributária nas operações com chope, cerveja e refrigerante.

Estamos à disposição para quaisquer esclarecimentos necessários. (Grifou-se)

Conforme já mencionado, quanto a afirmação de que o Fisco utilizou para o produto “Guaraná Antarctica Black”, equivocadamente, o PMPF fixado para o “Guaraná Antarctica/Ice/Açaí/Diet”, o que acarretaria a nulidade do Auto de Infração, a

Fiscalização analisa os dados apresentados pela Impugnante nas tabelas de fls. 113/114 e, conforme já mencionado, retifica o crédito tributário, nos termos do demonstrativo de fls. 241/244, excluindo, dentre outras retificações, os valores autuados referentes ao citado produto, uma vez que, sendo um produto novo no mercado, a tabela da SUTRI ainda não possuía um PMPF específico para o mesmo.

Embora a Fiscalização tenha acatado os argumentos da Impugnante, observa-se que não merece prosperar as alegações da defesa de que, como não havia previsão de valor específico para o “Guaraná Antarctica Black”, o valor de pauta correto seria o de “outras marcas de refrigerante”. Não obstante a inexistência de um PMPF específico para o novo produto, o “Guaraná Antarctica Black”, de fabricação da Companhia de Bebidas das Américas – AMBEV, não se pode acordar ser correto eleger o item “outras marcas de refrigerante” para o caso. Isto porque o referido item diz respeito a “outras marcas de refrigerantes”. Eis que o item “Guaraná Antarctica/Ice/Açaí/Diet”, considerado, inicialmente, no presente trabalho pela Fiscalização, é específico aos produtos Guaraná Antarctica de fabricação da AMBEV. Ora, o “Guaraná Antarctica Black” é apenas um novo tipo de Guaraná Antarctica, repita-se, de fabricação da AMBEV. Não se trata de nova marca de refrigerante.

É notório que a variação de preços dos produtos se dá em função da marca comercial e não do sabor ou subtipo do produto, dentro de uma mesma marca comercial. A todo momento surgem novos sabores dos produtos no mercado, ficando impraticável se alterar a portaria imediatamente a cada novidade para se acrescentar um novo “sabor” ao item do produto fabricado pela AMBEV. O próprio site da AMBEV assim define o “Guaraná Antarctica Black”:

#### GUARANÁ ANTARCTICA BLACK

Uma combinação do autêntico guaraná com o sabor do açaí e de frutas naturais da Amazônia. Uma bebida única e original, de coloração e espuma avermelhadas, diferente de tudo o que existe hoje no mercado.

*<http://www.ambev.com.br/marcas/refrigerantes/guarana-antarctica-black/>*

Portanto, o próprio fabricante afirma que trata-se apenas de um novo sabor do Guaraná Antarctica, qual seja, açaí e frutas naturais da Amazônia.

Assim, observa-se que, ainda que não merecesse reparo as exigências fiscais em relação ao citado produto, a retificação ocorreu de forma benéfica ao contribuinte e não traz prejuízos à análise do lançamento.

Registra-se, ainda, que quando da rerratificação do lançamento, a Fiscalização retifica a MVA utilizada para as operações de venda com CFOP 5401 – Venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito a regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto. A Fiscalização afirma que havia adotado equivocadamente o percentual de MVA utilizado para o cálculo do ICMS/ST devido por atacadistas e distribuidores. Entretanto, a Autuada é uma fabricante de bebidas (cerveja, chope e refrigerantes), cadastrada no Cadastro de Contribuintes de Minas Gerais com o CNAE-F 1122-4/01 – Fabricação de bebidas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, a MVA correta para as operações com CFOP 5401 é de 140% (cento e quarenta por cento), conforme previsto no capítulo 3 da parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

A Impugnante, por sua vez, não contesta a retificação efetuada pela Fiscalização.

Em relação à determinação da realização da diligência de fls. 307 por parte desta Assessoria, esta se deu para que a Fiscalização se manifestasse quanto ao documento protocolado pela Impugnante no âmbito deste Conselho, conforme Protocolo nº 16896 de 23/01/17 (fls. 308/313).

Trata-se de solicitação da Impugnante para juntar ao presente processo a Manifestação Fiscal referente ao PTA 01.000479831-90, alegando que em caso análogo a Fiscalização acolheu as suas razões.

A Fiscalização, por sua vez, na pessoa do Delegado Fiscal de Uberlândia, argumenta que a Impugnante somente protocolou o citado expediente para tentar tumultuar o andamento dos processos em andamento, já que estes não guardam analogia com o documento apresentado pela Impugnante, conforme explica, *in verbis*:

Entendemos que, os documentos apresentados pelos procuradores da empresa AMBEV S.A. (fls. 308/313), só visam tumultuar o andamento do processo, já que a Manifestação Fiscal juntada, não guarda nenhuma analogia, ao PTA nº. 01.000441092-35, tendo em vista que, neste foi cobrado, retenção ao menor do ICMS/ST, devido o contribuinte ter realizado operações vendas de bebidas, para destinatários mineiros, utilizando base de cálculo do ICMS Operações Próprias superior a 86% (Oitenta e seis pontos percentuais) da base de cálculo do ICMS/ST, apurada pela utilização do PMPF, sendo que nesta situação, o imposto por substituição tributária deve ser calculado utilizando-se da regra constante do art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002, conforme disposto no art. 47-B da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002 (Gatilho) e no PTA nº. 01.000479831-90, foi cobrado retenção a menor de ICMS/ST em decorrência da utilização de valor incorreto do PMPF – Preço Médio Ponderado Fiscal, ou seja, naquele o fisco está desconsiderando o PMPF e utilizando a Margem de Valor Agregado – MVA para cálculo do ICMS/ST, conforme previsto no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002 e neste, o fisco simplesmente cobrou a diferença de ICMS/ST, nos casos, onde ficou entendido que, o contribuinte estava aplicando PMPF divergente do que determina as Portarias publicadas pela Superintendência de Tributação.

Da análise dos documentos citados, verifica-se, ainda, que o PTA 01.000479831-90, conforme Manifestação Fiscal trazida pela Impugnante, foi extinto por questões específicas do citado processo. Observa-se que no PTA em questão a Fiscalização reconhece, a título de exemplos, que se equivocou quanto ao PMPF utilizado para o produto “Hello By H2OH Limão Pet 500 ml SH C12”, bem como utilizou, também equivocadamente, a “quantidade por caixa” de 12 (doze) unidades ao invés de 6 (seis) unidades que é o valor correto para o produto “Pepsi Twist Pet 2L Shrink”.

Portanto, as razões da Fiscalização para acolher os argumentos da defesa no citado PTA não se aproveitam para o presente trabalho fiscal, ademais, as decisões proferidas pela Fiscalização em um determinado Auto de Infração não têm efeito vinculante para os demais trabalhos. A análise da Fiscalização deve se dar caso a caso, pois cada processo possui particularidades específicas.

Cumprе mencionar que esta matéria esteve em análise do CC/MG em diversos PTAs com aprovação das exigências fiscais, como se pode verificar, a título de exemplo, nos Acórdãos 19.931/13/2ª, 19.779/12/2ª, 19.829/12/2ª, 19.838/12/2ª, 20.756/12/3ª e 20.835/12/1ª.

Relativamente às multas aplicadas, conforme já mencionado, quando da rerratificação do crédito tributário a Fiscalização corretamente retifica o cálculo da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6763/75. Não obstante a indicação do dispositivo legal esteja adequada ao presente trabalho, o cálculo efetuado pela Fiscalização encontrava-se equivocado uma vez que a base de cálculo utilizada para a apuração da multa havia sido o valor da diferença do imposto não recolhido, quando o correto seria, conforme efetuado na retificação, o valor da diferença da base de cálculo consignada nos documentos fiscais a menor do que a prevista na legislação. Portanto, a penalidade aplicada amolda-se perfeitamente à irregularidade praticada pela Autuada. Verifica-se:

Lei nº 6763/75

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;

Cabe registrar que, para o período de 2011, a multa isolada vigente no período autuado possuía a seguinte redação:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 1º/11/03 a 31/12/11

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.

Veja-se que a redação vigente a época dos fatos geradores autuados era a seguinte: 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;

A prescrição legal do art. 55, inciso VII, vigente à época dos fatos geradores autuados, não distinguia o tipo de operação a que se devia aplicar a multa por consignar em nota fiscal base de cálculo diversa, empregando-se a expressão “base de cálculo diversa” em sentido lato.

No caso dos autos, a Autuada consignou nas notas fiscais por ela emitidas bases de cálculo do ICMS inferior à prevista na legislação vigente, estando, pois, sujeita à penalidade em questão.

Ocorre, porém, que o referido dispositivo legal teve sua redação alterada pela Lei nº 19.978/11, com vigência a partir de 01/01/12, e, desde essa data, a penalidade aplicável pela consignação em documento fiscal de base de cálculo em valor inferior ao previsto na legislação passou a ser de 20% (vinte por cento) da diferença apurada, sendo, portanto, penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da infração analisada.

Dessa forma, como restou demonstrado que a Autuada não cumpriu a obrigação acessória a que estava obrigada, ou seja, consignou nas notas fiscais que emitiu base de cálculo do ICMS menor que a prevista na legislação, correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, com a adequação ao disposto na alínea “c” introduzida no mencionado dispositivo, nos termos da alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, *in verbis*:

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

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

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

Conveniente ressaltar que o TJMG analisando situação idêntica entendeu pela retroação benigna da alínea “c” do art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, nos termos da alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN. Confira-se:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - TRIBUTÁRIO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE - BEBIDAS - RECOLHIMENTO A MENOR - BASE DE CÁLCULO - ART. 19, I, 'B', 3, DO RICMS - PRECEDENTE DO STF RELATIVAMENTE À DEFINITIVIDADE - INAPLICABILIDADE EXCEPCIONAL - MULTA - MINORAÇÃO - APLICABILIDADE DO DISPOSTO NO ART. 106, II, C, DO CTN - PRECEDENTES.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.10.039746-2/001 - COMARCA DE BELO HORIZONTE - APELANTE(S): AMBEV - COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS

#### ACÓRDÃO

(...)

DES. BARROS LEVENHAGEN

RELATOR.

VOTO

TRATA-SE DE RECURSO DE APELAÇÃO INTERPOSTO PELA AMBEV - COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS CONTRA SENTENÇA PROFERIDA PELO MM. JUIZ DE DIREITO FERNANDO DE VASCONCELOS LINS, ÀS FLS. 116/123, QUE, NOS AUTOS DA AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO PROPOSTA EM FACE DO ESTADO DE MINAS GERAIS, JULGOU IMPROCEDENTE O PEDIDO INICIAL.

PUGNA PELA REFORMA DA SENTENÇA ALEGANDO, EM APERTADA SÍNTESE, (...). NA EVENTUALIDADE, PUGNA PELA APLICAÇÃO, DE FORMA RETROATIVA, DAS DISPOSIÇÕES NORMATIVAS TRAZIDAS PELA LEI Nº 19.978/2011 (...), PARA QUE A MULTA ISOLADA INCIDA À ALÍQUOTA DE 20% (VINTE POR CENTO), (...) (FLS. 129/152).

(...)

ASSISTE RAZÃO, NO ENTANTO, À APELANTE, NO QUE CONCERNE À MULTA ISOLADA, QUE TEVE O SEU VALOR REDUZIDO PELA LEI Nº 19.978/2011, QUE IMPRIMIU NOVA REDAÇÃO AO ART. 55, VII, "C", DA LEI ESTADUAL 6.763/75, ATRAINDO A APLICABILIDADE DO DISPOSTO NO ART. 106, DO CTN, 'IN VERBIS':

ART. 106. A LEI APLICA-SE A ATO OU FATO PRETÉRITO:

(...)

II - TRATANDO-SE DE ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO:

(...)

C) QUANDO LHE COMINE PENALIDADE MENOS SEVERA QUE A PREVISTA NA LEI VIGENTE AO TEMPO DE SUA PRÁTICA.

COM ESTAS CONSIDERAÇÕES, DOU PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO APENAS PARA REDUZIR A MULTA APLICADA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PARA 20% (VINTE POR CENTO) NOS TERMOS DA FUNDAMENTAÇÃO SUPRA. (GRIFOS ACRESCIDOS).

Cumprida ainda destacar que não há que se falar que as multas aplicadas possuem caráter confiscatório e desproporcional em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos da Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da mencionada lei (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Art. 182. 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 consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

Corretas, portanto, as exigências fiscais de ICMS/ST e Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e § 2º, inciso I e 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75, c/c art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

Diante de todo o exposto, observa-se que as infrações cometidas pela Impugnante restaram devidamente comprovadas, o lançamento foi realizado com a plena observância da legislação tributária e, não tendo apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo se torna o lançamento em exame.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 241/244, de acordo com o parecer da Assessoria do CC/MG. Vencidos, em parte, os Conselheiros Alea Bretas Ferreira (Relatora) e Vander Francisco Costa, que excluía, ainda, a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, relativamente ao período anterior a 1º/01/12. Designado relator o Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Cíntia Tavares Ferreira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, a Conselheira Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 30 de março de 2017.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior**  
**Presidente / Relator designado**

GR

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão:	22.456/17/1 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000441092-35	
Impugnação:	40.010140753-69	
Impugnante:	AMBEV S/A	
	IE: 002196371.07-20	
Proc. S. Passivo:	Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberlândia	

Voto proferido pela Conselheira Alea Bretas Ferreira, 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 e reside apenas na exclusão da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, relativamente ao período anterior a 1º/01/12.

O lançamento ora analisado em sede recursal diz respeito a imputação fiscal de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST), relativo a operações com mercadorias previstas no Protocolo ICMS Nº 11/91 (bebidas), remetidas a destinatários mineiros, em decorrência da apuração da base de cálculo do imposto estar em desacordo com o estabelecido no art. 47-B do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências do ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea "c", ambos da Lei nº 6.763/75, c/c art. 106, inciso II, alínea "c" do Código Tributário Nacional.

Cumpram ressaltar que, apesar de somente ter entrado em vigor a partir de 1º de janeiro de 2012, a Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea "c" foi aplicada a todo o período autuado.

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.

Necessária se faz a análise pormenorizada do tipo descrito no citado inciso VII, alínea "c" 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.

Para tanto, é preciso partir do dispositivo legal vigente à época dos fatos geradores, pelo fato de a alteração da legislação não alcançar os lançamentos já efetuados a menos que haja redução da penalidade aplicada ou a imputação fiscal deixe de ser qualificada como passível de sanção.

Nessa linha, verifica-se os exatos termos do citado dispositivo legal no período de 1º de novembro de 2003 a 31 de dezembro de 2011 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, inciso I, ambos da Lei nº 14.699/03:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

Essa redação do inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 se encontrou vigente no período de 1º de novembro de 2003 até 31 de dezembro de 2011 e os fatos geradores constantes do presente lançamento são de no período de abril de 2011 a dezembro de 2015.

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, ao compor a base de cálculo do ICMS/ST, dever-se-ia utilizar o Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF).

A Fiscalização, por sua vez, argumenta que a apuração da base de cálculo é regida pelo disposto no art. 47-B do Anexo XV do RICMS/02, uma vez que o valor da operação própria foi superior a 86% (oitenta e seis por cento) do valor do PMPF.

O cerne da controvérsia instaurada no presente Auto de Infração, encontra-se na correta forma de apuração da base de cálculo do ICMS/ST, relativo às operações com bebidas. 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.

Esse 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 e dos termos do Regime Especial de Tributação.

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.

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

É de se destacar aqui que a penalidade inculpada no inciso VII do art. 55, da forma como se encontrava redigida à época em que foi aplicada no caso dos autos, procura punir contribuinte que, conhecendo a base de cálculo da operação no momento de sua realização, deixasse 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 visava coibir procedimentos tomados com o conhecimento da questão. Efetivamente, a norma não visava punir o erro na interpretação das leis tributárias.

Contudo, o Fisco aplicou ao caso em tela a penalidade da alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

A decisão majoritária entende como correta a aplicação de tal penalidade criada pela Lei nº 19.978/11, de 21 de dezembro de 2011.

Veja-se a redação dada pela Lei nº 19.978/11 a alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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:

a) importância diversa do efetivo valor da operação ou da prestação - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

b) valor da base de cálculo da substituição tributária menor do que a prevista na legislação, em decorrência de aposição, no documento fiscal, de importância diversa do efetivo valor da prestação ou da operação própria - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

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

(...)

O dispositivo aplicado pela Câmara, com a redação acima transcrita pela qual foram acrescentadas as alíneas "a" a "c" ao inciso VII, encontra-se vigente em nossa legislação a partir de 1º de janeiro de 2012, conforme foi estabelecido pelo art. 17 da Lei nº 19.978/11.

Os fatos objeto do lançamento ora analisado são relativos ao período de abril de 2011 a dezembro de 2015.

Nos termos do art. 106 do Código Tributário Nacional, tem-se as regras para aplicação retroativa das normas tributárias, a saber:

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

Determina o art. 106 do Código Tributário Nacional as hipóteses em que, necessariamente, deve a legislação tributária retroagir seus efeitos para atingir fato pretérito. Contudo, nenhuma destas hipóteses adequa-se ao caso dos autos.

Não se vislumbra nas alíneas inseridas no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 que as alterações introduzidas tenham caráter expressamente interpretativo e, com certeza, não se trata aqui de hipótese de exclusão da aplicação de penalidade. Portanto, descartada a aplicação do inciso I do art. 106 do Código Tributário Nacional.

Sobre esse ponto, cumpre ressaltar que, na verdade, a atual redação trouxe duas penalidades novas.

Também não seria hipótese de aplicação do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, pois, apesar de não ter havido julgamento definitivo do caso, a alteração trazida pela Lei nº 19.978/11 não deixou de definir a situação como infração, muito menos lhe cominou penalidade menos severa, ao contrário, criou uma penalidade para uma conduta que até então não era passível de sanção pelo inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Ademais, o art. 106 do Código Tributário Nacional consagra a chamada “retroatividade benigna”. Dessa forma, não há como admitir que uma nova lei que veio para punir uma conduta até então não atingida pelo dispositivo, ainda que traga uma penalidade menor que a prevista anteriormente, possa ser aplicada a casos já ocorridos.

Assim, 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, alínea “c” do art. 55 da Lei nº 6.763/75 até o início de vigência deste dispositivo que se deu em 1º de janeiro de 2012, nos termos do art. 17 da Lei nº 19.978/11.

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o presente Recurso para excluir a multa isolada no período anterior a janeiro de 2012.

**Sala das Sessões, 30 de março de 2017.**

**Alea Bretas Ferreira  
Conselheira**