

Acórdão: 5.598/22/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001988997-08
Recurso de Revisão: 40.060154237-81
Recorrente: 2ª Câmara de Julgamento
Recorrido: Danone Ltda
Proc. S. Passivo: NATÁLIA LIRA LIMA
Origem: DF/Poços de Caldas

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – BASE DE CÁLCULO. Constatada a retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, em operações com bebidas lácteas listadas no item 20 do Capítulo 3 do Anexo XV do RICMS/02. **Infração caracterizada. Corretas as exigências do ICMS/ST, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, § 2º, inciso I e da Multa Isolada prevista 55, inciso XXXVII c/c § 2º, todos da Lei nº 6.763/75. Decisão reformulada.**

Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e provido pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre a constatação de falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, no período de julho a dezembro de 2016, incidente sobre as operações subseqüentes com bebidas lácteas, nos termos estabelecidos no art. 12 c/c item 20 do Capítulo 3 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS/ST apurado, acrescido das Multas de revalidação e isolada capituladas nos arts. 56, § 2º, inciso I e 55, inciso XXXVII c/c § 2º, todos da Lei nº 6.763/75.

A 2ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 23.074/22/2ª, julgou parcialmente procedente o lançamento, para que seja excluída a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, em relação às notas fiscais que contenham a informação da base de cálculo do ICMS/ST, ainda que inferior à estabelecida na legislação, por ser inaplicável à espécie, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencidos, em parte, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira (Relator) e Paulo Levy Nassif, que o julgavam procedente. Designada relatora a Conselheira Gislana da Silva Carlos (Revisora). Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Natália Lira Lima e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Patrícia Pinheiro Martins.

Mediante declaração na decisão, foi interposto de ofício, pela 2ª Câmara de Julgamento, o presente Recurso de Revisão.

DECISÃO

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

Cumprido de início ressaltar que esta decisão trata somente do reexame da matéria, cuja decisão foi contrária à Fazenda Pública Estadual, nos termos do parágrafo único do art. 180 da Lei nº 6.763/75.

Ressalta-se que os fundamentos expostos no voto vencido do Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira, foram utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente acórdão, salvo pequenas alterações e adequações necessárias.

A decisão *a quo*, pelo voto de qualidade, julgou “...parcialmente procedente o lançamento, para que seja excluída a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, em relação às notas fiscais que contenham a informação da base de cálculo do ICMS/ST, ainda que inferior à estabelecida na legislação, por ser inaplicável à espécie, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG...”

Como denota-se, a divergência se dá em relação à exclusão da multa isolada.

Segundo o texto condutor do acórdão:

“2.1. ARGUIÇÃO DE INAPLICABILIDADE DA MULTA ISOLADA EXIGIDA:

A IMPUGNANTE AFIRMA QUE “A MULTA ISOLADA PREVISTA NO ARTIGO 55, XXXVII, § 2º, I, DA LEI Nº 6.763/75 FOI APLICADA PELA SUPOSTA FALTA DE DESTAQUE DO ICMS-ST. TODAVIA, ESTA MULTA NÃO DEVE PREVALECER, VISTO QUE O REFERIDO ARTIGO DISPÕE SOBRE A FALTA DE INDICAÇÃO NA NOTA FISCAL DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS-ST OU INDICAÇÃO IGUAL A ZERO, MAS NÃO SOBRE A INDICAÇÃO A MENOR DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO POR SUBSTITUIÇÃO”.

SALIENTA QUE “EM TODAS AS NOTAS FISCAIS POR AMOSTRAGEM ANEXADAS A PRESENTE AUTUAÇÃO HÁ INDICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS-ST, A QUAL PODE SER MENOR DO PONTO DE VISTA DA FISCALIZAÇÃO, MAS NÃO INEXISTENTE. LOGO, A SUPOSTA CONDUTA DA IMPUGNANTE NÃO SE COADUNA COM A MULTA APLICADA”.

O FISCO, POR SUA VEZ, ARGUMENTA QUE “É PRECISO ESCLARECER QUE AS BASES DA CÁLCULO DE ICMS/ST CONSTANTES NAS REFERIDAS NOTAS FISCAIS REFEREM-SE A OUTROS PRODUTOS E NÃO AOS PRODUTOS AQUI COBRADOS. SOMANDO-SE OS VALORES DE TODAS AS BASES DE CÁLCULOS,

OBSERVAR-SE-Á QUE AS MERCADORIAS EM QUESTÃO NÃO TIVERAM SEUS VALORES ADICIONADOS”.

ANALISANDO-SE OS ARGUMENTOS DAS PARTES, VERIFICA-SE ASSISTIR RAZÃO À IMPUGNANTE.

COM EFEITO, A MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXXVII DA LEI Nº 6.763/75 SE RESTRINGE AOS CASOS DE FALTA DE CONSIGNAÇÃO, EM DOCUMENTO FISCAL QUE ACOBERTAR A OPERAÇÃO OU A PRESTAÇÃO, DA BASE DE CÁLCULO PREVISTA NA LEGISLAÇÃO, RELATIVAMENTE À PRESTAÇÃO OU OPERAÇÃO PRÓPRIA OU À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

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 SEGUINTE:

[...]

XXXVII – POR DEIXAR DE CONSIGNAR, EM DOCUMENTO FISCAL QUE ACOBERTAR A OPERAÇÃO OU A PRESTAÇÃO, AINDA QUE EM VIRTUDE DE INCORRETA APLICAÇÃO DE DÍFERIMENTO, SUSPENSÃO, ISENÇÃO OU NÃO INCIDÊNCIA, A BASE DE CÁLCULO PREVISTA NA LEGISLAÇÃO, RELATIVAMENTE À PRESTAÇÃO OU OPERAÇÃO PRÓPRIA OU À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - 20% (VINTE POR CENTO) DO VALOR DA BASE DE CÁLCULO; (GRIFOU-SE)

NO CASO DOS AUTOS, HOVE CONSIGNAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NOS DOCUMENTOS FISCAIS, PORÉM EM VALOR INFERIOR AO ESTABELECIDO NA LEGISLAÇÃO, INFRAÇÃO TIPIFICADA EM DISPOSITIVO DISTINTO, MAIS ESPECIFICAMENTE NO INCISO VII, ALÍNEA “C” DO ART. 55 DA MESMA LEI.

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 SEGUINTE:

[...]

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” DESTA INCISO - 20% (VINTE POR CENTO) DO VALOR DA DIFERENÇA APURADA; (GRIFOU-SE).

DESSA FORMA, EM RELAÇÃO ÀS NOTAS FISCAIS QUE CONTIVEREM A INFORMAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO, AINDA QUE INFERIOR À ESTABELECIDO NA LEGISLAÇÃO, DEVE SER CANCELADA A MULTA ISOLADA EXIGIDA, CAPITULADA NO INCISO XXXVII ACIMA, POR SER INAPLICÁVEL À ESPÉCIE.”

Todavia, como bem explica a Fiscalização em sua manifestação Fiscal:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto à alegação da Impugnante de que existe, nas Notas Fiscais amostradas, a Base de Cálculo de ICMS/ST, é preciso esclarecer que as Bases de Cálculo de ICMS/ST constantes nas referidas Notas Fiscais referem-se a outros produtos e não aos produtos aqui cobrados. Somando-se os valores de todas as Bases de Cálculos, observar-se-á que as mercadorias em questão não tiveram seus valores adicionados.

A Fiscalização então transcreve parte do DANFE nº 1.471.667 (arquivo xls.) apontando a linha negritada para o produto Beb. Lac. Polpa Paulista Fest. Fru 540g.

NÚMERO	PRODUTO	CFOP	BASE CÁLCULO ICMS ST	VALOR ICMS ST
1471667	DANONINHO MULTI QJ PETIT SUISSE 360GX18	5403	175,62	6,92
1471667	CORPUS FAM MOR LEITE FERMEN 900GX15	5403	59,46	2,47
1471667	DANONE GREGO ORIGINAL 400X12	5403	50,48	2,1
1471667	DANIO TRADICIONAL 125G 5403	5403	70,68	2,94
1471667	ACTIVIA POLPA 400G CEREJA	5403	28,76	1,19
1471667	DANONINHO MOR 540GX12	5403	327,35	12,89
1471667	DANETTE CHOCOLATE SOB LACTEA 360GX12	5402		
1471667	ACTIVIA CAFE DA MANHÃ 170G - MAM/MAC/SU	5403	86,76	3,6
1471667	DANONINHO BANANA FARINHA LACTEA 220G	5403	32,38	1,27
1471667	DANONE GREGO 100G TRADICIONAL	5403	100,1	4,16
1471667	BEB LAC POL PAULISTA FEST FRU 540G	5102		
1471667	DANONINHO MOR IOG POLPA FTA 180GX42	5403	73,47	3,05

Salienta a Fiscalização que “Basta correr os olhos para os CFOPs colocados nas Notas Fiscais e se verá que seus respectivos códigos não correspondem ao CFOP de operações alcançadas pela Substituição Tributária (5102), ao contrário daquelas que o Contribuinte destacou o ICMS/ST (5403).”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Veja-se, também que, conforme espelho do DANFE nº 1.471.667, com os produtos acima apontados, págs. 35, é possível verificar que, pelo Código de Situação Tributária (CST), os produtos autuados são lançados pela Autuada com o CST 520, ou seja, não sujeitos à ST, ao passo que os demais produtos (salvo o da linha 07, também com CST 520) são lançados com o CST 570, isto é, sujeitos à ST.

Logo, certamente, houve destaque de ICMS/ST na referida nota fiscal. Todavia, seguramente, também não houve destaque de ICMS/ST em relação aos produtos objeto da autuação.

Assim, verifica-se que não seria possível considerar que os valores lançados no campo base de cálculo do ICMS/ST das notas fiscais, objeto da autuação, seriam referentes às mercadorias para as quais se exige o ICMS/ST não recolhido pela Autuada.

Repetindo, por ênfase, assim prescrevem os incisos VII, alínea “c”, e XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75:

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;

(...)

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

(Destacou-se).

Veja-se que na aplicação das penalidades previstas pelos referidos dispositivos, há mais que um núcleo de hipótese a ser considerado.

A decisão recorrida apenas considerou que a falta de consignação ou a consignação a menor de valores, no campo de base cálculo do ICMS/ST, seria determinante para a aplicação de uma ou outra penalidade e, no caso, como haviam valores lançados no campo base de cálculo do ICMS/ST das notas fiscais, entendeu que a penalidade correta a ser aplicada seria a prevista no inciso VII, alínea “c” do transcrito art. 55.

Todavia, outro núcleo a ser considerado refere-se e vincula-se ao primeiro núcleo e diz respeito **à operação ou à prestação** sujeita à incidência do tributo.

Logo, os valores porventura não lançados ou lançados a menor, em relação à base de cálculo definida pelo legislador devem, necessariamente, se referir à operação ou à prestação sujeitas à verificação fiscal, para efeito de definição de qual penalidade a ser aplicada, considerando, principalmente, que esta deverá estar enquadrada perfeitamente no tipo infracional praticado pelo sujeito passivo.

Dessa feita, não é, simplesmente, qualquer valor atribuído, *in casu*, no campo base de cálculo do ICMS/ST que irá definir a conduta do sujeito passivo, mesmo porque, em relação a esse aspecto, há vários fatores que a podem determinar.

Não por acaso o Prof. Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método. 6ª ed. – São Paulo: Noeses, 2015. p. 645.) assim se pronuncia em relação à base de cálculo: “*Em outras palavras, a base de cálculo há de ter uma correlação lógica e direta com a hipótese de incidência do tributo*”.

Assim, em relação às penalidades em tela, a relativa ao inciso VII, alínea “c” se aplica quando o contribuinte **faz a consignação** em documento fiscal que acobertar **a operação ou a prestação valor da base de cálculo menor** do que a prevista na legislação, **relativamente à prestação ou operação**, própria ou sujeita à substituição tributária.

Ressalte-se que, em muitos dos casos em que ocorre essa situação em relação a mercadorias sujeitas à ST, eles decorrem de inobservância pelo contribuinte de fatores determinantes da base de cálculo do tributo, como MVA diversa, sendo essa uma circunstância objetiva em relação à qual o Fisco deverá demonstrar o erro incorrido pelo contribuinte, sob pena de ter o lançamento invalidado.

Já a penalidade prevista no inciso XXXVII se aplica quando o contribuinte **deixa de consignar**, em documento fiscal que acobertar **a operação ou a prestação**, (...), **a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária**.

Vê-se a necessidade de correlação lógica e direta em relação às operações ou prestações sujeitas à incidência tributária e o tipo definido na norma tributária para definição da penalidade a ser aplicada ao sujeito passivo, ou seja, **deixar de consignar ou consignar a menor a base de cálculo em relação à operação ou prestação sujeita ao imposto**, não em relação a outras quaisquer.

A se ter como certo que, em relação às exigências do presente PTA, a Fiscalização deveria ter considerado os valores de ICMS/ST apostos pela Autuada em suas notas fiscais como sendo relativos às mercadorias objeto do lançamento, isto implicaria em dizer que o ICMS/ST das mercadorias em relação às quais a Autuada lançou e recolheu o imposto, observando perfeitamente a legislação tributária, especialmente quanto à definição da base de cálculo, também foi lançado e recolhido a menor e, nesse caso, a Fiscalização deveria exigir o ICMS/ST considerando o lançamento a menor em relação a todas as mercadorias sujeitas à ST relacionadas nas notas fiscais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para registrar, destaca-se que a 2ª Câmara de Julgamento, pelo voto de qualidade, nas decisões proferidas segundo os Acórdãos nºs 22.197/19/2ª e 22.198/19/2ª, em situação análoga, também entendeu por excluir a Multa Isolada prevista no inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, por inaplicável à espécie, considerando, também, que a penalidade correta seria a prevista no inciso VII, alínea “c”. do mesmo art. 55.”

Todavia, no julgamento dos recursos pela Câmara Especial, foram restabelecidas as exigências fiscais, conforme Acórdãos nºs 5.287/19 e 5.288/19.

Dessa forma, corretas as exigências fiscais do presente lançamento, especialmente a relativa à aplicação da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em dar provimento ao recurso para restabelecer as exigências. Vencidos os Conselheiros André Barros de Moura, Ivana Maria de Almeida e Thiago Álvares Feital, que lhe negavam provimento, nos termos do acórdão recorrido. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Fabíola Pinheiro Ludwig Peres. Participou do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich (Revisor).

Sala das Sessões, 19 de agosto de 2022.

**Cindy Andrade Morais
Relatora**

**Geraldo da Silva Datas
Presidente**

D