

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.869/08/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000157429-10
Impugnação: 40.010122660-51
Impugnante: Globex Utilidades S A
IE: 062337676.59-27
Proc. S. Passivo: Renato Côrtes Neto/Outro(s)
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

EMENTA

BASE DE CÁLCULO – SUBFATURAMENTO – ENCARGOS COM GARANTIA COMPLEMENTAR NÃO INCLUÍDOS NA BASE DE CÁLCULO - Constatada a emissão de documentos fiscais consignando valores inferiores aos realmente praticados nas respectivas operações, em face da não inclusão, na base de cálculo do ICMS, de valores recebidos a título de “Garantia Complementar”, em desacordo com os artigos 13, § 2º, 1, “a” da Lei 6.763/75 e art. 50, I, “a”, do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei 6763/75. Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de recolhimento a menor de ICMS, no período compreendido entre janeiro de 2003 e outubro de 2007, em virtude da não inclusão na base de cálculo do imposto dos valores relativos às vendas de garantias complementares (também denominadas de seguro-garantia, garantia estendida ou “supergarantia bonzão”) efetuadas juntamente com as mercadorias a seus clientes, em desacordo com a legislação tributária.

Exigência de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei 6763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 706 a 714.

Afirma que da análise das normas indicadas no Auto de Infração infere-se que este decorreu do não-recolhimento do ICMS sobre os valores que compõem a parcela denominada “garantia estendida” cobrada do destinatário da mercadoria e formalizada através de documentos não-fiscais.

Explica que no afã de incrementar suas vendas, seus diversos estabelecimentos vêm oferecendo aos seus clientes um serviço diferenciado denominado “*garantia estendida*”, que consiste em uma garantia adicional à oferecida pelo fabricante e adquirida opcionalmente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acrescenta que celebrou “Contrato de Prestação de Serviço na Contratação de Garantias Complementares” que regula uma típica operação de seguro envolvendo três empresas: GARANTECH Garantias e Serviços S/C Ltda. – Unibanco Seguros S/A, GLOBEX Administração e Serviços Ltda., e GLOBEX Utilidades S/A.

Sustenta que figura na relação jurídica como mera interveniente, eis que as vendas das mercadorias acobertadas pela garantia são concretizadas no interior dos seus estabelecimentos, de forma que apenas cede seu espaço físico para que a prestadora de serviços efetive a venda da “*garantia estendida*”.

Informa que a Globex Administração e Serviços Ltda é a prestadora de serviços intermediadora na comercialização das garantias e responsável pelo repasse dos valores pertinentes à GARANTECH - empresa do Grupo UNIBANCO -, este por sua vez, agente financeiro provedor, garantidor e gerenciador do atendimento aos clientes do programa de “*garantia estendida*”.

Alega que cabe à Globex Administração e Serviços Ltda. receber dos clientes os valores pagos e repassá-los à Garanttech, enviar a esta as informações inerentes às contratações e o pagamento dos tributos incidentes sobre a receita de intermediação.

Ressalta que a operação mencionada possui natureza jurídica de seguro que não encerra ato mercantil, mas operação financeira tributável pelo IOF; que à Impugnante Globex Utilidades S/A cabe exclusivamente ceder espaço físico em suas lojas para que a intermediadora Globex Administração e Serviços possa comercializar a “*garantia estendida*”.

Afirma que a “*garantia estendida*” é contratada após o ato da venda, sendo negócio jurídico distinto da operação mercantil, de forma que seu valor não poderia ter sido incluído na base de cálculo do ICMS que incide apenas sobre o preço da mercadoria.

Acrescenta que ambos os contratos são avençados por pessoas jurídicas independentes - o de compra e venda firmado entre o consumidor e a loja, e o de garantia firmado entre consumidor e seguradora-, enfatizando que a compra e venda se concretiza com ou sem garantia, o que evidencia a desvinculação dos negócios jurídicos.

Cita decisão exarada pelo STJ no sentido da não-incidência do ICMS nas vendas de bens salvados de sinistros.

Entende que o seguro apenas pode ser considerado operação financeira submetida ao IOF, mas não como base de cálculo do ICMS, alegando estar a seu favor a Resolução 122 da Superintendência de Seguros Privados – SUSEP.

Sustenta que a aplicação da multa isolada pressupõe grave ilicitude praticada pela Impugnante, o que não ocorreu no caso dos autos e que, embora objetiva a infração fiscal, a aplicação da penalidade comporta temperamentos.

Alega que, no caso, seu comportamento decorre mais de questão interpretativa do que de tentativa de ludibriar o Fisco.

Acrescenta que ainda que assim não fosse, deveria a multa isolada ter sido calculada sobre a base de cálculo do valor do ICMS, qual seja, R\$ 260.552,56 e não sobre a totalidade da operação.

Entende, igualmente, incabíveis as cobranças de juros de mora e multas aplicadas.

Junta, às fls. 780 a 786 do PTA, cópia da decisão exarada pelo TJ/MG na Apelação Cível 1.0024.04.536920-4/001, em que figurou como Apelante e na qual o TJ deste Estado considerou que a garantia complementar, por ter natureza de seguro, não integra a base de cálculo do ICMS.

Requer, ao final, a procedência da Impugnação.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em manifestação de fls. 789 a 797, refuta as alegações da defesa.

Argumenta que o artigo 13, § 2º, alínea “a” da Lei 6763/75 e artigo 50, inc. I, alínea “a” do RICMS/02, ao estabelecerem que todas as importâncias recebidas ou debitadas pelo alienante ou pelo remetente, como frete, seguro, juro, acréscimo ou outra despesa integram a base de cálculo do imposto, são claros, não deixando a mercê do contribuinte a escolha do que deve ou não fazer parte da base de cálculo do imposto e, sim, determinando de maneira impositiva quanto à violação dos dispositivos citados.

Alega que não resta dúvida quanto à violação dos dispositivos citados, eis que a Impugnante deixou de somar nos documentos fiscais que acobertaram as saídas das mercadorias os valores inerentes à garantia estendida, tendo até mesmo confessado que utilizou documentos não fiscais nas operações de venda.

Afirma que na lavratura do AI foram observados todos os dispositivos existentes da legislação do Estado de Minas Gerais.

Argumenta que não descaracterizou a operação do seguro, tendo tão-somente incluído o seu valor na base de cálculo do ICMS conforme preceitua os artigos infringidos já citados.

Enfatiza que a Lei Complementar 87/96, em seu artigo 13, § 1º, inciso II, alínea “a” estipula que integram a base de cálculo do ICMS o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição.

Acrescenta que a Lei 6763/75, alterada pela Lei 12.423/96, recepcionou, em seu artigo 1º, as disposições emanadas da Lei Complementar 87/96.

Aduz que não há qualquer dúvida quanto à total vinculação entre a Globex Administração e Serviços Ltda e a Globex Utilidades S/A, visto que possuem mesmo endereço e mesmo diretor e que outros documentos dos autos comprovam a vinculação.

Assegura que as empresas Globex Administração e Serviços Ltda e Garanttech Garantia e Serviços Ltda não possuem lojas, marcas ou qualquer outro elemento que as identifiquem para o cliente da efetivação da venda da mercadoria e ainda, que não é possível, de forma avulsa, adquirir a “garantia estendida” de produto

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em estabelecimento concorrente, visto que está atrelada à compra na Globex Utilidades S/A.

Cita diversos julgados deste Conselho de Contribuintes, todos decidindo pela manutenção das exigências fiscais nas operações com encargos com garantia complementar não incluídos na base de cálculo do imposto.

Quanto à multa isolada, alega que mesmo diante da ausência do dolo ou má-fé quando da falta de emissão do documento fiscal na venda do “supergarantia bonzão”, a responsabilidade pela infração é objetiva e a multa deve ser exigida com base no art. 136 do CTN.

Alega que a multa e os juros moratórios encontram-se previstos em lei.

No que tange à decisão juntada pela Impugnante, exarada pelo TJ/MG, alega que esta não possui a faculdade de alterar os dispositivos da Lei Complementar 87/96, devidamente recepcionados pela Lei 6763/75, além de estar, nos termos do artigo 475 do CPC, sujeita ao duplo grau de jurisdição.

Requer a procedência do lançamento.

Do parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG opina pela procedência do lançamento, conforme parecer fundamentado de fls. 804/812.

DECISÃO

A motivação da presente decisão adota os fundamentos do Parecer da Assessoria do CC/MG, com pequenas adequações.

Como dito acima, a autuação decorreu da constatação, no período compreendido entre 01-01-2003 e 30-10-2007, de recolhimento a menor do ICMS em virtude da falta de inclusão, na base de cálculo do ICMS, do valor do seguro relativo à venda das mercadorias que tiveram garantias complementares, também denominadas de “seguro-garantia”, “garantia estendida” ou “supergarantia bonzão”.

Pela irregularidade, exigiu o Fisco ICMS, multa de revalidação de 50% e Multa Isolada prevista no inciso VII do art. 55 da Lei 6763/75.

Os dados relativos aos valores correspondentes às garantias complementares considerados no trabalho fiscal foram informados pelo próprio contribuinte, e a Fiscalização conferiu, também, os livros de Saídas e de Apuração e arquivos eletrônicos transmitidos via Sintegra, consoante informa o campo **Trabalho Executado** do Relatório Fiscal (fls. 12 a 17).

O Relatório Fiscal traz, ainda, dentre outros dados, Quadro Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 15), relação das planilhas contidas no CD de fls. 147 e a relação dos Anexos que integram o Auto de Infração (fls. 17).

No CD de fls. 147 do PTA encontram-se os dados fornecidos pelo contribuinte que deram suporte ao presente PTA, consoante se verifica no arquivo 3 Globex – Planilhas enviadas pelo contribuinte. Encontram-se ainda no CD, as planilhas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

demonstrativas das exigências de ICMS e multa isolada também impressas no AI (fls. 19 a 150).

No Anexo 1 (Quadro de fls. 19 a 81), o Fisco fez constar dados do cupom fiscal, CPF do consumidor, mercadoria, a descrição da garantia, seu valor e por fim, o valor do ICMS devido, o qual corresponde à aplicação da alíquota de 18% sobre o valor da garantia.

No Anexo 2 (Quadro de fls. 96 a 145), encontra-se o Demonstrativo do Cálculo da multa isolada de 40% do valor da diferença apurada, que corresponde, especificamente ao valor da “garantia estendida”.

No Anexo 4 (Verificação Fiscal Analítica de fls. 149 a 153), o Fisco demonstra a Recomposição da Conta Gráfica dos exercícios fiscalizados (2003 a 2007), onde apurou o ICMS devido.

Os anexos 5, 6, 7, 8, 9 (fls. 154 a 705) se referem, respectivamente, às cópias do Livro Registro de Saídas, cópias dos Livros Registro de Apuração do ICMS, cópias das DAPI entregues, Resumo da Conta Corrente Fiscal e cópias dos documentos constitutivos da empresa.

No Relatório Fiscal, o Fisco, ao consignar os dispositivos infringidos, transcreve alguns artigos da legislação, dentre eles, o art. 13 da Lei 6763/75 e art. 50 do RICMS/02 que dispõem acerca dos valores que integram a base de cálculo do ICMS. Prevê a Lei 6763/75:

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

...

§ 2º - Integram a base de cálculo do imposto:

a - todas as importâncias recebidas ou debitadas pelo alienante ou pelo remetente, como frete, seguro, juro, acréscimo ou outra despesa;

...

O RICMS/02, em seu art. 50, inciso I, alínea “a”, traz a mesma redação:

Art. 50 - Integram a base de cálculo do imposto:

I - nas operações:

a - todas as importâncias recebidas ou debitadas pelo alienante ou pelo remetente, como frete, seguro, juro, acréscimo ou outra despesa;

...

A incorporação dos valores dos seguros e outras importâncias pagas ou recebidas na base de cálculo do ICMS é norma geral, estabelecida em lei complementar. Veja-se o que impõe o art. 13 da LC nº 87/96, *in verbis*:

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

...

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do **caput** deste artigo: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; (grifos nossos)

Contestando o feito fiscal, a Impugnante sustenta que a garantia “estendida” consiste em garantia adicional à oferecida pelo fabricante e adquirida opcionalmente, estando sujeita tão-somente à tributação pelo IOF.

Acrescenta que ambos os contratos são avençados por pessoas jurídicas independentes - o de compra e venda firmado com o consumidor e a loja, e o de garantia firmado entre consumidor e seguradora -, enfatizando que a compra e venda se concretiza com ou sem garantia, o que evidencia a desvinculação dos negócios jurídicos.

Entretanto, não assiste razão à Impugnante, haja vista que a garantia estendida é uma forma de seguro e, como tal, integra a base de cálculo do ICMS. Outro não pode ser o entendimento decorrente da interpretação dos artigos 13, § 2º, item 1, alínea “a” da Lei 6763/75 e 50, inciso I, alínea “a” do RICMS/02 acima transcritos.

A Impugnante sustenta que a compra e venda se concretiza com ou sem garantia, o que estaria a evidenciar a desvinculação dos negócios jurídicos.

Todavia, esta não é a conclusão que se pode extrair dos autos. A Impugnante afirma em sua defesa que a “garantia estendida” é mais um serviço diferenciado dirigido “a seus clientes”.

A Manifestação Fiscal, por sua vez, confirma que o seguro serve apenas para os produtos adquiridos em seu estabelecimento.

Assim sendo, a compra e venda pode até se concretizar sem a “garantia estendida”, mas a recíproca não é verdadeira, de forma que **não pode a “garantia estendida” ser considerada operação de seguro desvinculada do negócio jurídico.**

O argumento da Autuada de que ambos os contratos são avençados por pessoas jurídicas independentes, o de compra e venda firmado entre o consumidor e a loja e o de garantia firmado entre consumidor e seguradora, igualmente não procede.

Primeiramente, porque nos termos do Código Tributário Nacional, art. 118, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Ademais, a cópia do documento de fls. 765 a 767 do PTA (publicado pela Impugnante juntamente com seu balanço patrimonial), intitulado Relatório da Administração de 2005, traz a informação de que “a Globex Utilidades possui, ainda, controle integral da Globex Administração Ltda. e da Globex Administração de Consórcios”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tal questão, todavia, não configura novidade e vem sendo objeto de apreciação por esta Casa ao longo de diversos anos. Neste sentido, destaca-se o Acórdão 16.778/04/1^a, relativo a Auto de Infração emitido em dezembro de 2003, de lavra do Conselheiro Relator Roberto Nogueira Lima, que deixou consignado:

É cediço que, relativamente aos acréscimos cobrados em virtude da "Garantia Complementar" de mercadorias, estes só não integrarão a base de cálculo do ICMS se a transação for intermediada por agente financeiro credenciado.

Vale dizer, os encargos financeiros cobrados do adquirente deverão ser integralmente auferidos pela instituição financeira e não pela empresa que promoveu a saída das mercadorias.

Todavia, as empresas Globex Administração e Serviços Ltda. e Globex Utilidades S/A, envolvidas nas operações, são coligadas e foram fundadas com objetivos de "planejamento tributário", na tentativa de dar um ar de legalidade, haja visto que a empresa Globex Utilidades S/A possui 99,999% (noventa e nove, novecentos noventa e nove) por cento da Globex Administradora e Serviços Ltda. que, por sua vez, contrata uma terceira empresa (Garantech Garantia e Serviços S/C Ltda.) como prestadora do "suposto serviço" de garantia suplementar, em novembro de 2002.

Reforça-se que dos demais Acórdãos indicados na Manifestação Fiscal, os de nº 16.773/04/1^a, 16.774/04/1^a, 16.777/04/1^a, 16.779/04/1^a, 16.778/04/1^a e Acórdão 18.805/08/3^a também se referem às autuações lavradas contra a Globex Utilidades S/A, todos mantendo as exigências fiscais. Os Acórdãos 16.921/05/3^a e nº 17.256/05/1^a, que também confirmaram as exigências fiscais em caso análogos, dizem respeito a outros contribuintes.

Ressalta-se que alguns destes Acórdãos confirmaram, inclusive, a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei 6763/75. Veja, *v.g.*, a Ementa relativa ao Acórdão 16.777/04/1^a:

BASE DE CÁLCULO – SUBFATURAMENTO – EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS CONSIGNANDO NOS MESMOS VALORES INFERIORES AOS REALMENTE PRATICADOS NAS RESPECTIVAS OPERAÇÕES, FACE À NÃO INCLUSÃO, NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS, DE VALORES RECEBIDOS A TÍTULO DE "GARANTIA COMPLEMENTAR", EM DESACORDO COM OS ARTIGOS 13, § 2º, 1, "A" DA LEI 6.763/75 E ART. 50, I, "A", DO RICMS. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. LEGÍTIMAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MR E MI (ART. 55, VII, DA LEI 6.763/75).

A Impugnante entende que, caso permaneça a aplicação da multa isolada de 40% do valor da operação, esta deveria ser aplicada sobre o montante de R\$ 260.552,56, correspondente ao valor do ICMS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Todavia, não é o que impõe a legislação. Senão veja-se:

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 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;

...

O dispositivo, ao penalizar a consignação em documento fiscal de base de cálculo diversa, prevê uma multa de 40% do valor da diferença apurada.

Ora, “diferença apurada” somente pode se referir à diferença da base de cálculo, que *in casu*, corresponde ao valor do seguro não levado à tributação.

No que tange à decisão judicial, cuja cópia foi trazida aos autos pela Impugnante (fls. 781 a 786), ressalta-se que esta ainda é passível de recurso, e não se deu por unanimidade.

Entretanto, adere-se ao voto vencido do Sr. Desembargador Audebert Delage, nos seguintes termos:

[...] AS EXIGÊNCIAS VERSAM SOBRE O RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS, NO PERÍODO DE 01-01-99 A 31-08-2003, EM DECORRÊNCIA DA NÃO INCLUSÃO DOS ENCARGOS COM GARANTIA COMPLEMENTAR NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO, ALÉM DA UTILIZAÇÃO INCORRETA EM NOTAS FISCAIS DE SAÍDA EM PRODUTOS DE INFORMÁTICA E AUTOMAÇÃO.

A MEU SENTIR, A DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU NÃO ESTÁ A MERECEER REFORMA.

...

DA LEITURA DOS DISPOSITIVOS ACIMA TRANSCRITOS, TEM-SE QUE A INCLUSÃO “GARANTIA COMPLEMENTAR” NA BASE DE CÁLCULO EM QUESTÃO É CORRETA, SENDO QUE O LANÇAMENTO É ATIVIDADE VINCULADA, DEVENDO SEGUIR A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL.

Quanto à discussão sobre a incidência dos juros de mora e aplicabilidade das multas imputadas, a mesma deixa de ser apreciada em face do estatuído no artigo 110, inciso I, do RPTA-MG, nos seguintes termos:

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

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

II - a aplicação de equidade.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, corretas as exigências fiscais.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos, em parte, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora) e Sauro Henrique de Almeida, que o julgavam parcialmente procedente para excluir a Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso VII da Lei 6763/75. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Carlos José da Rocha. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior.

Sala das Sessões, 26 de novembro de 2008.

**Mauro Heleno Galvão
Presidente / Relator**

CC/MG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	18.869/08/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000157429-10	
Impugnação:	40.010122660-51	
Impugnante:	Globex Utilidades S A	
	IE: 062337676.59-27	
Proc. S. Passivo:	Renato Côrtes Neto/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-3 - Belo Horizonte	

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, nos termos do art. 43 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.

Inicialmente é importante destacar que quanto as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no artigo 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75, em decorrência da falta de inclusão na base de cálculo do ICMS dos valores relativos a garantias especiais (complementares) oferecidas aos consumidores, não há divergência entre o presente voto e a decisão majoritária que está em conformidade com as normas estaduais às quais o julgamento administrativo encontra-se adstrito nos termos do artigo 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

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

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

II- a aplicação de equidade.”

Entretanto, relativamente à multa isolada, a mesma não foi aplicada nos termos da legislação de regência da matéria.

Assim, a partir da penalidade exigida, percebe-se que o Fisco entendeu que foi descumprida a obrigação de emitir documentos fiscais com o valor correto do imposto devido, ou seja, com a consignação da base de cálculo já incluídos os valores pertinentes à garantia complementar e o destaque do ICMS devido na operação.

Necessária se faz a análise pormenorizada do tipo descrito no citado inciso VII do artigo 55 da Lei n.º 6.763/75, para verificação da perfeita aplicação da penalidade prevista em face da constatação de falta de consignação em documento fiscal que acoberta a operação, da importância relativa à base de cálculo do imposto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;
.....” (grifamos)

Esclarecemos que o dispositivo acima transcrito está com a redação em vigor na data do presente julgamento a qual entendemos cabível à luz das disposições contidas no artigo 106 do Código Tributário Nacional.

A conduta descrita na norma sancionatória, vigente na data do julgamento, é a consignação em documento fiscal de “base de cálculo diversa da prevista pela legislação”.

Se o contribuinte entendia que à época da ocorrência das operações não deveria incluir na base de cálculo do ICMS devido as importâncias que são recebidas por outra empresa, embora do mesmo grupo, pelas garantias complementares, ao tempo da emissão dos documentos fiscais ele não deixou de fazer uma inclusão prevista na legislação. Este fato torna-se importante para o deslinde da questão e para a verificação da correta aplicação da penalidade determinada no artigo 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75.

Neste sentido, a base de cálculo do ICMS está determinada, na forma ditada pela Lei n.º 6.763/75, pelo artigo 43 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02, a saber:

“CAPÍTULO VIII

Da Base de Cálculo

Art. 43 - Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

.....
IV - na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que em transferência para outro estabelecimento do mesmo titular:

a - ressalvada a hipótese prevista na alínea seguinte, o valor da operação ou, na sua falta:

a.1 - caso o remetente seja produtor rural, extrator ou gerador, inclusive de energia, o preço corrente da mercadoria, ou de sua similar, no

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercado atacadista do local da operação, ou, na sua falta, no mercado atacadista regional;

a.2 - caso o remetente seja industrial, o preço FOB estabelecimento industrial à vista, cobrado pelo estabelecimento remetente na operação mais recente, ou a regra contida na subalínea "a.3.2.3" deste inciso, caso o estabelecimento remetente não tenha efetuado, anteriormente, venda de mercadoria objeto da operação;

a.3 - caso o remetente seja comerciante:

a.3.1 - na transferência de mercadoria, em operação interna, o valor de custo correspondente à entrada mais recente da mercadoria, acrescido do valor do serviço de transporte e dos tributos incidentes na operação;

a.3.2 - nas demais hipóteses:

a.3.2.1 - o preço FOB estabelecimento comercial à vista de venda a outros comerciantes e industriais, cobrado pelo estabelecimento remetente na operação mais recente;

a.3.2.2 - 75% (setenta e cinco por cento) do preço de venda da mercadoria no varejo, na operação mais recente, caso o estabelecimento remetente não efetue vendas a outros comerciantes ou industriais;

a.3.2.3 - caso o remetente não tenha efetuado venda de mercadoria, a base de cálculo será o preço corrente da mercadoria, ou de sua similar, no mercado atacadista do local da operação ou, na falta deste, no mercado atacadista regional;

b - na transferência de mercadoria para estabelecimento do mesmo titular localizado em outra unidade da Federação:

b.1 - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

b.2 - o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, observado o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo;

b.3 - o preço corrente no mercado atacadista do local do estabelecimento remetente, quando se tratar de produto primário;

.....

§ 2º - Para os efeitos do disposto na subalínea "b.2" do inciso IV do *caput* deste artigo, considerar-se-á, como integrantes do custo da mercadoria produzida relativamente:

I - à matéria-prima: o custo da matéria-prima consumida na produção, nele incluídos os encargos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção;

II - ao material secundário: o custo de todos os materiais e insumos consumidos direta e indiretamente na produção, inclusive energia elétrica;

III - à mão-de-obra:

a - humana: o custo da mão-de-obra pessoal, própria e de terceiros, utilizada direta e indiretamente na produção, acrescido dos encargos sociais e previdenciários;

b - tecnológica: os custos de locação, manutenção, reparo, prevenção e os encargos de depreciação dos bens, representados pelas máquinas, equipamentos, ferramentas, instalações e similares, utilizados direta e indiretamente na produção, inclusive impostos sobre a propriedade e seguros;

IV - ao acondicionamento: todos os custos, diretos e indiretos, necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica.

§ 3º - Ainda na hipótese da subalínea "b.2" do inciso IV do caput deste artigo, será observado o seguinte:

I - os custos serão apropriados por fase de produção, apurando-se os valores dos produtos em elaboração e acabados;

II - para a avaliação dos estoques será utilizado o custo médio ponderado móvel;

III - os custos incorridos em período de inatividade serão incorporados aos estoques de produtos em elaboração ou acabados.

....."

Portanto, os fatos e fundamentos que levaram a autuação dizem respeito a entendimentos e interpretações da legislação tributária pois, não há que se falar em fixação de base de cálculo para as operações praticadas pelo contribuinte exatamente da forma como quer o Fisco nas normas estaduais.

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 o mandamento consubstanciado no inciso VII do artigo 55 da Lei n.º 6.763/75 dita que a penalidade a ser cobrada deverá representar 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada entre o valor da base de cálculo constante do documento fiscal objeto da autuação e o valor da base de cálculo prevista na legislação. Repita-se, pela importância, a base de cálculo sobre a qual se busca o imposto nos presentes autos é fruto de interpretação da legislação tributária, não estando nominal e pontualmente descrita na legislação.

Nesta linha, não há como aplicar a penalidade disposta no inciso VII acima transcrito para o presente processo.

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

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

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

De que tratam realmente estes princípios?

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 deixou de integrar à base de cálculo do ICMS os valores relativos a garantia complementar oferecida aos consumidores por outra empresa que não a Defendente.

Desta forma, seu entendimento é de que os valores relativos a tal garantia complementar, por não serem por ela recebidos, não comporiam a base de cálculo do ICMS devido.

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

A sanção trazida pelo inciso VII do artigo 55 visa coibir procedimento tomados com o conhecimento da questão. Efetivamente, o legislador não procurou punir com tal multa o erro na interpretação das leis tributárias.

Assim, esta penalidade apresenta-se afeta aos casos conhecidos como de subfaturamento. O subfaturamento é o caso preciso 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.

Neste diapasão, quer se analise a norma punitiva por qualquer prisma não há como aplicá-la à matéria tratada nos presentes autos.

Portanto, de todo o acima exposto, verifica-se serem legítimas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação constante do Auto de Infração em comento, devendo, entretanto, ser excluída a Multa Isolada por inaplicável à espécie.

Sala das Sessões, 26 de novembro de 2008.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira**