

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

Acórdão: 18.891/08/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000157895-33  
Impugnação: 40.010123054-05  
Impugnante: Globex Utilidades S A  
IE: 062337676.27-90  
Proc. S. Passivo: Renato Côrtes Neto/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**BASE DE CÁLCULO – SUBFATURAMENTO – GARANTIA COMPLEMENTAR.** Constatada a emissão de documentos fiscais consignando 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/02. Infração caracterizada. Legítimas as exigências de ICMS, MR e Multa Isolada prevista no art. 55, VII, da Lei 6.763/75. Caracterizada parcialmente a majoração de 50% a título de reincidência nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º do mesmo diploma legal, devendo ser excluídas as exigências até novembro/2004.

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

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/01/2003 a 31/12/2007, em virtude da não inclusão na base de cálculo do imposto, dos valores referentes às vendas de garantias complementares (também denominadas de “seguro-garantia”, “garantia estendida” ou “SuperGarantia Bonzão”), efetuadas juntamente com as vendas de mercadorias a seus clientes, sem que tais valores fossem devidamente tributados pelo ICMS, infringindo o artigo 13, § 2º, item “1”, alínea “a”, da Lei nº 6763/75 e os artigos 43, inciso IV, alínea “a” e 50, inciso I, alínea “a”, ambos do RICMS/02.

Foram exigidos ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, II, da Lei nº 6763/75 (50% do valor do imposto) e Multa Isolada prevista no art. 55, VII da mesma lei (40% da diferença da base de cálculo apurada), esta última majorada em 50% a título de reincidência, conforme artigo 53, §§ 6º e 7º, também da Lei nº 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 751/760, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 785/793.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 799/805, opina pela procedência do lançamento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A 3ª Câmara de Julgamento proferiu decisão à fl. 806 dos autos, julgando procedente o lançamento, pelo voto de qualidade.

O Presidente do CCMG, em despacho de fls. 807, devolve o processo à Câmara de Julgamento para apreciação de incidente processual quanto à aplicação correta da majoração da multa isolada exigida, por reincidência.

A 3ª Câmara de julgamento anula a decisão anteriormente proferida e analisa a questão proposta pelo Sr. Presidente, na mesma sessão de julgamento.

---

### **DECISÃO**

O parecer da Assessoria do CCMG retrata adequadamente a questão dos autos. Assim, o mesmo será adotado na presente motivação com adequações.

Conforme mencionado no relatório acima, foi constatado que a Autuada efetuou recolhimento a menor de ICMS, em virtude da não inclusão na base de cálculo do imposto, dos valores referentes às vendas de garantias complementares, também denominadas de “seguro-garantia”, “garantia estendida” ou “SuperGarantia Bonzão”, efetuadas juntamente com as vendas de mercadorias a seus clientes, sem que tais valores fossem devidamente tributados pelo ICMS.

De acordo com informações constantes dos autos, no ato da venda, a Impugnante emitia “**cupons não fiscais**”, nos quais lançava a diferença entre o valor total cobrado dos adquirentes e o constante do cupom fiscal correspondente, sem que tal valor (garantia complementar) fosse devidamente tributado pelo ICMS, apesar de ter natureza de seguro ou despesa acessória cobrada do destinatário da mercadoria.

Com efeito, os valores recebidos pela Impugnante referentes à “Garantia Complementar” estão sujeitos à incidência do ICMS. É que a parcela referente à “Garantia Complementar” compõe o valor da operação, devendo, pois, integrar a base de cálculo do imposto, a teor do que dispõem os artigos 13, § 2º, item 1, alínea “a” da Lei 6.763/75 e 50, inciso I, alínea “a”, do RICMS/02, nos seguintes termos:

#### **Lei nº 6763/75:**

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

(...)

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

1) nas operações:

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

---

#### **RICMS/02:**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

I - nas operações:

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

Os elementos dos autos não deixam dúvida quanto à obrigatoriedade de tributação pelo ICMS dos valores referentes à “garantia complementar”, como se passa a demonstrar, como segue.

A empresa Globex Utilidades S/A (Autuada) possui o controle integral da empresa Globex Administração e Serviço Ltda, conforme “Relatório da Administração de 2005” de fls. 746/749.

O endereço das empresas acima citadas é o mesmo, de acordo com o que consta do contrato de prestação de serviços à fl. 761 e ambas possuem o mesmo diretor, Sr. Romolo Isaia, conforme se depreende às fls. 772 e 778.

Todas as operações de venda em que foi adotada a chamada “Garantia Complementar” foram realizadas por funcionários da Autuada, em suas próprias lojas, com utilização, inclusive, de seus equipamentos.

Os “Certificados de Garantia” foram emitidos pelos equipamentos da Autuada, logo após a emissão do CUPOM FISCAL, conforme diligência efetuada pelo Fisco no estabelecimento da Autuada.

Outro fato que milita a favor do Fisco é a forma de recebimento da “Garantia Complementar” que sempre se deu nas mesmas condições da venda (mesma forma de pagamento, mesmo número de parcelas, etc.), também de acordo com a verificação fiscal.

Como se vê, qualquer que fosse o caráter da parcela cobrada de seus clientes (seguro ou despesa acessória), deveria a Impugnante tê-la oferecido à tributação, cumprindo o que determina o art. 13, § 2º, 1, “a” da Lei 6.763/75, bem como o art. 50, I, “a”, do RICMS/02.

Ressalte-se que é irrelevante o fato de a Autuada recorrer a uma terceira pessoa para a prestação da garantia complementar, conforme noticiado pelo contrato de prestação de serviços juntado aos autos pela defesa às fls. 761/772. A relação comercial em apreço é aquela direta entre a empresa vendedora e o cliente.

Há a destacar-se que os acréscimos cobrados em virtude da “Garantia Complementar” de mercadorias, 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Todavia, as empresas Globex Administração e Serviços Ltda e Globex Utilidades S/A, envolvidas nas operações, são coligadas e foram fundadas a fim dar um ar de legalidade à transação, haja vista que, conforme mencionado acima, a empresa ora Autuada possui o controle integral 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.

Legítimo, pois, o procedimento do Fisco em exigir o ICMS sobre os valores recebidos a título de "Garantia Complementar", conforme demonstrativos às fls. 13 e 17 a 147 dos autos.

Importante mencionar, ainda, que a matéria já se encontra pacificada neste Colendo Conselho de Contribuintes, sendo objeto de apreciação em diversos julgamentos, inclusive alguns envolvendo estabelecimentos da empresa Autuada, conforme Acórdãos n.ºs 16.778/04/1ª, 16.921/05/3ª, 16.777/04/1ª, 16.773/04/1ª, 16.774/04/1ª e 16.779/04/1ª (todos com a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei 6763/75)

Quanto à multa isolada acima descrita (art. 55, inciso VII), verifica-se que foi corretamente aplicada, uma vez que restou demonstrado nos autos que a Autuada, ao utilizar os "cupons não fiscais" para a parcela relativa a garantia complementar, consignou nos documentos fiscais, importância diversa do efetivo valor da operação.

Relativamente à exigência da multa isolada acima citada, destaca-se, com a mesma motivação o Acórdão 16.921/05/3ª, decisão unânime, cujo relator foi o Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia.

Quanto à majoração da penalidade isolada em 50%, por reincidência, nos termos do artigo 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6763/75, a mesma restou comprovada a partir de 12/11/2004, conforme documento de fls. 150/184, que traz decisões condenatórias irrecorríveis na esfera administrativa, relativamente à mesma infração praticada pela Autuada.

Portanto, a majoração por reincidência da multa isolada aplicada deve ser exigida a partir do mês de dezembro de 2004, por questões de praticidade, simplificação e economia processual no acerto do crédito tributário quanto à referida exigência da majoração.

Com relação à alegação da Impugnante de que teria agido de boa-fé e que a conduta perpetrada decorreria de interpretação e convicção própria e não de uma tentativa de ludibriar o Fisco, há de se destacar o disposto no art. 136 do CTN:

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

Quanto às alegações de ser a multa isolada exacerbada e confiscatória, insta salientar o disposto no artigo 110 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que estabelece que não se incluem na competência do órgão julgador a declaração de

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

inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de ato normativo. Todavia, os dispositivos da Lei 6763/75 que deram suporte legal às exigências fiscais não têm qualquer mácula de inconstitucionalidade.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir a majoração da multa isolada por reincidência até novembro de 2004. 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 aplicada. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos o Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior.

**Sala das Sessões, 11 de dezembro de 2008.**

**Mauro Heleno Galvão  
Presidente / Relator**

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

---

Acórdão:	18.891/08/3 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000157895-33	
Impugnação:	40.010123054-05	
Impugnante:	Globex Utilidades S A	
	IE: 062337676.27-90	
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 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.

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, tem-se que, 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fiscal que acoberta a operação, da importância relativa à base de cálculo do imposto. Assim temos o texto 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 procedimentos 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, 11 de dezembro de 2008.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Conselheira**