

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

Acórdão: 3.496/09/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000159040-49  
Recurso de Revisão: 40.060125768-88  
Recorrente: Votorantim Cimentos Brasil S.A.  
IE: 001010030.04-64  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Frederico de Mello e Faro da Cunha/Outro(s)  
Origem: DF/Passos

***EMENTA***

**BASE DE CÁLCULO – REDUÇÃO INDEVIDA – CALCÁRIO.** Constatada a utilização indevida de redução da base de cálculo do ICMS, considerando-se que a Autuada não demonstrou nos documentos fiscais a dedução, no preço da mercadoria, do valor equivalente ao imposto dispensado na operação, conforme estabelece o item 8.5 do Anexo IV do RICMS/02, acarretando as exigências, sobre a diferença, de ICMS, multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto e Multa Isolada, prevista no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, majorada em 50% (cinquenta por cento) e 100% (cem por cento) em razão das reincidências constatadas. Crédito tributário retificado pelo Fisco. Recurso conhecido por unanimidade e parcialmente provido por maioria de votos.

***RELATÓRIO***

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de redução indevida da base de cálculo nas operações interestaduais com calcário, realizadas com cláusula CIF, no período de 01/01/03 a 30/06/08.

As exigências referem-se à diferença de ICMS apurada, acrescida da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, majorada em 50% (cinquenta por cento) e 100% (cem por cento) em razão das reincidências constatadas.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação, às fls. 1.092/1.112.

Acatando parcialmente os argumentos de defesa, o Fisco reformula o crédito tributário conforme fls. 1.426/1.442.

Tendo vista dos autos a Autuada adita sua Impugnação às fls. 1.445/1.448, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 1.450/1.458.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 1.461/1.470, opina, em preliminar pelo indeferimento do pedido de prova pericial e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação promovida pelo Fisco.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Apreciando o lançamento a 2ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 18.427/09/2ª (fls. 1.479/1.490), em preliminar, à unanimidade, indeferiu o pedido de prova pericial. No mérito, pelo voto de qualidade, julgou-o parcialmente procedente, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 1.427/1.437. Na oportunidade ficaram vencidos, em parte, os Conselheiros Antônio César Ribeiro e Raimundo Francisco da Silva, que excluíam a Multa Isolada.

Nos termos do despacho fundamentado de fls. 1.494/1.495, e dos documentos de fls. 1.496 e 1.498/1.509, foi retificado o nome do procurador na redação do texto da intimação/decisões.

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Recurso de Revisão às fls. 1.511/1.531, em síntese, aos seguintes argumentos:

- discorre sobre o cabimento do recurso, destacando que diante da existência de voto divergente com relação à aplicação da multa isolada, e, ainda, de acórdãos divergentes de outras Câmaras, deve ser admitido o presente Recurso de Revisão;

- no mérito destaca que não poderá prevalecer a aplicação da multa isolada, pois, além de já existir específica punição prevista em lei, e que foi aplicada ao caso (multa de revalidação por falta de pagamento do imposto), a hipótese legal não se aplica ao fato retratado no auto;

- transcreve trechos do voto divergente;

- destaca que a multa isolada tem caráter claramente confiscatório, desproporcional e incompatível com a capacidade contributiva do contribuinte, resvalando a exigência no excesso de exação;

- cita doutrina tratando dos critérios e limites para aplicação da sanção tributária;

- não concorda com a majoração da penalidade em 50% no período de julho a dezembro de 2007, e de 100% a partir daí, pelo simples fato de existirem autos de infração lavrados, pois efetuou o recolhimento destes apenas por razões de ordem econômica e continua convicta de que agiu corretamente e não gerou qualquer prejuízo aos cofres públicos, tendo apenas deixado de observar uma formalidade;

- de fato em algumas notas fiscais existe menção expressa ao montante do imposto dispensado, em razão da redução da base de cálculo, e em outras notas fiscais essa menção não está explicitada no campo das “Informações Complementares”, contudo, a ilação que é feita a partir da simples verificação do preço cobrado do destinatário, no sentido de que não teria havido a dedução do valor do imposto reduzido, não é verdadeira;

- além da produção e venda de calcário, realiza um sem número de operações, dentro e fora do Estado de Minas Gerais e, para realizar a parametrização de seu sistema eletrônico de dados que gerencia e imprime os documentos fiscais, não logrou fazer consignar de forma fácil e didática a dedução do valor do imposto exonerado em razão da redução parcial da base de cálculo na venda de calcário;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a maneira de viabilizar a realização desse específico tipo de operação foi através da alteração do valor unitário da tonelada de calcário vendida, mas o benefício fiscal foi corretamente repassado ao destinatário final da mercadoria (o agricultor), como quis o legislador;

- nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento é ato que consubstancia a denominada verdade material da obrigação tributária. Assim a questão não está na literalidade da consignação, através de documento fiscal, da exoneração fiscal, mas ao contrário do que pretende a autoridade, no ônus da prova;

- de fato, detendo a autoridade administrativa competência privativa para constituir o crédito tributário, é ela quem deveria demonstrar, através da análise comparativa de preços nas diversas operações, que em hipótese alguma houve o repasse do benefício ao destinatário;

- cita doutrina sobre o tema;

- reitera que há equívoco no lançamento, pois deveria ter sido feito o cotejo entre o cálculo que toma em conta a alegada base de cálculo errada e a alíquota errada, e não simplesmente aplicar 7% sobre a diferença que julga devida;

- e se houve pagamento a maior, como demonstram as planilhas anexadas, não há que se falar em prejuízo aos cofres públicos, devendo ser refeitos os cálculos;

- cita julgado do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais;

- pede, vez mais que seja deferida a realização de perícia;

- pede o reconhecimento da decadência com base no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional e discorre sobre o tema;

- no caso concreto, a Fiscalização, para lançar os valores de ICMS que estão sendo exigidos, deveria tê-lo feito no prazo de cinco anos, contados da data da ocorrência dos fatos geradores, ou seja, os valores relativos ao ICMS dos períodos anteriores a 30/09/03 somente poderiam ser lançados até 30/09/08; em não o fazendo, a Fiscalização decaiu do seu direito e nada poderá exigir sobre esse período, em razão da extinção dos respectivos créditos tributários.

Ao final, pede o acolhimento de seu Recurso de Revisão para o efeito de anular-se a alegada dívida oriunda do Auto de Infração.

---

### **DECISÃO**

#### **Da Preliminar**

Inicialmente cumpre analisar a preliminar de cabimento do presente recurso nos termos do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim determina:

#### **SEÇÃO IX**

#### **DO RECURSO DE REVISÃO**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 163. Das decisões da Câmara de Julgamento cabe Recurso de Revisão para a Câmara Especial, no prazo de 10 (dez) dias contados da intimação do acórdão, mediante publicação da decisão no órgão oficial, nas seguintes hipóteses:

I - quando a decisão da Câmara de Julgamento resultar de voto de qualidade proferido pelo seu Presidente;

.....

§ 1º Não ensejará recurso de revisão:

I - a decisão tomada pelo voto de qualidade, relativa à:

a) questão preliminar, exceto a referente à desconsideração do ato ou negócio jurídico;

b) concessão de dedução de parcela do crédito tributário escriturada ou paga após a ação fiscal;

II - a decisão relativa ao cancelamento ou redução de multa isolada, pelo órgão julgador, conforme estabelecido em lei.

.....

Pela leitura e análise do texto acima transcrito em confronto com a decisão consubstanciada no Acórdão 18.427/09/2ª, ora recorrida, verifica-se ser cabível o presente recurso, uma vez que a decisão foi tomada pelo voto de qualidade, adequando-se, perfeitamente, aos ditames do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Ressalte-se, ainda, que a decisão não se enquadra em nenhuma das vedações constantes do § 1º do citado art. 163 pois não trata de questão preliminar ou de concessão de dedução de parcela do crédito tributário escriturada ou paga após a ação fiscal.

Diante disso, encontra-se atendida a condição prevista no inciso I do art. 163 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, devendo ser conhecido o presente Recurso de Revisão por configurados seus pressupostos de admissibilidade.

### **Do Mérito**

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, passa-se à análise do mérito das exigências.

Destaque-se que versa o lançamento ora apreciado em sede recursal acerca da imputação fiscal de redução indevida da base de cálculo nas operações interestaduais com calcário, realizadas com cláusula CIF.

Consta do Auto de Infração que a ora Recorrente emitia notas fiscais nas quais informava o valor do imposto dispensado na operação no campo “Informações Complementares”, e notas fiscais nas quais não informava o valor do imposto dispensado na operação, porém, afirma o Fisco que, em todas as operações, a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Recorrente não deduzia do valor das mercadorias o imposto dispensado, não cumprindo o disposto no item 8.5, alínea b da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, que estabelece que a redução só será aplicável se o contribuinte deduzir do valor da mercadoria o imposto dispensado na operação com indicação expressa no campo informações complementares.

As exigências referem-se à diferença de ICMS apurada, acrescida da Multa de Revalidação com base no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso VII, da mesma Lei nº 6.763/75, aplicada somente em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de novembro de 2003, majorada em 50% (cinquenta por cento) no período de julho a dezembro de 2007 e em 100% (cem por cento) a partir de janeiro de 2008.

A Impugnante argui a decadência do crédito tributário relativa ao período de 1º de janeiro a 09 de outubro de 2003, baseando-se na regra contida no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN).

Assim, antes mesmo de se verificar a imputação fiscal, cumpre analisar a alegação defensiva de que se operou a decadência relativamente aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2003, nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional que assim determina:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

.....  
§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Contudo, afasta-se a suposta violação ao retrotranscrito art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, pois se trata aqui de lançamento de débito fiscal originário da cobrança decorrente do recolhimento a menor do ICMS, por utilização indevida da redução da base de cálculo deste imposto.

O Fisco Estadual busca a cobrança do tributo relativa ao período de 1º de janeiro a 09 de outubro de 2003, além de outros.

O lançamento por homologação, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, e opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo contribuinte expressamente a homologa.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na modalidade de lançamento por homologação, a apuração dos pressupostos fáticos, da base de cálculo e do pagamento da exação deverá ser efetuada pelo sujeito passivo, prévia, autônoma e independentemente de qualquer iniciativa do Fisco.

Nesta modalidade, o contribuinte, ou o responsável tributário, conforme o caso, deve realizar o pagamento antecipado do tributo, antes de qualquer procedimento administrativo, ficando a extinção do crédito tributário condicionada à futura homologação, expressa ou tácita, pela autoridade competente.

Outra hipótese, entretanto, é aquela em que o sujeito passivo não cumpre, ou cumpre de modo diverso do entendimento do Fisco, com suas obrigações. Assim ocorrendo, a atividade a ser praticada pelo Fisco não poderá ser caracterizada apenas como homologação, já que esta pressupõe a existência de providências adotadas pelo contribuinte passíveis de confirmação pela autoridade administrativa.

Afastando-se a hipótese de homologação e, por conseguinte, aplicando-se as disposições relativas ao lançamento de ofício, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário deve ser calculado com base no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Portanto, verifica-se nos autos que não se operou a decadência em relação ao crédito tributário exigido pelo Fisco, oriundo dos fatos geradores ocorridos no citado período. Do exame do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, conclui-se que ocorre, nos termos ali ditados, a homologação ficta ou tácita do imposto que foi efetivamente declarado e pago pelo contribuinte.

Em relação ao ICMS que não foi declarado e/ou pago, é incabível o lançamento por homologação, mas o lançamento direto nos termos do art. 149, inciso V do Código Tributário Nacional.

Nesta hipótese, que é exatamente a constante dos autos, tem a Fazenda o direito de constituir o crédito correspondente no prazo decadencial previsto no art. 173 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

À luz do retrotranscrito art. 173, o prazo para a autoridade fazer a confirmação do lançamento termina em 05 (cinco) anos contados do fato gerador, se

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

não o fizer considera-se homologado o lançamento tacitamente; no entanto, isto não quer dizer que a Fazenda não tem direito de examinar o procedimento do contribuinte.

O objeto da autuação lançada pelo Fisco pelo Auto de Infração ora analisado trata-se de um "Lançamento de Ofício", pois não houve nenhuma participação da Defendente, sendo que as informações constantes na peça fiscal foram levantadas pelo Fisco descaracterizando os lançamentos feitos pelo contribuinte em virtude dos mesmos não espelharem as operações efetivamente ocorridas.

As informações prestadas na declaração, preenchida e entregue pelo contribuinte onde constam às operações objeto da autuação, no caso do ICMS, não incorreram na homologação ficta ou tácita, que se opera pelo decurso de prazo, sem manifestação da autoridade administrativa, porque o Fisco apurou diferenças efetuando o lançamento de ofício.

O prazo para a Fazenda rever o lançamento é o prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional podendo, dentro deste interregno que a lei lhe concede, postular créditos que porventura entenda existentes.

Frise-se pela importância, o prazo extintivo do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, ou seja, efetuar o lançamento de ofício, é regulado pelo art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, que estabelece o decurso de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O citado dispositivo prevalece à previsão de homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte a que alude o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, quanto ao montante não contemplado na apuração, posteriormente verificado pelo Fisco, e devidamente lançado de ofício, nos termos do art. 149, inciso V do mesmo diploma legal.

Acerca desta matéria, Misabel de Abreu Machado Derzi, em nota, leciona com propriedade:

"A inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício ou revisão de ofício, previsto no art. 149. Inaplicável se torna então a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a regra geral do prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173 do mesmo Código." (Direito Tributário Brasileiro – Editora Forense, 11ª Edição, pág. 912 e 913.)

Desta forma, os fatos geradores evidenciados no feito, relativos ao período questionado, ver-se-iam atingidos pela decadência somente a partir de 1º de janeiro de 2009.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tendo a Impugnante sido regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 09 de outubro de 2008 (fl. 03), claro está que a constituição do crédito tributário, relativamente ao exercício de 2003, deu-se dentro do prazo decadencial, não se tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de constituí-lo.

Diante do acima exposto, a arguição de decadência levantada pela Recorrente, não deve prevalecer pelo que se passa a analisar as demais questões que permeiam os presentes autos.

A Câmara analisou a possibilidade de exarar despacho interlocutório para que a Recorrente demonstrasse a efetiva dedução do imposto dispensado do preço da mercadoria, relativamente às notas fiscais objeto da autuação. Contudo, tal medida não foi aprovada pelo que deve a questão ser decidida com os elementos que constam dos autos.

Importante, entretanto, registrar aqui o pensamento de que efetivamente o que importa para a aplicação do benefício da redução da base de cálculo no caso em tela não é simplesmente a demonstração de sua concessão no campo “Informações Complementares” do documento fiscal, mas sim que tal redução chegue ao beneficiário, no caso o produtor rural.

Nesta linha, foi feita a proposição de despacho interlocutório.

Caso existisse nos autos elementos que levassem à conclusão de que o benefício, embora não demonstrado, foi efetivamente convertido em redução de preço, a solução dada ao caso em tela poderia ser diferente.

Feita esta ilação, tem-se dos autos que a irregularidade refere-se à redução da base de cálculo do ICMS, tida pelo Fisco como indevida, em operações interestaduais com calcário, realizadas com cláusula CIF, uma vez que a Recorrente não teria demonstrado que abateu do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto dispensado na operação, contrariando a condição estipulada no subitem “8.5.b”, do Anexo IV do RICMS/02.

Item	Hipótese/Condições	Redução de:	MULTIPLICADOR OPCIONAL PARA CÁLCULO DO IMPOSTO (POR ALÍQUOTA)		
			18%	12%	7%
8	Saída, em operação interna ou interestadual, dos seguintes produtos: (...) c) calcário ou gesso, destinados ao uso exclusivo na agricultura, como corretivo ou recuperador do solo;	60%	0,072	0,048	0,028
8.5	A redução de base de cálculo prevista neste item: a) não se aplica quando houver previsão de diferimento para a operação; b) somente será aplicável se o remetente deduzir do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto dispensado na operação, com indicação expressa no campo “Informações Complementares” da respectiva nota fiscal.				

A observação do Fisco de que as operações tratadas no presente processo se realizaram sob cláusula CIF se deve ao fato de que, neste caso, o serviço de transporte integra a base de cálculo do ICMS, compondo, por consequência, o preço da própria mercadoria (*calcário*), nos termos do art. 13, § 1º, inciso II, alínea “b” da Lei Complementar nº 87/96, c/c art. 50, inciso I, alínea “a” do RICMS/02.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

II - o valor correspondente a:

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

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

.....  
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;

.....  
Quando o vendedor tem o encargo de entregar a mercadoria, fica caracterizada a venda CIF, uma vez que somente ocorrerá a tradição da mercadoria no momento da entrega. Sendo assim, o preço do transporte deverá integrar o valor da mercadoria, devendo ser indicado no campo próprio da nota fiscal de saída, o que foi feito pela Recorrente, conforme demonstram as cópias das notas fiscais acostadas às fls. 956/1.034.

Portanto, a própria Recorrente incluiu na base de cálculo o valor do frete (adicionado ou não de outros encargos) cobrado dos adquirentes da mercadoria. Em alguns casos, inclusive, o valor do frete foi incluído diretamente no preço da mercadoria, o que pode ser observado, por exemplo, na Nota Fiscal nº 710.309, acostada à fl. 949 (frete de R\$ 809,40 incluído no preço da mercadoria).

Feita essa observação, deve-se destacar que a redução da base de cálculo do imposto, estabelecida pelo item "8" do Anexo IV do RICMS/MG, trata-se de benefício concedido ao Contribuinte, originário do Convênio ICMS nº 100/97, o qual está condicionado ao repasse ao adquirente do valor do imposto dispensado na operação.

Dispõe o inciso II da cláusula quinta do Convênio ICMS nº 100/97:

Cláusula quinta - Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a:

.....  
I - para efeito de fruição dos benefícios previstos neste convênio, exigir que o estabelecimento vendedor deduza do preço da mercadoria o valor correspondente ao imposto dispensado, demonstrando-se expressamente na Nota Fiscal a respectiva dedução. (grifos não constam do original)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, a Recorrente somente teria direito à redução da base de cálculo se tivesse deduzido do preço da mercadoria comercializada o valor correspondente ao imposto dispensado em cada operação, condição não observada, conforme demonstram os exemplos a seguir:

NF nº	Fl. Autos	Valor do Produto (1)	Valor do Frete/Encargos (2)	Valor Total da NF (3)=(1)+(2)	Alíquota (4)	ICMS Dispensado (5)=(3)x(4)-(3)x0,4x(4)	Valor Líquido Operação (6)=(3)-(5)	Valor Exigido Nota Fiscal (7)	ICMS não Deduzido/Exigido pelo Fisco (8)=(7)-(6)	Planilha Fisco - Fl. Autos
769.800	956	680,67	804,60	1.485,27	12%	106,94	1.378,33	1.485,27	106,94	80
779.987	959	670,97	543,57	1.214,54	12%	87,45	1.127,09	1.214,54	87,45	95
798.664	961	703,02	763,54	1.466,56	12%	105,59	1.360,97	1.466,56	105,59	124
813.005	963	781,20	733,80	1.515,00	12%	109,08	1.405,92	1.515,00	109,08	137
835.175	964	792,68	1.153,60	1.946,28	12%	140,13	1.806,15	1.946,28	140,13	159
843.685	967	753,55	678,81	1.432,36	12%	103,13	1.329,23	1.432,36	103,13	162
848.414	968	752,99	678,31	1.431,30	12%	103,05	1.328,25	1.431,30	103,05	165
857.659	969	890,40	792,61	1.683,01	12%	121,18	1.561,83	1.683,01	121,18	167
858.871	970	907,20	807,57	1.714,77	12%	123,46	1.591,31	1.714,77	123,46	168
866.783	971	805,98	825,22	1.631,20	12%	117,45	1.513,75	1.631,20	117,45	173

Frise-se, pela importância, que o que se impõe no caso não é a simples demonstração do benefício, mas a dedução do preço da mercadoria comercializada do valor correspondente ao imposto dispensado em cada operação.

Na planilha acostada pelo Fisco às fls. 18/910, elaborada a partir de arquivos eletrônicos transmitidos/repassados pela Impugnante, dentre outras indicações constam as informações relativas ao preço do produto (Valor Prod), o valor total da nota fiscal (Vtot – Reg50) e o valor do ICMS exigido, por não ter sido dispensado em cada operação.

Portanto, ao contrário do alegado pela Recorrente, resta caracterizada a infração, face à inobservância da condição estabelecida no item “8.5” do Anexo IV, do RICMS/02. E, diante destas provas apresentadas pelo Fisco, caberia à Recorrente demonstrar o contrário, ou seja, que deduziu do preço da mercadoria comercializada o valor correspondente ao imposto dispensado em cada operação.

Segundo a Recorrente, “*para realizar a parametrização de seu sistema eletrônico de dados que, dentre outras atribuições, gerencia e imprime os documentos fiscais, não logrou fazer consignar de forma fácil e didática a dedução do valor do imposto exonerado em razão da redução parcial da base de cálculo na venda de calcário para agricultura*”.

Em função disso, salienta que “*a maneira de viabilizar a realização desse específico tipo de operação foi através da alteração do valor unitário da tonelada de calcário vendida*”, ou seja, a dedução seria feita através de fixação do valor unitário da tonelada de calcário comercializada de forma diferenciada.

No entanto, da análise das notas fiscais acostadas aos autos por amostragem, bem como dos demais documentos e informações existentes no processo, verifica-se que a alegação da Recorrente não se coaduna com a realidade dos fatos, conforme demonstram os exemplos abaixo, relativos ao PTA nº 01.000159037-01, que tramita juntamente com o presente processo:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NF nº	Fl. Autos	Data	Produto	Unid.	Qtd.	Valor Unitário	Valor Total do Produto	Valor da Base de Cálculo	Valor Unitário - Comparação	
									S/Redução da BC	C/Redução da BC
693.663	1.159	2/1/2003	Calcário	Ton.	26,00	21,59	561,34	561,34		
693.862	1.160	2/1/2003	Calcário	Ton.	26,98	22,08	595,72	238,28	21,59	22,08
710.849	1.161	19/2/2003	Calcário	Ton.	30,00	21,70	651,00	651,00	21,70	
710.881	1.162	19/2/2003	Calcário	Ton.	26,98	22,78	614,60	245,83		22,78
732.952	1.167	19/4/2003	Calcário	Ton.	30,00	22,06	661,80	661,80	22,06	
732.874	1.166	19/4/2003	Calcário	Ton.	26,98	22,78	614,60	245,83		22,78
761.650	1.169	28/6/2003	Calcário	Ton.	27,92	24,37	680,41	680,41	24,37	
761.643	1.168	28/6/2003	Calcário	Ton.	26,94	24,59	662,45	264,97		24,59
770.241	1.171	17/7/2003	Calcário	Ton.	26,93	24,37	656,28	656,28	24,37	
770.161	1.170	17/7/2003	Calcário	Ton.	26,98	25,01	674,77	269,90		25,01
777.698	1.173	1/8/2003	Calcário	Ton.	26,98	18,20	491,03	491,03	18,20	
777.697	1.172	1/8/2003	Calcário	Ton.	29,99	19,75	592,30	236,91		19,75
798.936	1.175	11/9/2003	Calcário	Ton.	26,98	24,37	657,50	657,50	24,37	
798.932	1.174	11/9/2003	Calcário	Ton.	26,96	24,50	660,52	264,20		24,50
911.394	1.192	24/6/2004	Calcário	Ton.	26,94	22,07	594,56	594,56	22,07	
911.406	1.193	24/6/2004	Calcário	Ton.	39,95	25,10	1.002,74	401,09		25,10
926.138	1.195	29/7/2004	Calcário	Ton.	27,10	22,07	598,09	598,09	22,07	
926.114	1.194	29/7/2004	Calcário	Ton.	26,00	27,91	725,66	290,26		27,91
929.656	1.197	6/8/2004	Calcário	Ton.	27,00	22,07	595,89	595,89	22,07	
929.646	1.196	6/8/2004	Calcário	Ton.	27,98	24,23	677,96	271,18		24,23
943.917	1.198	8/9/2004	Calcário	Ton.	26,78	22,07	591,03	591,03	22,07	
943.958	1.199	8/9/2004	Calcário	Ton.	26,96	26,35	710,40	284,15		26,35

Dos exemplos ilustrativos, depreende-se que o preço unitário da tonelada do calcário, nas operações em que foi utilizada a redução da base de cálculo, é superior ao praticado nas operações sem a utilização do benefício fiscal, quando o correto seria o contrário.

É por esse motivo que o Fisco fez constar no próprio relatório do Auto de Infração a seguinte informação: *“Trazemos ao presente Auto listagem de notas fiscais, a título exemplificativo, com base de cálculo não reduzida com valores menores que outras com base de cálculo reduzida”* (ver listagem às fls. 1.068/1.073).

Importante acrescentar que este E. Conselho, ao apreciar o PTA nº 02.000211098-73, de idêntica sujeição passiva e que versava sobre a mesma matéria ora analisada, decidiu pela manutenção integral das exigências fiscais, conforme demonstra o Acórdão nº 18.167/07/3ª (fls. 915/918).

Acrescente-se, ainda, que os PTAs nºs 02.000212509-24 e 02.000211222-33, que também versavam sobre a mesma matéria, foram quitados/parcelados pela Recorrente, conforme demonstram as telas do SICAF acostadas às fls. 920/923 e 924/927, respectivamente, o mesmo acontecendo com os DAFs 04.002067645-48 e 04.002089738-11 (fl. 1.076), reconhecendo, portanto, a prática da mesma infração ora em análise.

Cabe destacar que o Fisco acostou às fls. 929/942 relação das notas fiscais que já foram objeto de autuações anteriores, não incluídas no presente lançamento, evitando-se assim qualquer risco de duplicidade de exigências fiscais.

A afirmação da Recorrente de que teria recolhido ICMS a maior que o devido (fls. 1.098/1.099 e planilha de fls. 1.120/1.416) não tem qualquer repercussão sobre o feito fiscal, pois, se tal fato realmente ocorreu, cabe a ela requerer a restituição do indébito.

Essa afirmação, no entanto, foi refutada pelo Fisco às fls. 1.453/1.454, nos seguintes termos:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“OBSERVANDO-SE A PLANILHA DA AUTUADA NOTAM-SE QUE OS VALORES DA COLUNA (VL TOTAL COM DEDUÇÃO, ÚLTIMA COLUNA) SÃO SEMPRE INFERIORES AOS DA COLUNA (VLT TOTAL NOTA, PENÚLTIMA COLUNA) ASSIM ESTÁ EXPLÍCITO QUE A PRÓPRIA AUTUADA RECONHECE QUE O BENEFÍCIO NÃO FOI REPASSADO AO CONSUMIDOR FINAL, POIS SE ELA PRÓPRIA CALCULOU COMO VALOR FINAL UM VALOR INFERIOR (ÚLTIMA COLUNA) AO COBRADO (PENÚLTIMA COLUNA), É DE SE RECONHECER QUE COMO FOI COBRADO O VALOR MAIOR NÃO HOUE O REPASSE DO BENEFÍCIO AO ADQUIRENTE. ASSIM COMO OBSERVADO NA PRELIMINAR 1 ACIMA, O FISCO PROVOU E A ATUADA CORROBOROU O NÃO REPASSE DO BENEFÍCIO AO ADQUIRENTE.

QUANTO AO FATO DE HAVER RECOLHIMENTO A MAIOR, POR INCORRETA UTILIZAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO, NÃO PRECEDE CONFORME SERÁ NOTADO ABAIXO.

É NECESSÁRIO CORRIGIR OS EQUÍVOCOS DA PLANILHA DOS ANOS DE 2003, 2004, 2005, 2006 E 01/2007 DA SEGUINTE FORMA:

1- CONTENDO A PLANILHA SOMENTE OPERAÇÕES COM OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO É NECESSÁRIO INCLUIR O FRETE À BASE DE CÁLCULO, ASSIM O VALOR CORRETO NA COLUNA “BC CORRETA” DEVE SER A SOMA DAS COLUNAS “VLTOTALMERC” E “VLETOTFRETE” MULTIPLICADO POR 0,4.

2- EMBORA NÃO FAÇA PARTE DESTE AUTO, HÁ NOTAS EM QUE O VALOR DA BASE DE CÁLCULO NO DOCUMENTO FISCAL É ZERO (FLS. 1128, NOTA FISCAL 727948, COLUNA “VLBCICMSINC”), E NA COLUNA “BC CORRETA” CONSTA O VALOR 259,892, ASSIM O VALOR DAS COLUNAS “DIF BC” (DIFERENÇA DE BASE DE CÁLCULO) E “DIF ICMS” (DIFERENÇA DE ICMS) SÃO NEGATIVOS, ISSO SIGNIFICA QUE NÃO HOUE TRIBUTAÇÃO DESTAS OPERAÇÕES, E NA PLANILHA DA AUTUADA A MESMA PASSA A TRIBUTÁ-LAS.

3- NOTAS FISCAIS COM A COLUNA “VLETOTFRETE” IGUAL A ZERO A COLUNA DIFERENÇA DE BASE DE CÁLCULO “DIF BC” E DIFERENÇA DE ICMS “DIF ICMS” É ZERO (FLS. 1120, NOTA FISCAL 711943) O QUE SOMENTE DEVE OCORRER NAS OPERAÇÕES FOB.

4- NA PLANILHA A AUTUADA CONSIDEROU TODAS AS OPERAÇÕES COMO SUJEITAS À REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO, O QUE NÃO É REALIDADE, ASSIM É NECESSÁRIO RETIRAR A REDUÇÃO DAS NOTAS EM QUE NÃO HOUE REDUÇÃO (FLS. 954, NOTA FISCAL 756085 ÀS FLS. 1407), PARA ESTES CASOS A “BC CORRETA” DEVE TER O MESMO VALOR DA COLUNA “VLBCICMSINC”.

5- NA COLUNA “DEDUÇÃO” É NECESSÁRIO SOMAR A COLUNA “VLTOTFRETE” À COLUNA “VLTOTMERC” ASSIM REPRESENTADO A BASE DE CÁLCULO SEM REDUÇÃO, E MULTIPLICANDO-SE ESSE VALOR PELA ALÍQUOTA TEMOS O ICMS “CHEIO” E O REDUZINDO DO ICMS COM BASE REDUZIDA TEMOS O IMPOSTO DISPENSADO NA OPERAÇÃO.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, da análise da planilha de fls. 1.120/1.416, verifica-se que a alegação de recolhimento a maior do imposto decorre do fato de inclusão do “frete” no valor da operação ou por utilização de alíquota incorreta do imposto.

Cabe registrar que desde a primeira peça de defesa, quanto à utilização incorreta de alíquotas do imposto, o Fisco acatou os argumentos da ora Recorrente após constatar que no arquivo eletrônico por ela transmitido e por ele utilizado havia casos em que a alíquota interestadual estava incorretamente informada, uma vez que não condizente com a Unidade da Federação de destino da mercadoria, o que gerou retificação no crédito tributário.

No que diz respeito ao valor do “frete”, além das observações do Fisco acima reproduzidas, como as operações tratadas no presente processo se realizaram sob cláusula CIF, pois nas notas fiscais consta a informação “frete por conta do emitente” ou a expressão “Operação CIF” (fls. 956/1.064), o serviço de transporte integra a base de cálculo do ICMS, compondo, por consequência, o preço da própria mercadoria (calcário), nos termos do art. 13, § 1º, inciso II, alínea “b” da Lei Complementar nº. 87/96, c/c art. 50, I, “a” do RICMS/02, conforme já salientado anteriormente.

Há que se ressaltar, no entanto, que após a análise da planilha de fls. 1.120/1.416, elaborada pela Recorrente, o Fisco retificou o crédito tributário (fls. 1.427/1.437), em função dos seguintes fatos detectados:

(I) **Alíquota Incorreta:** no arquivo eletrônico utilizado pelo Fisco, havia casos em que a alíquota interestadual estava incorretamente informada, uma vez que não condizente com a Unidade da Federação de destino da mercadoria. A retificação na alíquota e, por consequência, do crédito tributário, está indicada pelo Fisco às fls. 1.427/1.434 com a expressão “alterado”, que se refere à alíquota alterada de acordo com a Unidade da Federação de destino da mercadoria;

(II) **Operações Internas:** em vários casos, o arquivo eletrônico transmitido pela Autuada continha informação de que se tratava de “operação interestadual”, CFOP 6101, quando na verdade a operação era “interna”. Nesses casos as exigências fiscais foram excluídas, pois, segundo o Fisco, as operações estavam sujeitas ao diferimento do ICMS (ver fls. 1.427/1.434 – expressão “excluído”).

Com essas alterações, o crédito tributário sofreu redução nos valores mensais indicados às fls. 1.435/1.437.

Ressalte-se que a exigência da peça fiscal em análise é a diferença entre o ICMS erroneamente destacado na nota fiscal e o ICMS sem redução.

Assim a base de cálculo a ser usada para o cálculo da diferença é o valor do calcário cobrado do adquirente. Portanto, não há erro no cálculo do montante exigido, fato, aliás, já comprovado acima.

Quanto à Multa Isolada aplicada necessária se faz a análise pormenorizada do tipo descrito no citado inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, para verificação da perfeita aplicação da penalidade prevista em face da imputação fiscal ora em exame.

Nesta linha, verifica-se os exatos termos do citado dispositivo legal:

## 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;

Efeitos de 1º/01/1976 a 31/10/2003 - Redação original:

VII - por consignar em documento fiscal importância diversa do efetivo valor da operação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada; (grifos não constam do original)

Esclareça-se que o dispositivo foi acima transcrito nas duas redações, aquela em vigor na data em que ocorreram alguns dos fatos e na do presente julgamento, a qual é cabível à luz das disposições contidas no art. 106 do Código Tributário Nacional.

No entanto, cumpre frisar que, pelo relatório fiscal, a penalidade está sendo exigida a partir de novembro de 2003. Portanto, na redação hoje em vigor.

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”.

No caso dos autos a Contribuinte entende que destacou corretamente a base de cálculo do ICMS devido, inclusive com aplicação de sua redução. Este fato torna-se importante para o deslinde da questão e para a verificação da correta aplicação da penalidade determinada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75.

Neste sentido, a base de cálculo do ICMS destacado nos documentos fiscais objeto do lançamento está determinada, na forma ditada pela Lei nº 6.763/75.

Veja-se que no Auto de Infração o que o Fisco questiona é a falta de demonstração da dedução do preço da mercadoria em função da redução da base de cálculo.

Portanto, os fatos e fundamentos que levaram à autuação dizem respeito a entendimentos e interpretações da legislação tributária.

Ao analisar a questão do erro no Direito Penal, o eminente jurista Hugo de Brito Machado, em sua obra “Estudos de Direito Penal Tributário”, assim se manifesta:

“A doutrina do Direito Penal registra notável evolução no tratamento do erro. Antes, referia-se ao erro de fato, como capaz de elidir a responsabilidade penal, e ao erro de direito, que tinha como irrelevante para esse fim, fundada no princípio de que ninguém pode descumprir a lei alegando que a desconhece.

A doutrina moderna, porém, já não cogita de *erro de fato* e *erro de direito*, mas de *erro de tipo* e *erro de proibição*. (.....)

Assim, o erro na interpretação da lei tributária, que no entendimento do Chefe do Ministério Público Federal, acolhido em alguns julgados da Corte Maior, é capaz de excluir a configuração do crime de supressão ou redução de tributo, ganha explicação coerente, e consistente, no âmbito da doutrina dos penalistas, como *erro de tipo*. O erro, que, em princípio, não tem esse relevo é o denominado erro de proibição, consistente no errado entendimento do próprio preceito penal”.

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.”

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.”*

É de se destacar aqui que a penalidade inculpada no inciso VII do art. 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A sanção trazida pelo inciso VII do art. 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, devendo ser excluída do crédito tributário a exigência da Multa Isolada capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. Também em preliminar, pelo voto de qualidade, em rejeitar a proposta da Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão no sentido de exarar despacho interlocutório para que a Recorrente demonstrasse a efetiva dedução do imposto dispensado do preço da mercadoria, relativamente as notas fiscais objeto da autuação. A medida foi rejeitada uma vez que não há evidência do repasse da dedução nos autos e no memorial, observando-se o lapso temporal entre a decisão da Câmara "a quo" em 06/08/09 e este julgamento, quando o memorial foi apresentado. Vencidos os Conselheiros André Barros de Moura, Antônio César Ribeiro e a proponente, que deferiam a proposta. No mérito, por maioria de votos, deu-se provimento parcial ao Recurso de Revisão para excluir a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75. Vencidos em parte, os Conselheiros André Barros de Moura que excluía ainda, as exigências anteriores a 09/10/03 em razão da aplicação do art. 150, § 4º do CTN e os Conselheiros Edwaldo Pereira de Salles e Mauro Heleno Galvão que lhe negavam provimento, nos termos do acórdão recorrido. Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Frederico Cunha e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Francisco de Assis Vasconcelos Barros. Participaram do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros vencidos, os Conselheiros Roberto Nogueira Lima (Revisor) e Antônio César Ribeiro.

**Sala das Sessões, 04 de dezembro de 2009.**

**Mauro Heleno Galvão**  
**Presidente**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Relatora**