

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.817/10/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000163860-92
Impugnação: 40.010126707-07
Impugnante: Companhia Brasileira de Bebidas
IE: 010195092.09-15
Proc. S. Passivo: Peter de Moraes Rossi/Outro(s)
Origem: Escritório Cont. Externo/RJ

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - BEBIDAS - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST – BASE DE CÁLCULO - MARGEM DE VALOR AGREGADO. Constatou-se que a Impugnante reteve e recolheu a menor o ICMS devido por substituição tributária, incidente em operações interestaduais destinadas a atacadistas mineiros com mercadorias previstas no Protocolo ICMS n.º 11/91, em decorrência de não ter utilizado corretamente, na apuração da base de cálculo do imposto, o preço dos produtos constantes das tabelas de preços sugeridos publicadas pela Subsecretaria da Receita Estadual, desrespeitando o disposto em Regime Especial que lhe foi concedido nos termos estabelecidos no art. 156, § 2º do Anexo IX do RICMS/02, vigente à época. Contudo, a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75 deve ser excluída do lançamento por não se adequar à espécie. Mantidas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II, §2º e I da Lei n.º 6.763/75. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST), nos meses de janeiro, maio, julho, agosto, setembro, outubro e novembro de 2004, quando o sujeito passivo, substituto tributário mineiro, realizou operações de saída de cerveja, refrigerante e isotônico, previstos no Protocolo ICMS n.º 11/91 e alterações, para destinatários atacadistas localizados no Estado de Minas Gerais. Quando da emissão das notas fiscais, na formação da respectiva base de cálculo da substituição tributária, o sujeito passivo não utilizou, corretamente, os preços dos produtos constantes das tabelas de preços sugeridos publicadas nos comunicados da Subsecretaria da Receita Estadual, vigentes à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores, de acordo com o disposto em Regime Especial lhe foi concedido nos termos do, então vigente, art. 156, § 2º do Anexo IX do RICMS/02.

Exigências de ICMS e Multas de Revalidação e Isolada, capituladas na Lei n.º 6.763/75, em seus arts. 56, inciso II, § 2º e I e 55, inciso VII.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Impugnante apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 142/154, em resumo, aos seguintes argumentos:

- consumou-se decadência total em razão do disposto no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, pois esta regra deve ser aplicada nos casos de impostos sujeitos a lançamento por homologação (ICMS) e tendo havido algum pagamento relativo a cada período de apuração;

- o período fiscalizado abarca vários meses do ano de 2004 e o lançamento se deu em 22 de dezembro de 2009, quando recebido o Auto de Infração;

- contados cinco anos, retroativamente, a partir de tal data, chega-se a 21 de dezembro de 2004, portanto, o Estado perdeu, por decadência, o direito a lançar e exigir ICMS em relação aos períodos mencionados na peça fiscal, isso porque o último deles se refere ao mês de novembro de 2004;

- todos os valores anteriores a dezembro de 2004, supostos ou efetivos (o que se admite, apenas, para argumentar), foram atingidos pela decadência;

- declarou valores e os pagou, sujeitando-se a fiscalização homologatória. Se nada tivesse, pago, não haveria o que homologar - e, portanto, não haveria lançamento por homologação;

- cita jurisprudência acerca do tema ora debatido;

- a questão, por conseguinte, é a de extinção do crédito, como disposto no Código Tributário Nacional, o que pede seja pronunciado pela decisão administrativa;

- ainda que alguma razão tivesse a Fiscalização, somente por amor ao debate, relativamente às infrações apontadas, o Fisco não pode se utilizar do tributo ou das penalidades com fim de confisco. Assim, é de se ressaltar o evidente objetivo confiscatório que tem a aplicação de multas tão exorbitantes;

- na hipótese do Auto de Infração não ser considerado improcedente e caso ainda persista alguma penalidade, há que se aplicar a equidade, admitida pelo art. 108, inciso IV do Código Tributário Nacional, para abrandar os rigores da lei na quantificação da multa, de modo que a compatibilize com a razoabilidade e proporcionalidade, bem como com a capacidade do contribuinte;

- cita jurisprudência sobre a questão da multa;

- no mínimo deve-se aceitar a aplicação do princípio do não confisco, como decorrência da proteção constitucional ao direito de propriedade (Constituição Federal, art. 5º, inciso XXII e 170, inciso II);

- sempre lembrando que não prospera a ideia da Fiscalização quanto a sua responsabilidade solidária, nota-se aqui mais um abuso insanável que é a pretensa vontade fiscal de aplicar ao débito exigido taxa de juros baseada na SELIC;

- a aplicação da SELIC como taxa de juros, como já era de se esperar, tal como aconteceu com a TRD, tem sofrido fortes revezes no Judiciário, pela sua óbvia inconstitucionalidade e pela sua inaplicabilidade para fins tributários, culminando com a decisão de sua arguição pela 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o fato de ter sido a Taxa SELIC objeto de referência em leis estaduais não autoriza a afirmação feita, sem nenhum respaldo jurídico, que esta foi criada por lei, nem para fins tributários nem para quaisquer outros fins;

- a Taxa SELIC foi criada por circulares do Banco Central do Brasil e sua, por assim dizer, organicidade operatória está explicada em circulares e atas do COPOM e compreende, há um tempo, juros moratórios, juros compensatórios ou remuneratórios, e indisfarçável conotação de correção monetária;

- os juros devem incidir (sendo o caso), apenas, sobre valor de tributo - e não sobre multa (contudo, são exigidos sobre valor de multas), conforme determina o art. 161 do Código Tributário Nacional;

- assim, forçoso concluir que os juros do SELIC são indevidos e, se houver dívida e mora, serão aceitáveis, quando muito, juros de 1% a.m..

Ao final, protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos e pede o deferimento de sua defesa.

O Fisco se manifesta às fls. 182/190, contrariamente ao alegado pela defesa, resumidamente, aos argumentos seguintes:

- o trabalho fiscal buscou verificar a correta formação da base de cálculo da substituição tributária nas operações de saída de cerveja, refrigerante e isotônico realizadas pela Impugnante no exercício de 2004, para destinatários atacadistas mineiros, e o cumprimento das disposições do Regime Especial a ela concedido, nos termos do, então vigente, art. 156, §§ 2º e 3º do Anexo IX do RICMS/02;

- as notas fiscais, nas quais foram encontradas incorreções na formação da base de cálculo da substituição tributária, encontram-se listadas no Anexo 2-C, às fls. 25/31, com o respectivo demonstrativo de cálculo do ICMS/ST apurado, por produto, com os preços que foram divulgados pela Subsecretaria da Receita Estadual;

- a Impugnante argumentou que seguiu a legislação quanto à formação das bases de cálculo e negou a ocorrência de recolhimento a menor do ICMS/ST sem, contudo, apresentar nenhum demonstrativo ou provas que apontassem erro material na elaboração da peça fiscal;

- no que tange à decadência alegada, observa-se que, através do Auto de Infração, exigem-se valores de ICMS/ST não destacados, portanto, não declarados e não recolhidos pela Impugnante, logo não alcançados pela homologação tácita invocada, após o decurso de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, devendo ser aplicada a regra contida no art. 173 do Código Tributário Nacional;

- o crédito tributário exigido teve seu lançamento de ofício efetuado no dia 16 de dezembro de 2009, nos termos do art. 149, inciso V do Código Tributário Nacional, e o Auto de Infração foi recebido pelo sujeito passivo no dia 29 de dezembro de 2009, interrompendo-se, assim, a contagem do prazo decadencial;

- cita decisões do Superior Tribunal de Justiça e do Conselho de Contribuintes sobre o tema;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- quanto à manifestação da natureza confiscatória das multas aplicadas, não cabe apreciação quanto ao disposto na Lei nº 6.763/75;

- no que se refere à alegada inconstitucionalidade da aplicação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC como taxa de juros para fins tributários, destaca-se que sua previsão legal está contida da Lei nº 6.763/75, complementada pela Resolução n.º 2.880/97;

- verifica-se, no âmbito do Poder Judiciário, pronunciamento a respeito da utilização da taxa referencial SELIC nos cálculos de débitos tributários;

- a impugnação interposta não apresenta argumentos ou provas capazes de se contraporem aos fatos que motivaram a lavratura da peça fiscal ora combatida.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe lavrado em face da imputação fiscal de retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, nos meses de janeiro, maio, julho, agosto, setembro, outubro e novembro de 2004, quando a Impugnante, substituta tributária, realizou operações de saída de cerveja, refrigerante e isotônico, previstos no Protocolo ICMS n.º 11/91 e alterações, para destinatários atacadistas localizados no Estado de Minas Gerais. Quando da emissão das notas fiscais, na formação da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária, a Impugnante não utilizou, corretamente, os preços dos produtos constantes das tabelas de preços sugeridos publicadas nos comunicados da Subsecretaria da Receita Estadual, vigentes à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores, de acordo com o disposto no Regime Especial - PTA 16.000066587-99, que lhe foi concedido nos termos do, então vigente, art. 156, § 2º do Anexo IX do RICMS/02, resultando, conseqüentemente, na retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária.

O imposto considerado devido pelo Fisco está demonstrado no Anexo 2-A - Relatório de Apuração do ICMS/ST devido, no Anexo 2-B - Relatório de destinatários por nota fiscal e no Anexo 2-C - Demonstrativo de Cálculo do ICMS/ST apurado (fls. 16/31).

Exige-se o crédito tributário composto pela diferença entre o valor do ICMS/ST devido, apurado pelo Fisco, e o que foi destacado nas notas fiscais objeto da autuação e recolhido nos vencimentos dos respectivos períodos de apuração, nos prazos previstos na legislação tributária mineira, acrescido das Multas de Revalidação e Multa Isolada, capituladas na Lei nº 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, § 2º e I e 55, inciso VII.

Inicialmente, cumpre destacar que a Impugnante questiona, preliminarmente, a ocorrência de decadência.

Assim, antes mesmo de se verificar a imputação fiscal, cumpre analisar a alegação defensiva de que se operou a decadência relativamente aos fatos geradores

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ocorridos, 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 retro transcrito art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, pois se trata aqui de lançamento de débito fiscal originário da cobrança decorrente de falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária.

O Fisco Estadual busca a cobrança do tributo relativo aos meses de janeiro, maio, julho, agosto, setembro, outubro e novembro de 2004. 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.

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

Frise-se, pela importância, que 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, o qual estabelece o decurso de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 2010.

Tendo a Impugnante sido regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 22 de dezembro de 2009 (fl. 139), claro está que a constituição do crédito tributário, relativamente aos meses de 2004, deu-se dentro do prazo decadencial, não se tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de constituí-lo.

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

Lembre-se que o lançamento ora analisado se refere a discussão quanto a formação da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária quando das operações de saída de cerveja, refrigerante e isotônico realizadas pela Impugnante no exercício de 2004, para destinatários atacadistas mineiros, e o devido cumprimento das disposições do Regime Especial – PTA 16.000066587-99 a ela concedido, nos termos do, então vigente, art. 156, § 2º do Anexo IX do RICMS/02.

Neste sentido, importante verificar as disposições contidas no retro mencionado art. 156, § 2º do Anexo IX do RICMS/02, a saber:

"Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2005 - Redação original:

"Art. 156 - Não havendo a fixação dos valores ou dos percentuais referidos nos incisos do artigo anterior, a base de cálculo será:

.....

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 29/06/2004 a 30/11/2005 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 7º, ambos do Dec. nº 43.823, de 28/06/2004:

"§ 2º - Em substituição aos percentuais previstos nos incisos I e II do caput deste artigo, a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária é a média ponderada dos preços de venda a consumidor final usualmente praticados no mercado considerado, observado o disposto em regime especial concedido pelo Diretor da Diretoria de Gestão de Projetos da Superintendência de Fiscalização (DGP/SUFIS) e o seguinte:"

Efeitos de 15/12/2002 a 28/06/2004 - Redação original:

"§ 2º - Em substituição aos percentuais previstos nos incisos I e II do caput deste artigo, poderá ser adotado como base de cálculo do imposto devido por substituição tributária o preço de venda a consumidor apurado na forma do § 6º do artigo 44 deste Regulamento, desde que autorizado em regime especial concedido pelo Diretor da Diretoria de Fiscalização da Superintendência da Receita Estadual (DIF/SRE), hipótese em que:"

Efeitos de 29/06/2004 a 30/11/2005 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 7º, ambos do Dec. nº 43.823, de 28/06/2004:

"I - o regime especial alcança todos os estabelecimentos do contribuinte, ressalvada disposição em contrário no próprio regime;"

Efeitos de 15/12/2002 a 28/06/2004 - Redação original:

"I - o regime especial alcança todos os estabelecimentos do contribuinte, ressalvada disposição em contrário do próprio regime;"

Para melhor entendimento da questão acrescenta-se o disposto no § 3º do mesmo artigo, que trata da formação da base de cálculo, nos termos do regime especial concedido:

"Efeitos de 29/06/2004 a 30/11/2005 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 7º, ambos do Dec. nº 43.823, de 28/06/2004:

"§ 3º - O valor da base de cálculo da substituição tributária de que trata o § 2º deste artigo será publicado periodicamente, mediante comunicado da Superintendência de Legislação Tributária (SLT)."

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 15/12/2002 a 28/06/2004 - Redação original:

"§ 3º - Os valores da base de cálculo da substituição tributária de que trata o parágrafo anterior serão publicados periodicamente, mediante comunicado da Superintendência da Receita Estadual (SRE), observado, no que couber, o disposto nos §§ 2º e 4º do artigo 44 deste Regulamento."

As notas fiscais, nas quais foram encontradas incorreções na formação da base de cálculo da substituição tributária, encontram-se listadas no Anexo 2-C (fls. 25/31), com o respectivo demonstrativo de cálculo do ICMS/ST apurado, por produto, com os preços que foram divulgados pela Subsecretaria da Receita Estadual, através de comunicados (fls. 53/86).

Ressalta-se que a Impugnante argumentou que seguiu a legislação quanto à formação das bases de cálculo e negou a ocorrência de recolhimento a menor do ICMS/ST sem, contudo, apresentar nenhum demonstrativo ou provas que apontassem erro material na elaboração da peça fiscal ora combatida.

Não se verifica aqui a argüição de confisco na atual cobrança, porquanto o presente Auto de Infração foi lavrado observando o estrito cumprimento das normas tributárias mineiras às quais encontra-se o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento a teor do art. 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."

Cabe ressalva, contudo, em relação a penalidade isolada exigida.

Assim, a partir da penalidade exigida, percebe-se que o Fisco entendeu que foi descumprida a obrigação de emitir documentos fiscais com o correto destaque do imposto devido por substituição tributária.

Necessária se faz a análise pormenorizada do tipo descrito no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, para verificação da perfeita aplicação da penalidade prevista em face da imputação fiscal ora em exame, a saber:

"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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

....." (grifos não constam do original)

Analisando o dispositivo acima transcrito percebe-se que a conduta descrita na norma sancionatória é a consignação em documento fiscal de "base de cálculo diversa da prevista pela legislação".

Dos autos extrai-se que a Impugnante entendia que à época da ocorrência das operações a base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária era exatamente aquela por ela destacada. Assim, não há nos autos nem mesmo indícios de que a Defendente tenha destacado a base de cálculo por ela adotada utilizando-se de fraude, dolo ou má-fé. O que se conclui do conjunto probatório dos autos é que a Impugnante fez uma interpretação das normas estaduais diversa daquela feita pelo Fisco.

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 n.º 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 n.º 6.763/75, pelo art. 43 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02.

Portanto, os fatos e fundamentos que levaram a 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."

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

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.”*

Na hipótese ora analisada, a Impugnante destacou o imposto devido por substituição tributária sendo a imputação fiscal a apuração incorreta da base de cálculo do imposto.

É de se destacar aqui que a penalidade insculpida no inciso VII do art. 55, da forma como está redigida, procura punir contribuinte 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. Efetivamente, a norma não visa punir o erro na interpretação das leis tributárias.

Assim, esta penalidade apresenta-se afeta aos casos conhecidos como de subfaturamento, hipótese 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.

Portanto, por qualquer prisma que se analise a penalidade não há como aplicá-la à matéria tratada nos presentes autos, devendo ser excluída do crédito tributário a exigência da Multa Isolada capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No que tange à controvérsia a respeito dos juros de mora lastreados na taxa “SELIC”, cabe ressaltar que a medida também encontra-se dentro dos parâmetros normativos estaduais aos quais o Conselho de Contribuintes tem seu limite de competência adstrito.

Com efeito, prevê o art. 127 da Lei n.º 6.763/75, que os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seus valores corrigidos em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

A matéria vem, ainda, regida no art. 226, da mesma Lei, que estabelece:

“Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança de débitos fiscais federais.

Os critérios adotados para cobrança dos débitos fiscais federais estão disciplinados na Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, especificamente no art. 5º, § 3º, com a seguinte redação:

“Art. 5º - O imposto de renda devido, apurado na forma do artigo 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

§ 3º - As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento”.

A atualização monetária dos créditos tributários do Estado, bem como, a cobrança de juros de mora já eram previstos pela Resolução n.º 2.554/94, quando foi editada a Resolução n.º 2.816, de 23 de setembro de 1996, introduzindo a taxa “SELIC” como parâmetro para cálculo dos juros moratórios incidentes sobre pagamentos de créditos tributários em atraso.

Atualmente, a matéria encontra-se regulamentada pela Resolução n.º 2.880, de 13 de outubro de 1997, que revogou expressamente a Resolução n.º 2.554/94. O art. 1º daquela norma é claro ao dispor que os créditos tributários, cujos vencimentos ocorressem a partir de 1º de janeiro de 1998 seriam expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema de Liquidação e Custódia (SELIC) estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

A pré citada Resolução acha-se ajustada aos critérios definidos para cobrança dos débitos federais, conforme condicionado em dispositivos da Lei n.º 6.763/75, já aludidos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conveniente comentar que a alteração do *quantum* do tributo é prerrogativa de lei, mas a incidência de juros de mora, questionados, não implica nenhuma alteração de lei, mas tão somente compensar a parcela do tributo não paga no prazo legal.

Desta forma, o procedimento sob exame não afronta as disposições legais, mas ao contrário, pauta-se exatamente de acordo com os parâmetros da legislação de regência.

Em relação ao assunto, e como subsídio, vale a pena reportar à lição do mestre Sacha Calmon Navarro Coelho que, em sua obra *Infrações Tributárias e suas Sanções* leciona:

“Adicionalmente (os juros de mora) cumprem papel de assinalada importância como fator dissuasório de inadimplência fiscal, por isso que, em época de crise ou mesmo fora dela, no mercado de dinheiro busca-se o capital onde for mais barato. O custo da inadimplência fiscal deve, por isso, ser pesado, dissuasório, pela cumulação da multa, correção monetária e dos juros”.
(Editora Resenha Tributária, p. 77).

Deixa-se de tecer comentários acerca das alegações de inconstitucionalidade e impropriedade de textos regulamentares, por exceder as competências do Órgão julgador, conforme previsto no já citado art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais.

Ressalta-se que a Defendente não apresentou argumentos ou provas capazes de se contraporem aos fatos que motivaram a lavratura da peça fiscal ora combatida.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75. Vencido, em parte, o Conselheiro Mauro Heleno Galvão (Revisor), que julgava procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Maria de Lourdes Medeiros e Edécio José Cançado Ferreira.

Sala das Sessões, 15 de junho de 2010.

Mauro Heleno Galvão
Presidente / Revisor

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.817/10/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000163860-92
Impugnação: 40.010126707-07
Impugnante: Companhia Brasileira de Bebidas
IE: 010195092.09-15
Proc. S. Passivo: Peter de Moraes Rossi/Outro(s)
Origem: Escritório Cont. Externo/RJ

Voto proferido pelo Conselheiro Mauro Heleno Galvão, 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.

A autuação versa sobre retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST), nos meses de janeiro, maio, julho, agosto, setembro, outubro e novembro de 2004, quando o sujeito passivo, substituto tributário mineiro, realizou operações de saída de cerveja, refrigerante e isotônico, previstos no Protocolo ICMS nº 11/91 e alterações, para destinatários atacadistas localizados no Estado de Minas Gerais. Quando da emissão das notas fiscais, na formação da respectiva base de cálculo da substituição tributária, o sujeito passivo não utilizou, corretamente, os preços dos produtos constantes das tabelas de preços sugeridos publicadas nos comunicados da Subsecretaria da Receita Estadual, vigentes à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores, de acordo com o disposto em Regime Especial que lhe foi concedido nos termos do, então vigente, art. 156, § 2º do Anexo IX do RICMS/02.

Exigiu-se ICMS, Multa de Revalidação em dobro nos termos do art. 56, inciso II, § 2º e I, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, ambos da Lei nº 6.763/75.

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 19.817/10/1ª, por maioria de votos, julgou parcialmente procedente o lançamento, para excluir a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75.

Verifica-se que o voto vencedor excluiu a Multa Isolada capitulada no inciso VII do art. 55, ao fundamento de que o citado dispositivo não se aplica na situação ora em análise, em que uma possível supressão do imposto ocorre devido a erro de interpretação.

Vencido este Conselheiro que julgou procedente o lançamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Vê-se, pois, a Autuada não consignou corretamente a base de cálculo do ICMS nas notas fiscais que acobertaram as operações e, por consequência lógica, recolheu a menor o imposto devido na forma e prazo regulamentares.

Em face do acima exposto, além do ICMS e da multa de revalidação, foi exigida a Multa Isolada pelo descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75, que prescreve:

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 legal acima mencionado, ao penalizar a consignação em documento fiscal de base de cálculo diversa, prevê uma multa de 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada, pelo descumprimento de obrigação tributária acessória, ainda que parcialmente.

Diverso, do lat. *Diversu*, adj., diferente, distinto, discordante, divergente, segundo o Dicionário Aurélio.

Ora, “diferença apurada” refere-se à diferença da base de cálculo, que, no caso dos autos, corresponde ao valor adotado pela Contribuinte e aquele previsto na legislação.

Há a destacar-se que a prescrição legal do art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75, transcrita, não distingue o tipo de operação a que se deva aplicar a multa por consignar em nota fiscal base de cálculo diversa, empregando-se a expressão “base de cálculo diversa” em sentido lato.

Assim, qualquer operação que apresente base de cálculo diversa, divergente, discordante, distinta, amolda-se ao tipo legal acima descrito, seja a operação submetida ao regime de débito/crédito ou ao regime de substituição tributária.

Por fim, restou demonstrado que a Autuada não cumpriu a obrigação acessória a que estava obrigada, ou seja, consignou a menor base de cálculo do ICMS prevista na legislação nas notas fiscais que emitiu.

Portanto, correto o procedimento adotado pelo Fisco de exigir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75.

Diante do exposto, dou provimento ao lançamento.

Sala das Sessões, 15 de junho de 2010.

**Mauro Heleno Galvão
Conselheiro**