

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

Acórdão: 18.979/10/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000166071-02  
Impugnação: 40.010127971-11  
Impugnante: Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV  
IE: 740358740.07-96  
Proc. S. Passivo: Peter de Moraes Rossi/Outro(s)  
Origem: P.F/Antônio Reimão de Melo - Juiz de Fora

**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 a menor ICMS devido por substituição tributária ao Estado de Minas Gerais, em decorrência de a apuração da base de cálculo do imposto estar em desacordo com o estabelecido art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02. 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, item 1 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 venda de mercadorias sujeitas à substituição tributária, através de suas notas fiscais eletrônicas relacionadas no Anexo I (fl. 04), consignando valores a menor no campo da base de cálculo do ICMS/ST com consequentes destaques a menor do ICMS/ST devido em cada operação.

Segundo consta do relatório do Auto de Infração a apuração da base de cálculo do ICMS/ST teria sido feita em desacordo com o determinado pelo art. 47-A do Anexo XV, uma vez que o valor da operação própria seria superior a 75% (setenta e cinco por cento) do valor do Preço Médio Ponderado a Consumidor Final – PMPF.

A multa isolada foi agravada em 100% (cem por cento) face à constatação de reincidência na penalidade conforme PTAs n.ºs 04.002033997.09 e 04.002031094.84 lavrados contra o estabelecimento de inscrição estadual n.º 740.035840.00-44.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro nos termos do art. 56, inciso II, § 2º, alínea “i”, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII agravada nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei n.º 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 19/40, em síntese, aos seguintes argumentos:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a regra básica em relação à base de cálculo nas operações com cervejas e refrigerantes é a imposta pelo art. 19 do Anexo XV do RICMS/MG;
- não discute que adota o Estado de Minas Gerais o chamado Preço Médio Ponderado a Consumidor Final – PMPF, antes denominado simplesmente “Pauta Fiscal”. Este é o critério definitivo;
- recentemente, o Estado de Minas Gerais instituiu, unilateralmente, mudança de regras, quebrando a segurança jurídica existente, quando da adoção dos preços médios ponderados, isso porque a pauta é a base de cálculo definitiva e imperante;
- a Lei Complementar nº 87/96 estabeleceu as normas gerais para instituição do ICMS e regulamentou o instituto da substituição tributária;
- importante ressaltar, no que se refere à definição da base de cálculo dos tributos, que a Constituição Federal estabeleceu a necessidade de edição de lei, por força do princípio da legalidade tributária;
- a Lei Complementar nº 87/96 define a hipótese da incidência tributária, configuradora do fato gerador tributável, descrito como hábil a gerar a obrigação tributária para quaisquer tipos de crédito de caráter tributário ao Fisco;
- a substituição tributária deve ser regulamentada por lei estadual;
- a exigência, pelo Fisco Mineiro, do acréscimo do valor agregado na referida base de cálculo do ICMS/ST não pode prosperar, pois se configura, outrossim, inadmissível prática do “gatilho” fiscal;
- o Estado de Minas Gerais, nas prerrogativas e atribuições que a lei lhe confere, opta pelo instituto da substituição tributária “para frente”;
- cita o art. 128 do Código Tributário Nacional;
- discorre sobre a “substituição tributária para frente”;
- no caso em tela, alega-se que os valores atribuídos a título de substituição tributária aos seus produtos estão com cálculos inexatos, em virtude de suposto erro na composição da base de cálculo;
- ocorre que a Fiscalização não atentou para o que está estabelecido na legislação, a qual prevê que a base de cálculo do ICMS para fins de substituição tributária é o preço de venda a consumidor sugerido pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente, conforme estabelecido no art. 19, já mencionado;
- cita manifestação do Supremo Tribunal Federal acerca da questão;
- no que concerne à impossibilidade de aplicação do denominado "Gatilho" do ICMS/ST, que no caso de Minas é a utilização do valor agregado e não da pauta, cita parecer de Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo;
- o critério temporal do fato gerador do ICMS/ST será, de acordo com o entendimento do Supremo Tribunal Federal, a saída das mercadorias do estabelecimento produtor, recolhendo-se o ICMS, a título de substituição tributária, em

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

razão da saída das mercadorias do estabelecimento industrial de outro Estado, não há como se exigir qualquer diferença, muito menos a aplicação do “Gatilho”;

- ou seja, o ICMS-ST foi retido e recolhido, tendo-se como base de cálculo a pauta fiscal estabelecida pelo Governo do Estado, em acordo com o estabelecido pelo art. 19 do Anexo XV do RICMS/MG;

- o que se denominou de "gatilho" na substituição tributária de ICMS é a cobrança da diferença entre a pauta e o valor do produto praticado pelo contribuinte. Referida diferença caso gere crédito a favor do Estado é cobrada seja pela diferença de pauta, seja por estar acima da mesma;

- entretanto, caso exista valor a restituir, isto é, a operação for feita a menor, não existe previsão legal referente à restituição;

- cita o julgamento da ADIN nº 1.851, proferido pelo Supremo Tribunal Federal com eficácia vinculante;

- assim, a substituição ocorre no momento da saída da mercadoria do estabelecimento emitente, não sendo devida qualquer complementação, seja a que título for, em função das diferenças de pautas fiscais, ou dos acréscimos de margem de lucro;

- ademais, uma vez feitas as operações com valor inferior ao da pauta fiscal, aplicam-se os valores definidos na referida pauta, sem necessidade de qualquer agregação, pois foram praticados preços abaixo do valor estimado;

- transcreve parte de vários julgados que entende adequados à matéria suscitada;

- sendo mera substituta tributária tem o direito garantido constitucionalmente de se ressarcir junto aos contribuintes substituídos do valor do ICMS/ST antecipado mediante destaque na nota fiscal de venda, mas, no caso concreto, está-se fazendo com que acumule dupla função de contribuinte de fato e de direito.

Ao final, pede seja provida a presente impugnação e, via de consequência, julgado insubsistente o auto de infração, canceladas as cominações ali previstas.

O Fisco se manifesta às fls. 66/72, contrariamente ao alegado pela defesa, resumidamente, aos argumentos seguintes:

- a questão basilar do presente PTA encontra-se na correta apuração da base de cálculo do ICMS/ST relativo às mercadorias constantes das notas fiscais eletrônicas relacionadas à fl. 04;

- a legislação mineira traz expressamente no art. 13 da Lei n.º 6.763/75, §§ 19 a 21 e 29 os regramentos quanto à apuração da base de cálculo do ICMS/ST;

- o item 2 do § 19 dispõe que a base de cálculo do ICMS/ST será o valor da operação nele incluídos os demais valores cobrados do destinatário e acrescido de margem de valor agregado (MVA);

- como alternativa a essa forma de apuração, o § 29 possibilita a utilização do preço médio ponderado a consumidor final - PMPF, por meio de Portaria da Superintendência de Tributação;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- os mesmos ditames estão expressos na alínea “b” do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02;
- desta forma, no caso do refrigerante, que não possui preço sugerido pelos fabricantes, a legislação permite a utilização de duas sistemáticas para apurar a base de cálculo do ICMS/ST para as mercadorias alvo desse PTA;
- o PMPF é aplicado como regra geral, no entanto existe uma exceção à sua utilização prevista no art. 47-A do RICMS/02 que veio para coibir distorções na apuração do ICMS/ST quando o valor da operação própria se aproxima em demasia do valor do PMPF;
- independente do que motivou a distorção, o art. 47-A condiciona a utilização do PMPF somente às operações em que a operação própria seja ao menos 25% (vinte e cinco por cento) inferior ao valor do PMPF;
- no caso em tela, uma vez que a operação própria é superior a 75% (setenta e cinco por cento) do PMPF, a Autuada deveria ter apurado a base de cálculo do ICMS/ST nos termos do art. 19, inciso I, alínea "b", item 3 do Anexo XV, ou seja, por meio da aplicação da MVA;
- o princípio da definitividade da substituição tributária está atrelado à correta apuração do ICMS/ST e de sua base de cálculo conforme disposto na legislação;
- desta maneira, estando corretamente apurado o ICMS/ST, não há que se falar em restituição ou cobrança complementar quando da comparação posterior entre o valor do ICMS/ST presumido e o valor a consumidor final realmente praticado;
- no presente PTA encontra-se um cálculo errôneo por parte da Autuada e o ICMS/ST que se está a exigir é a diferença entre o apurado erradamente e aquele que seria o correto, estipulado pela legislação;
- toda a jurisprudência apresentada é irrelevante para a análise do feito fiscal uma vez que a definitividade da substituição tributária não está em questão nesse PTA;
- o argumento de violação ao princípio da não-cumulatividade, em virtude da emissão do presente auto de infração, carece de qualquer fundamento lógico e legal;
- em nenhum momento o Fisco está a impedir a cobrança dos valores, que deveriam ter sido recolhidos a título de substituição tributária dos contribuintes substituídos, pois o fato da Autuada ter destacado e recolhido o ICMS/ST a menor é que a impede de se ressarcir do tributo junto ao contribuinte substituído;
- embora a Impugnante não tenha interposto qualquer argumentação contrária à multa isolada imposta com base no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75, sua aplicação está correta, uma vez que nas operações alvo deste PTA, a Autuada praticou justamente a hipótese descrita na norma, ou seja, consignou base de cálculo diversa (a menor) da prevista na legislação tributária;
- como agravante, a mesma empresa foi autuada em 24 de junho de 2009 através do Auto de Infração nº 01.000161800.79, também por ter consignado como base de cálculo valor inferior ao determinado pelo disposto no art. 47-A do Anexo XV

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do RICMS/02 e tinha conhecimento da decisão proferida por esse egrégio Conselho de Contribuintes de MG, publicada em 27 de fevereiro de 2010;

- com relação ao pedido de perícia específica, este é desnecessário e meramente protelatório, tendo em vista que a infração está claramente tipificada e o cálculo de fácil compreensão.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento.

### **DECISÃO**

Compete à Câmara a análise do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe o qual versa acerca da imputação fiscal de venda de mercadorias sujeitas à substituição tributária, através de suas notas fiscais eletrônicas relacionadas no Anexo I (fl. 04), consignando valores a menor no campo da base de cálculo do ICMS/ST com consequentes destaques a menor do ICMS/ST devido em cada operação.

Segundo consta do relatório do Auto de Infração a obtenção da base de cálculo do ICMS/ST teria sido feito em desacordo com o determinado pelo art. 47-A do Anexo XV, uma vez que o valor da operação própria seria superior a 75% (setenta e cinco por cento) do valor do Preço Médio Ponderado a Consumidor Final – PMPF.

A multa isolada foi agravada em 100% (cem por cento) face à constatação de reincidência na penalidade conforme PTAs nºs 04.002033997.09 e 04.002031094.84 lavrados contra o estabelecimento de inscrição estadual nº 740.035840.00-44.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro nos termos do art. 56, inciso II, § 2º, alínea “i”, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII agravada nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75.

A hipótese em questão, portanto, refere-se à correta apuração da base de cálculo para retenção do ICMS devido por substituição tributária em operação interestadual, praticada por estabelecimento fabricante, com as mercadorias constantes na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

A Impugnante em sua peça de defesa invoca a necessidade da existência de lei estadual específica, em respeito ao princípio da legalidade, para a exigência do imposto devido por substituição tributária.

Contudo, não assiste razão à Impugnante visto que para as operações com mercadorias sujeitas à sistemática do ICMS por substituição tributária, a Lei n.º 6.763/75 disciplinou a questão da apuração base de cálculo nos seguintes termos:

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

.....

§ 19 - A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

.....

2) em relação a operação ou prestação subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a - o valor da operação ou da prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b - o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente ou ao tomador de serviço;

c - a margem de valor agregado, nela incluída a parcela referente ao lucro e o montante do próprio imposto, relativa a operação ou prestação subseqüentes, que será estabelecida em regulamento, com base em preço usualmente praticado no mercado considerado, obtido por levantamento, ainda que por amostragem, ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidade representativa do respectivo setor, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

§ 20 - Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final ao consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, será o referido preço por ele estabelecido.

§ 21 - Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos, poderá o regulamento estabelecer como base de cálculo esse preço.

.....  
§ 29 - Em substituição ao disposto no item 2 do § 19 deste artigo, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou a sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas na alínea "c" do mesmo item.

Como se verifica, a lei estabelece nos dispositivos acima transcritos os critérios para se chegar à base de cálculo a ser utilizada nas operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária.

Assim o § 20 se refere a mercadorias que possuam preço fixado por órgão público competente, ou seja, que estejam tabelados, situação que inexistente atualmente na economia nacional.

Também o § 21 não afeta a base de cálculo do ICMS/ST dos produtos relacionados no item 1 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, pois esses não possuem preço sugerido pelos fabricantes.

Dessa forma, dos dispositivos acima mencionados, interessam para o caso dos autos os §§ 19 e 29.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O item 2 do § 19 dispõe que a base de cálculo do ICMS/ST será o valor da operação nele incluídos os demais valores cobrados do destinatário e acrescido de margem de valor agregado (MVA).

Como alternativa a essa forma de apuração, o § 29 possibilita a utilização do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) divulgado por meio de Portaria da Superintendência de Tributação.

Os mesmos ditames estão expressos no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 19 - A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

I - em relação às operações subseqüentes:

.....  
b - tratando-se de mercadoria que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

1 - o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) divulgado em portaria da Superintendência de Tributação;

2 - o preço final a consumidor sugerido ou divulgado pelo industrial, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos aprovado em portaria da Superintendência de Tributação; ou

3 - o preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º deste artigo;

.....

Dessa forma, no caso dos refrigerantes, que não possuem preço sugerido pelos fabricantes, a legislação permite a utilização de duas sistemáticas para apuração da base de cálculo do ICMS/ST.

O preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) é aplicado como regra geral uma vez que, pela ordem, é o primeiro critério. No entanto, existe uma exceção à sua utilização prevista no art. 47-A do RICMS/02, que assim dispõe:

Art. 47-A - Na hipótese de operação interestadual com mercadoria de que trata o item 1 da Parte 2 deste Anexo em que o valor da operação própria praticado pelo remetente, compreendidos os valores correspondentes a frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, seja superior a 75% (setenta e cinco por cento) do preço médio ponderado a consumidor

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

final (PMPF), divulgado em portaria da Superintendência de Tributação, o imposto devido por substituição tributária será calculado utilizando-se da base de cálculo estabelecida no art. 19, I, "b", 3, desta Parte.

Depreende-se que as disposições contidas no art. 47-A, Anexo XV do RICMS/02, visam corrigir distorções na apuração do ICMS/ST quando o valor da operação própria se aproxima em demasia do valor do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF).

Isso pode acontecer em virtude de uma defasagem no valor apurado do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) em determinadas regiões do Estado ou mesmo em função do interesse da empresa vendedora em majorar sua operação própria, reduzindo o ICMS/ST no destino, tendo em vista algum benefício fiscal obtido no seu Estado de origem.

Independente do que motivou a distorção, o art. 47-A condiciona a utilização do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) somente às operações em que a operação própria seja ao menos 25% (vinte e cinco por cento) inferior ao valor deste.

No presente lançamento, já que o valor da operação própria é superior a 75% (setenta e cinco por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF), a apuração da base de cálculo para retenção do ICMS devido por substituição tributária teria de ser nos termos do disposto no art. 19, inciso I, alínea "b", item 3 do Anexo XV do RICMS/02, ou seja, por meio da aplicação da margem de valor agregado (MVA).

A Impugnante argumenta que promoveu corretamente o cálculo do ICMS/ST, com base no art. 19, Anexo XV do RICMS/02, e para a apuração se utilizou do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF), ao qual chama de "pauta fiscal", e contesta o art. 47-A, Anexo XV do RICMS/02, afirmando que o mesmo se caracteriza por um "gatilho" que contrariaria o princípio da definitividade da substituição tributária consagrada na jurisprudência das cortes superiores de justiça.

Como se observa da legislação citada acima, a utilização do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) para os refrigerantes está condicionada, pelo art. 47-A, Anexo XV do RICMS/02, à existência de uma diferença igual ou superior a 25% (vinte e cinco por cento) entre o valor da operação própria e do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF). Caso contrário, o cálculo deverá ser feito usando-se a margem de valor agregado (MVA) prevista no item 1 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Contrariamente ao entendimento da Impugnante, o princípio da definitividade da substituição tributária está atrelado à correta apuração da base de cálculo para retenção do ICMS devido por substituição tributária de acordo com o disposto na legislação tributária.

Neste sentido, correta a infração apontada pelo Fisco, sendo devido o recolhimento do ICMS/ST pela Impugnante, com a respectiva multa de revalidação.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não se verifica aqui a arguição 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 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 e 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.

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.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75. Vencido, em parte, o Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior, que o julgava procedente. Participaram do julgamento, além da signatária e do Conselheiro retro citado, os Conselheiros René de Oliveira e Sousa Júnior (Revisor) e Carlos Alberto Moreira Alves.

**Sala das Sessões, 27 de outubro de 2010.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Presidente / Relatora**

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

Acórdão: 18.979/10/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000166071-02  
Impugnação: 40.010127971-11  
Impugnante: Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV  
IE: 740358740.07-96  
Proc. S. Passivo: Peter de Moraes Rossi/Outro(s)  
Origem: P.F/Antônio Reimão de Melo - Juiz de Fora

---

Voto proferido pelo Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior, 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.

Versa a presente autuação acerca da imputação de recolhimento a menor de ICMS, a título de substituição tributária, em virtude da adoção de base de cálculo diversa da prevista na legislação. Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no inciso VII do art. 55 da mesma lei.

Com efeito, a Autuada adotou o critério do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF), para fins de definição da base de cálculo do ICMS-ST nas operações de que se cuida, não obstante restar caracterizada a hipótese de aplicação da disposição contida no art. 47-A da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, que assim determina:

Art. 47-A. Na hipótese de operação interestadual com mercadoria de que trata o item 1 da Parte 2 deste Anexo em que o valor da operação própria praticado pelo remetente, compreendidos os valores correspondentes a frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, seja superior a 75% (setenta e cinco por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF), divulgado em portaria da Superintendência de Tributação, o imposto devido por substituição tributária será calculado utilizando-se da base de cálculo estabelecida no art. 19, I, "b", 3, desta Parte.

Neste sentido, uma vez demonstrado nos autos que o valor da operação própria realizada pelo remetente efetivamente superou o valor do PMPF, e o fez em percentual superior àquele referido no dispositivo acima transcrito (qual seja, 75%),

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tem-se por incontroversa a aplicabilidade da norma regulamentar que determina a adoção do critério da margem de valor agregada (MVA), a que se refere o art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 da Parte 1 do mencionado Anexo XV do Regulamento do ICMS.

Posto isto, temos que a decisão consubstanciada no Acórdão nº 18.979/10/2ª, por maioria de votos, julgou parcialmente procedente o lançamento, para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, vencido este Conselheiro que o julgava procedente.

Verifica-se que o voto vencedor fundamenta-se no entendimento de que a referida multa isolada visa a coibir a conduta do contribuinte que, a despeito de conhecer a base de cálculo correta a ser adotada, abstém-se propositalmente de consigná-la no documento fiscal acobertador da operação, de modo a reduzir o montante do tributo daí decorrente, tal como ocorre, por exemplo, nos casos de subfaturamento. Por outro lado, na autuação em apreço ter-se-ia configurada situação diversa, eis que a infringência constatada resultaria da divergência entre a interpretação da legislação adotada pela Autuada e a interpretação feita pelo Fisco, no que concerne à definição da base de cálculo da substituição tributária, razão pela qual não se amoldaria ao tipo descrito no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

O dispositivo em questão encontra-se redigido nos seguintes termos:

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;

A partir da análise deste preceito, em que pese as razões delineadas no âmbito do respeitável voto vencedor, esposamos entendimento diverso.

Tal como redigido o texto legal, a penalidade em questão impõe-se indistintamente a todos os casos em que a base de cálculo aposta no documento fiscal se mostrar diferente da prevista na legislação, quer estejam as operações ou prestações sujeitas à sistemática normal de débito e crédito, quer refiram-se a situações alcançadas pela substituição tributária.

Com efeito, tendo presente que o legislador, neste particular, não efetuou qualquer distinção, não caberia fazê-la por via de interpretação, mormente em se tratando de matéria afeta ao tema das infrações tributárias.

Como é sabido, a teor do disposto no art. 136 do Código Tributário Nacional, a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e tampouco da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Cumpre ressaltar, por oportuno, que tal dispositivo contém expressa ressalva no sentido de que é dado ao legislador dispor de modo diverso, sendo certo que, em algumas situações, a lei realmente cuida de reduzir a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

penalidade, levando em conta determinados aspectos relacionados aos elementos subjetivos (dolo/culpa) da conduta.

No que tange à Lei nº 6.763/75, mais especificamente ao seu art. 55, objeto do presente dissenso, é de se mencionar que os tipos descritos nos incisos I, II e XVI, constituem exemplos do que se vem de afirmar. Nestes casos, quando da valoração das condutas infracionais, aprouve ao legislador prever hipóteses de redução da multa isolada ante a constatação de fatos tidos como aptos a demonstrar a menor lesividade da ação praticada pelo sujeito passivo.

Assim, à vista de critérios tais como a constatação da infração a partir de documentos e/ou lançamentos efetuados nos livros comerciais ou fiscais do contribuinte, ou ainda a verificação de que, a despeito do descumprimento da obrigação acessória, o imposto respectivo fora previamente recolhido, o legislador excepcionou a regra geral da objetividade da infração tributária e minorou a penalidade imposta. Nesta perspectiva, não há como olvidar que, quando assim procedeu, o fez expressamente, até porque considerações desta natureza não podem resultar do mero labor interpretativo.

Em outras palavras, tendo presente a expressão “*salvo disposição de lei em contrário*”, constante do art. 136 do CTN, somente ao legislador é dado admitir atenuações no que respeita às consequências das infrações tributárias, a partir de considerações afetas aos elementos subjetivos da conduta.

Logo, na situação objeto dos presentes autos, considerando que o preceito legal não contém tais atenuações e tampouco quaisquer distinções no que se refere às operações sujeitas ao regime da substituição tributária, não se nos afigura cabível presumi-las por via de interpretação, haja vista a incontroversa adoção de base de cálculo diversa da prescrita em lei para a operação, resultando daí, inclusive, recolhimento a menor de tributo.

Portanto, correto o procedimento adotado pelo Fisco ao 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, 27 de outubro de 2010.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior**  
**Conselheiro**