

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.651/10/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000161540-94
Impugnação: 40.060128092-03
Impugnante: Fazenda Pública Estadual
Autuado: Drogavida Comercial de Drogas Ltda.
IE: 435249204.04-65
Proc. S. Passivo: Alda Catapatti Silveira/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - COSMÉTICOS/PERFUMARIA – FALTA DE RECOLHIMENTO/ RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST. Imputação fiscal de falta de retenção e de recolhimento e retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST, devido pela Impugnante, estabelecida em São Paulo, que por força de Regime Especial (RE) e respectivas Autorizações Provisórias estava obrigada a recolher antecipadamente o ICMS pela saída dos produtos referentes ao item 24 do Anexo XV do RICMS/02, para contribuintes deste Estado, na condição de substituta tributária. Infração caracterizada. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas respectivamente, no art. 56, inc. II, § 2º, e 55, inc. VII da Lei nº 6.763/75. A penalidade isolada foi majorada com fulcro no art. 53, §§ 6º e 7º da mesma lei, face à constatação de reincidência. Contudo, deve ser excluída a multa isolada por inaplicável à espécie. Decisão mantida.

Recurso de Revisão conhecido por unanimidade e não provido por maioria de votos.

RELATÓRIO

Da Decisão Recorrida

A autuação versa sobre a constatação, no período de 01/01/06 a 31/08/08, das seguintes irregularidades:

1 - falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, incidente sobre operações subsequentes com cosméticos e artigos de perfumaria, de higiene pessoal e de toucador, constantes do item 24 do Anexo XV do RICMS/02;

2 - retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, incidente sobre operações subsequentes com cosméticos e artigos de perfumaria, de higiene pessoal e de toucador, constantes do item 24 do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas, respectivamente, nos arts. 56, inc. II, § 2º e 55, inc. VII da Lei nº 6.763/75, esta última

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

majorada em 100% (cem por cento), com fulcro no art. 53, §§ 6º e 7º, da já citada Lei n.º 6.763/75, face a comprovação de reincidência na prática da mesma infração.

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 19.864/10/1ª julgou, por maioria de votos, parcialmente procedente o lançamento para manter as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inc. VII da Lei n.º 6.763/75.

Das Razões da Recorrente

Inconformada, a Fazenda Pública Estadual - FPE interpõe, tempestivamente, o presente Recurso de Revisão (fls. 998/1.008), por intermédio de seu procurador regularmente constituído.

Afirma que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos indicados como paradigmas: 17.662/06/1ª e 17.516/06/1ª (cópias anexas às fls. 1.009/1.022).

Requer seja conhecido e provido seu Recurso de Revisão.

Das Contra-Razões Da Recorrida

A Recorrida, tempestivamente, por intermédio de seu procurador legalmente constituído, contrarrazoa o Recurso da FPE (fls. 1.027/1.040).

Requer seja negado conhecimento e provimento ao Recurso da FPE.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 1.059/1.063, opina pelo conhecimento do Recurso de Revisão interposto, considerando restar caracterizada a alegada divergência jurisprudencial. Entretanto, se ao mérito chegar, opina pelo seu provimento parcial, para restabelecer a Multa Isolada prevista no inc. VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, nas operações em que houve destaque a menor da base de cálculo do ICMS/ST e conseqüente destaque a menor do ICMS/ST (Anexo "C").

DECISÃO

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Superada, de plano, a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inc. II do art. 163 do RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

Após análise dos autos e inteiro teor dos acórdãos indicados como divergentes, constata-se assistir razão à Recorrente, eis as decisões mencionadas se revelam divergentes em relação à aplicação da legislação tributária.

O cerne da questão reside na aplicação da Multa Isolada, prevista no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, *in verbis*:

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; (grifou-se)

Com efeito, o Acórdão nº 17.516/06/1ª, apontado como paradigma, cuida de falta de destaque e consequente falta de retenção do ICMS/ST em operações relacionadas ao produto “cerveja”, tendo sido exigido ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inc. II, § 2º, inc. I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inc. VII da citada lei.

Cumprido ressaltar que a diferença de produtos (cosméticos x cerveja) em nada altera a análise, visto que o que se avalia é a exigência ou não da multa prevista no inc. VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 nas situações de falta de destaque ou de destaque a menor do ICMS/ST, não importando o produto.

Portanto, a 1ª Câmara, naquela oportunidade, à unanimidade, aprovou integralmente o lançamento, contrariamente à decisão recorrida que excluiu a Multa isolada em situação idêntica, ou seja, falta de lançamento de base de cálculo da rubrica substituição tributária, o que acarretou, consequentemente, a falta de destaque do respectivo ICMS/ST (vide Anexo “B”, fls. 102/135 destes autos).

Dessa forma, diante de situações idênticas, constata-se divergência entre as decisões respectivas.

Já o Acórdão nº 17.662/06/1ª cuida de destaque a menor de ICMS/ST, e consequente recolhimento a menor de ICMS/ST, em operações também relacionadas ao produto “cerveja”, acarretando as exigências de ICMS/ST, multa de revalidação e Multa Isolada, prevista no inc. VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

A 1ª Câmara julgou parcialmente procedente o lançamento para excluir da base de cálculo do ICMS e da multa isolada a parcela do IPI que estava sendo discutida judicialmente pelas partes.

Contudo, com relação à matéria ora discutida, aquela decisão manteve a multa isolada por consignação de base de cálculo diversa da prevista na legislação tributária.

Dessa forma, verifica-se também divergência entre as duas decisões no tocante à aplicação da citada multa isolada, só que neste caso em relação ao destaque a menor do ICMS/ST (decorrente de destaque a menor da base de cálculo da operação relativa à substituição tributária).

Concluindo, verifica-se que as duas decisões apontadas como paradigmas apresentam divergência quanto à aplicação da legislação tributária: a primeira, quanto à aplicação da citada multa isolada na falta de destaque e consequente falta de recolhimento do ICMS/ST; já em relação à segunda, a divergência se refere à aplicação da multa isolada, mas na situação de destaque a menor e consequente recolhimento a menor do ICMS/ST.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, diante do acima exposto, reputa-se atendida a segunda condição prevista no inc. II do art. 163 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08 (divergência jurisprudencial), em relação aos acórdãos apontados como paradigmas, cada um com sua especificidade, com o cumprimento da exigência de preenchimento cumulativo das condições, conforme previsto no referido dispositivo legal.

Via de consequência, configuram-se os pressupostos de admissibilidade para o Recurso de Revisão.

Do Mérito

No que se refere ao mérito, verifica-se que a Recorrente requer o restabelecimento da multa isolada nos exatos termos propostos pelo voto vencido (fls. 993/995), ou seja, restabelecimento integral da multa isolada, mas considerando-se sua majoração nos termos previstos nos §§ 6º e 7º do art. 53 da Lei nº 6.763/75 (50% no período de 01/01/06 a 22/07/07 e 100% para o período subsequente).

Conforme já relatado, versa a presente autuação acerca da imputação fiscal de falta de retenção e recolhimento e retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, incidente sobre operações subsequentes com os produtos constantes do item 24 do Anexo XV do RICMS/02, no período de 01/01/06 a 31/08/08.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS/ST apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada capituladas, respectivamente, nos arts. 56, inc. II, § 2º e 55, inc. VII da Lei nº 6.763/75, esta última majorada em 100% (cem por cento), com fulcro no art. 53, §§ 6º e 7º, da mesma lei, face a constatação pelo Fisco de reincidência por parte da Impugnante na prática da mesma infração.

Às fls. 103/135 está demonstrada, por amostragem, a apuração do ICMS/ST não recolhido aos cofres públicos relativo às operações efetuadas sem qualquer retenção do imposto.

Por sua vez, o demonstrativo de fls. 137/168 indica a apuração da diferença de ICMS/ST em relação às operações efetuadas com retenção a menor do tributo, face à utilização, pela Impugnante, de base de cálculo diversa da prevista na legislação vigente.

Já os documentos acostados às fls. 194/909, referem-se a uma parcela das notas fiscais objeto da autuação, que comprovam a falta de retenção do ICMS/ST relativo às operações a elas vinculadas.

Na mídia eletrônica acostada à fl. 169, consta o demonstrativo global do ICMS/ST apurado, abrangendo todas as notas fiscais e operações objeto da presente autuação.

No “Quadro I” de fl. 974, elaborado pela Assessoria do Conselho de Contribuintes, consta a descrição de cada produto ou grupo de produtos objeto da autuação, o código NCM respectivo, as margens de valor de agregação utilizadas, a vigência no tempo de cada uma delas e o embasamento legal para a cobrança do ICMS/ST. Os dados para elaboração deste quadro foram extraídos da planilha de fls. 34/101.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Repita-se, pela importância, que no caso das mercadorias objeto da presente autuação (cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador), as margens de valor de agregado utilizadas pelo Fisco estão respaldadas no art. 19, inciso I, subalínea “b.3”, c/c item 24 da Parte 2, ambos do Anexo XV do RICMS/02.

Por conseguinte, na apuração do ICMS/ST, considerou-se como base de cálculo, para fins de substituição tributária, em relação às operações subsequentes, o preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado.

$$\text{BC/ST} = (\text{Valor dos Produtos} + \text{Frete} + \text{Seguro} + \text{Outros encargos}) \times (1 + \text{MVA}/100)$$

Finalmente, o valor a recolher a título de substituição tributária é a diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota vigente nas operações internas sobre a base de cálculo acima definida para a substituição e o imposto devido pelas operações próprias.

$$\text{ICMS/ST Devido} = (\text{BC/ST} \times \text{ALIQ. INTERNA}) - \text{ICMS OP. PRÓPRIA}$$

$$\text{ICMS/ST Exigido} = \text{ICMS/ST Devido} - \text{ICMS/ST Destacado}$$

Segundo a Impugnante, a intenção do Fisco de lhe atribuir a condição de substituta tributária contrariaria não só a Constituição Federal de 1988 e a Lei Complementar nº 87/96, mas o próprio regulamento mineiro, pois, a seu ver, a norma contida no art. 12 do Anexo XV do RICMS/02, somente permitiria a atribuição da sujeição passiva por substituição a estabelecimento industrial situado neste Estado ou àqueles estabelecidos nas Unidades Federadas com as quais Minas Gerais tivesse firmado convênio para a instituição do regime, o que não seria o seu caso, pois seu estabelecimento está sediado no Estado de São Paulo, que não mais possui convênio com Minas Gerais para fins de instituição de substituição tributária.

Art. 12 - O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes.

§ 1º - As unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, por mercadoria ou agrupamento de mercadorias, são as identificadas nos itens da Parte 2 deste Anexo.

Realmente, à época dos fatos geradores da obrigação tributária ora discutida (janeiro/06 a agosto/08), o Estado de domicílio da Impugnante (São Paulo) já havia denunciado o Convênio ICMS nº 76/94, que estabelecia a incidência do ICMS por

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

substituição tributária em relação às operações com medicamentos e outros produtos farmacêuticos (itens 15 e 24 do Anexo XV do RICMS/02).

No entanto, por força de Regime Especial (PTA nº 16.000012371.32), celebrado com supedâneo no art. 20, § 2º da Parte Geral (efeitos de 30/03/05 a 30/11/05), e art. 2º, Parte 1 do Anexo XV (efeitos a partir de 01/12/05), ambos do RICMS/02, a Coobrigada “Drogavida Comercial de Drogas Ltda.” (sucessora da empresa “Drogacenter Distribuidora de Medicamentos Ltda.”), encontrava-se obrigada à retenção e recolhimento do ICMS/ST, na condição de substituta tributária.

Veja-se as disposições contidas na mencionada norma, *in verbis*:

Art. 2º - A substituição tributária, além das hipóteses previstas neste Anexo, poderá ser atribuída a outro contribuinte ou a categoria de contribuintes, inclusive entidade representativa de produtores rurais, mediante regime especial definido neste Regulamento ou concedido pelo diretor da Superintendência de Tributação.

§ 1º - O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, na hipótese de contribuinte situado em outra unidade da Federação.

§ 2º - Na hipótese de pedido de regime especial realizado por contribuinte situado em outra unidade da Federação para atribuir-lhe, nas remessas das mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, a responsabilidade, na condição de sujeito passivo por substituição, o titular da Diretoria de Gestão de Projetos da Superintendência de Fiscalização poderá autorizar, provisoriamente, até a decisão do pedido, a retenção e recolhimento do imposto pelo interessado.

O referido regime surtiu efeitos no período de 29/10/07 a 31/10/08, e convalidou os procedimentos até então adotados pela dita signatária para com o Estado de Minas Gerais, consubstanciados em autorizações provisórias concedidas a partir de 09/01/04 (fls. 170/179).

Conforme já salientado nos tópicos relativos às preliminares, a discussão acerca da responsabilidade da Impugnante quanto ao ICMS devido por substituição tributária, referente às operações com medicamentos e outros produtos farmacêuticos destinados a Minas Gerais foi superada conforme Acórdão nº 18.941/09/3ª.

Assim sendo, não há que se falar em ilegitimidade passiva, pois a Impugnante é substituta tributária em relação às mercadorias objeto da presente autuação, em função de Regime Especial firmado por sua livre e espontânea vontade com o Estado de Minas Gerais.

Conforme já relatado, a presente autuação versa sobre falta de retenção ou retenção a menor do ICMS/ST nas remessas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, efetuadas pela Impugnante, com destino a contribuintes revendedores.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante desta imputação, cumpre analisar a propriedade da exigência da Multa Isolada capitulada no inc. VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

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 citado inc. 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:

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; (grifou-se)

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 ou que não haveria o destaque. Assim, não há nos autos nem mesmo indícios de que a Defendente tenha destacado a base de cálculo por ela adotada ou deixado de destacá-la 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, inc. VII da Lei nº 6.763/75.

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 a menor ou deixou de destacar o imposto devido por substituição tributária sendo a imputação fiscal a falta de retenção ou retenção a menor do imposto.

É de se destacar aqui que a penalidade inculpada no inc. 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 e questionável.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A sanção trazida pelo inc. VII do art. 55 visa coibir procedimentos tomados com o conhecimento da questão. 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 inc. VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 e, por consequência, também deverá ser excluída a majoração da referida penalidade.

Pelos fatos e fundamentos expostos, deve ser mantida a decisão recorrida.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento. Vencido o Conselheiro Mauro Heleno Galvão, que lhe dava provimento nos termos do voto vencido. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros André Barros de Moura (Revisor), Luciana Mundim de Mattos Paixão, Maria de Lourdes Medeiros e Sauro Henrique de Almeida.

Sala das Sessões, 03 de dezembro de 2010.

Mauro Heleno Galvão
Presidente

René de Oliveira e Sousa Júnior
Relator