

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.339/11/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000166989-31
Impugnação: 40.010128484-41
Impugnante: BDF Nívea Ltda
IE: 001463500.00-87
Proc. S. Passivo: Eduardo Martinelli Carvalho/Outro(s)
Origem: SUFIS/ CONEXT São Paulo

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO ICMS/ST – COSMÉTICOS/PERFUMARIA/HIGIENE PESSOAL. Constatada a falta de destaque da base de cálculo, bem como a falta de retenção e recolhimento de ICMS/ST, devido pela Autuada, estabelecida em outra Unidade da Federação, que por força do Protocolo ICMS nº 36/09 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.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – COSMÉTICOS/PERFUMARIA/HIGIENE PESSOAL. Constatado o recolhimento a menor, bem como a falta de destaque da base de cálculo do ICMS/ST, devido pela Autuada, estabelecida em outra Unidade da Federação, que por força do Protocolo ICMS nº 36/09 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. Acionado o permissivo legal para excluir a parte da Multa Isolada apenas da parcela do ICMS/ST que foi recolhido antecipadamente em nome do destinatário.

Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre as seguintes infrações:

1) em relação à operação de circulação de mercadorias consubstanciada na Nota Fiscal nº 39770 (fls. 48/49), que teve como destinatário o Supermercado Alean Ltda, constatou-se a falta de destaque da base de cálculo, bem como a falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST devido;

2) quanto às operações de circulação de mercadorias consubstanciadas nas notas Fiscais relacionadas no Demonstrativo de fls. 18/20, que tiveram como

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

destinatário o Wal Mart Brasil Ltda, constatou-se a falta de destaque da base de cálculo, bem como o recolhimento a menor do ICMS/ST.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro, capitulada no art. 56 inc. II, § 2º e a Multa Isolada prevista no art. 55, inc. VII, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 137/160, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 210/217.

DECISÃO

Conforme informado no relatório, versa o presente feito sobre as seguintes infrações:

1) em relação à operação de circulação de mercadorias consubstanciada na Nota Fiscal nº 39770 (fls. 48/49), que teve como destinatário o Supermercado Alean Ltda, constatou-se a falta de destaque da base de cálculo, bem como a falta de retenção e recolhimento do ICMS na modalidade de substituição tributária (ICMS/ST) devido;

2) quanto às operações de circulação de mercadorias consubstanciadas nas notas Fiscais relacionadas no Demonstrativo de fls. 18/20, que tiveram como destinatário o Wal Mart Brasil Ltda, constatou-se a falta de destaque da base de cálculo, bem como o recolhimento a menor do ICMS/ST.

Inicialmente, cumpre destacar que, nos termos do art. 9º da Lei Complementar nº 87/96, a adoção do regime de substituição tributária nas operações interestaduais depende de ajustes entre os Estados respectivos. Senão, veja-se:

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

Assim, observando o estatuído na norma complementar supracolacionada, os Estados de Minas Gerais e São Paulo assinaram o Protocolo ICMS nº 36/09, que estabelece o regime da substituição tributária nas operações com cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador.

Nestes termos, constata-se que, nas operações interestaduais de circulação das mercadorias anteriormente mencionadas promovidas por empresas situadas nos Estados signatários do Protocolo em apreço, a obrigação tributária de reter e recolher o ICMS relativo às operações subsequentes nasce, diretamente, para o estabelecimento remetente.

Necessário trazer à baila o disposto na cláusula primeira do Protocolo ICMS 36/09, *in verbis*:

Cláusula primeira Nas **operações interestaduais** com as mercadorias listadas no Anexo Único, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul / Sistema Harmonizado - NCM/SH, **destinadas ao Estado de Minas Gerais** ou ao Estado de São Paulo, **fica atribuída ao estabelecimento**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, **a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto** sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS **relativo às operações subseqüentes**. (Grifou-se)

O Estado de Minas Gerais, no Anexo XV do Regulamento do ICMS (RICMS/02), também prevê a sujeição passiva direta do estabelecimento remetente, nas condições supramencionadas, *in verbis*:

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 subseqüentes.

(...)

Art. 13. A responsabilidade prevista no artigo anterior aplica-se também ao remetente não-industrial situado em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, que realizar operação interestadual para destinatário situado neste Estado, ainda que o imposto tenha sido retido anteriormente para outra unidade da Federação.

Nesse diapasão e no presente caso, imperioso salientar que, no regime da substituição tributária, o estabelecimento remetente figura como contribuinte na relação tributária, embora o fato gerador seja realizado por outro estabelecimento. Para tanto, imperioso trazer à colação parte do Acórdão n° 17.869/08/2ª, da lavra deste Conselheiro:

ORA, PARA A COMPREENSÃO DO EXATO SIGNIFICADO DO COMANDO NORMATIVO ACIMA DESCRITO, E PARA O CORRETO ENTENDIMENTO DA SUJEIÇÃO PASSIVA, INCLUSIVE A ANÁLISE DA SUA LEGITIMIDADE, O APOIO DA DOCTRINA É IMPORTANTE, E, ATUALMENTE, A MELHOR DOCTRINA DE SACHA CALMON, MIZABEL DERZI, ZELMO DENARI, JOHNSON NOGUEIRA, DENTRE OUTROS, NÃO DISCREPA, ENTENDENDO, QUE NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE NÃO HÁ RETENÇÃO DE IMPOSTO. A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NASCE DIRETAMENTE PARA O SUBSTITUTO, RESPONDENDO ESTE POR OBRIGAÇÃO PRÓPRIA, DE FATO GERADOR ALHEIO. ASSIM, A SUJEIÇÃO PASSIVA É DIRETA.

VALE-SE DA DOCTRINA DO PROF. SACHA CALMON, QUE EM VÁRIOS ESCRITOS TEM AFIRMADO, COM SUPORTE NA TEORIA DA NORMA JURÍDICA E DE SUA TÉCNICA DE IMPUTAÇÃO, PARA EXPLICAR A SUJEIÇÃO PASSIVA POR SUBSTITUIÇÃO, NOS SEGUINTE TERMOS:

NORMA

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TENDO NO ASPECTO PESSOAL "A"

CONSEQÜÊNCIA JURÍDICA TENDO POR SUJEITO PASSIVO "B"

"DE VER, E ISSO É FUNDAMENTAL QUE A PESSOA DESIGNADA NA LEI COMO "REALIZADORA" DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA (FATO GERADOR) É DIVERSA DA QUE, NA CONSEQÜÊNCIA DA NORMA, APARECE DESIGNADA COMO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO. ENTÃO, JURIDICAMENTE, B É SUJEITO PASSIVO DIRETO. ELE NÃO PAGA DÍVIDA ALHEIA. PAGA DÍVIDA PRÓPRIA. APENAS NÃO REALIZOU O FATO GERADOR. [...]". (COMENTÁRIOS AO CTN, PÁG. 292-293).

O PROF. WERTHER BOTELHO TAMBÉM SE ALINHA À CORRENTE DOUTRINÁRIA ACIMA. PARA ELE A RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO É A SEGUNDA HIPÓTESE DE SUJEIÇÃO PASSIVA DIRETA, OBSERVANDO, AINDA, QUE EMBORA O SUJEITO PASSIVO PREVISTO PELA NORMA NÃO REALIZE O FATO GERADOR, A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA SURGE DIRETAMENTE PARA A PESSOA QUE SUBSTITUI O CONTRIBUINTE (CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, PÁG. 198-201).

Dessa forma, reputa-se correta a eleição da Impugnante no polo passivo da obrigação tributária, embora incompleta, pois, também deveria estar no referido polo, o Supermercado Alean Ltda e o Wal Mart Brasil Ltda, haja vista que a lei mineira estabeleceu a responsabilidade solidária para os estabelecimentos destinatários quando não houver retenção ou nos casos em que esta retenção tiver sido feita a menor, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75:

Art. 22 - Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

(...)

§ 18 - Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado.

Nessa esteira, há que se entender a expressão retenção, como destaque do ICMS/ST na nota fiscal, em consonância com a melhor doutrina de Johnson Barbosa Nogueira (RDP vols. 21/22, p. 93-103), Sacha Calmon (Comentários ao Código Tributário Nacional, p. 294), Werther Botelho (Curso de Direito Tributário, p. 198), dentre outros, e o voto lapidar do Ministro do Supremo Tribunal Federal (STF) Eros Roberto Grau na ADI 2.777 / SP, oportunidade em que deixou consignado:

14. OUTRO PONTO A SER CONSIDERADO DIZ COM A IMPOSSIBILIDADE DE PARANGONARMOS A TÉCNICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA COM A DA RETENÇÃO NA FONTE DO IMPOSTO DE RENDA. **LÁ O CONTRIBUINTE DO TRIBUTO É O SUBSTITUTO**; AQUI QUEM RETÉM O IMPOSTO NA FONTE NÃO O É,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

EXERCENDO, COMPULSORIAMENTE, AUTÊNTICA ATRIBUIÇÃO DE ADMINISTRAÇÃO INDIRETA --- UM TIPO ESPECIAL DE COMETIMENTO DA FUNÇÃO DE ARRECADAR (CTN, ART. 7º, § 3º), COMO ANOTEI EM TEXTO ESCRITO HÁ MUITOS ANOS. SITUAÇÕES DIVERSAS ENTRE SI NÃO ADMITEM COTEJO. (GRIFOU-SE)

Assim, como não há, em nenhuma das notas fiscais acostadas aos autos, destaque da base de cálculo do ICMS/ST, imperioso concluir que nasce para os destinatários das mercadorias a obrigação de recolher o imposto devido, sob a figura da responsabilidade solidária.

Cumprе ressaltar, também, que o art. 32 do Anexo XV do RICMS/02 dispõe sobre a obrigação de destaque do imposto devido por substituição tributária e o valor do imposto retido na nota fiscal. Veja-se:

Art. 32 O sujeito passivo por substituição deverá indicar, nos campos próprios da nota fiscal emitida para acobertar a operação por ele promovida, além dos demais requisitos exigidos:

I - a base de cálculo do ICMS retido por substituição tributária;

II - o valor do imposto retido;

Ao compulsar as notas fiscais anexadas aos autos, bem como os demonstrativos elaborados pela Fiscalização, verifica-se, conforme afirmado anteriormente, que a Impugnante não destacou a base de cálculo do ICMS/ST, nem informou o valor do imposto retido nos referidos documentos fiscais.

Em relação à imputação fiscal referente ao recolhimento a menor de ICMS/ST, imperioso trazer à colação o disposto no § 19, art. 13 da Lei nº 6.763/75, que trata da base de cálculo do ICMS para fins de substituição tributária, *in verbis*:

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

(...)

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

1) em relação a operação ou prestação antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou da prestação praticado pelo contribuinte substituído;

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. (Grifou-se)

De forma a regulamentar o disposto na Lei nº 6.763/75, anteriormente citada, o RICMS/02, no art. 19 do Anexo XV, estabelece:

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

I - em relação às **operações subsequentes**:

(...)

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

(...)

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;

(...)

§ 5º Nas **operações interestaduais com as mercadorias relacionadas nos itens 5 a 8, 11, 14, 15, 18 a 24, 29 a 32, 36, 39, 41 e 43 a 48 da Parte 2 deste Anexo**, quando o coeficiente a que se refere o inciso IV deste parágrafo for maior que o coeficiente correspondente à alíquota interestadual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de margem de valor agregado (MVA), **esta será ajustada à alíquota interestadual aplicável, observada a fórmula "MVA ajustada = $\{[(1 + MVA - ST \text{ original}) \times (1 - ALQ \text{ inter}) / (1 - ALQ \text{ intra})] - 1\} \times 100$ ", onde:**

I - MVA ajustada é o percentual, com duas casas decimais, correspondente à margem de valor agregado a ser utilizada para apuração da base de cálculo relativa à substituição tributária na operação interestadual;

II - MVA-ST original é o coeficiente, com quatro casas decimais, correspondente à margem de valor agregado prevista na Parte 2 deste Anexo;

III - ALQ inter é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IV - ALQ intra é o coeficiente correspondente à alíquota estabelecida para a operação própria de contribuinte industrial substituído com a mercadoria em operação interna.

Diante do exposto, imperioso destacar que, ao calcular o valor do ICMS/ST a recolher, deveria ter sido utilizada a Margem de Valor Agregada (MVA) ajustada à alíquota interestadual aplicável, tendo em vista que, para a maioria da mercadoria alienada, a alíquota interna é maior que a alíquota interestadual.

In casu, verifica-se que foi utilizada a MVA referente às operações internas, como reconhece a Autuada, em sua Impugnação (fls. 146).

Nessa esteira, conclui-se que a Impugnante não destacou a base de cálculo, nem o valor do ICMS/ST em nenhuma nota fiscal, não efetuou o recolhimento do imposto devido na operação com o Supermercado Alean Ltda e que os recolhimentos realizados por meio das Guias Nacionais de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNREs) referentes às operações com Wal Mart Brasil Ltda foram feitos em valores inferiores àquele devido, restando correto, portanto, o lançamento do crédito tributário em apreço.

Ademais, a Autuada reconheceu que os valores a ela imputados a título de ICMS/ST e multa de revalidação estavam corretos e recolheu os referidos valores por meio da GNRE anexada às fls. 188/189 que, por sua vez, devem ser levados em consideração quando da liquidação da presente decisão.

No tocante à multa isolada aplicada, ponto principal da *vexata quaestio*, cumpre esclarecer que a Autuada afirma, em sua Impugnação (fl. 145), que deixou de apor o valor correto da base de cálculo nas notas fiscais que tinham como destinatário o Wal Mart Brasil Ltda por um lapso.

Isto porque, a empresa retromencionada obteve uma liminar nos autos do Mandado de Segurança nº 0024.09.653.496-1, impetrado na 1ª Vara de Feitos Tributários do Estado, na Comarca de Belo Horizonte, que lhe garantiu a aplicação do princípio da espera nonagesimal, de forma que a substituição tributária interestadual ora em apreço somente produziria efeitos contra si a partir de 21/10/09.

Ocorre que a Impugnante, conforme salientado anteriormente, esqueceu, como ela afirma, de destacar o valor da base de cálculo e do próprio ICMS/ST e de recolher o imposto devido em seu próprio nome após o término da vigência da referida liminar.

No entanto, imperioso trazer a baila o art. 55, VII da Lei nº 6.763/75:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Impende salientar que a hipótese de incidência da penalidade em referência consubstancia-se no fato de apor, na nota fiscal, base de cálculo diversa daquela imposta pela legislação e a consequência mandamental da prática desse fato, por sua vez, consiste em pagar uma multa isolada de 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada.

In casu, o valor da base de cálculo a ser inserida nas notas fiscais é o resultado da soma dos itens previstos no § 3º do art. 19, Anexo XV, RICMS/02, cuja margem de valor agregado deve ser ajustada à alíquota interestadual, conforme salientado anteriormente.

Entretanto, repise-se, ao compulsar os documentos fiscais acostados aos autos, o valor consignado no campo da base de cálculo do ICMS/ST é 0 (zero).

Para melhor elucidação dos fatos, imperioso trazer à baila o conceito da palavra “Diverso” que, segundo o Dicionário Aurélio, do lat. *Diversu*, adj., diferente, distinto, discordante, divergente.

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.

Logo, evidencia-se correta a aplicação da penalidade face à adequação do tipo descrito na citada norma à conduta da Impugnante.

Quanto à arguição de que a multa isolada aplicada é confiscatória e desproporcional, deve-se destacar que tal multa tem amparo na legislação estadual e tal alegação não encontra aqui o foro adequado para sua discussão, em face do disposto no art. 110 do RPTA/MG. Sobremais, a Constituição Federal vigente (art. 150, IV) proíbe é a cobrança de tributo com características de confisco.

A Autuada pugna, ao final, pelo cancelamento da multa isolada aplicada, sob o fundamento do art. 53, § 3º da Lei nº 6.763/75.

Entretanto, para a concessão do referido benefício, cumpre observar se todos os requisitos previstos no dispositivo retromencionado foram cumpridos. Veja-se:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 3º- A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

(...)

§ 5º - O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

- 1) de reincidência;
- 2) de inobservância de resposta em decorrência de processo de consulta já definitivamente solucionada ou anotações nos livros e documentos fiscais do sujeito passivo;
- 3) em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo.
- 4) de imposição da penalidade prevista no inciso XXIV do art. 55 desta Lei;
- 5) de aproveitamento indevido de crédito;
- 6) de imposição da penalidade prevista na alínea "b" do inciso X do art. 54 desta lei.

Conforme informação de fl. 219, ficou constatado que a Autuada não é reincidente. Ademais, verifica-se que não há processo de consulta no presente caso, a ausência de dolo restou fartamente demonstrada pela Impugnante e as infrações *sub examine* não são aquelas descritas nos itens 4 a 6 do dispositivo supracolacionado.

Em relação à exigência de que a infração praticada não tenha resultado em falta de pagamento do tributo, cumpre esclarecer que, apenas na circulação de mercadoria consubstanciada na nota fiscal que possuía como destinatário o Supermercado Alean Ltda não há recolhimento antecipado do ICMS/ST.

Entretanto, nas operações envolvendo o Wal Mart Brasil Ltda, apesar de não ter sido destacada a base de cálculo do ICMS/ST, constata-se a existência de pagamento antecipado de parte do imposto devido, cujo recolhimento foi efetivado em nome do destinatário e por meio das GNREs anexadas aos autos.

Conforme afirmado alhures, no presente caso, por se tratar do regime de substituição tributária com previsão de responsabilidade solidária em lei (art. 22, § 18 da Lei nº 6.763/75), verifica-se que o pagamento antecipado do imposto efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais, senão veja-se o disposto no art. 125, I do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

- I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ora, tendo em vista que há pagamento antecipado efetuado por meio de GNREs em nome do destinatário e que, nos termos do art. 156, VII do CTN, o referido pagamento antecipado extingue o crédito tributário em relação ao valor pago, forçoso concluir que não há que se falar que a infração resultou em falta de pagamento do imposto em relação à parte anteriormente quitada.

Assim, em razão da observância de todos os requisitos e da existência do referido pagamento antecipado, reputa-se cabível a aplicação do permissivo legal, conforme disposto no § 3º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, para cancelar a parcela da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da mesma lei, referente ao imposto recolhido antecipadamente em nome do destinatário.

Permanece, entretanto, a exigência da multa isolada aplicada referente ao valor constante da nota fiscal que tem como destinatário o Supermercado Alean Ltda, bem como a parcela da multa em apreço relativa à diferença do ICMS/ST devido em função do cálculo equivocado feito pela Autuada que considerou a MVA para operações internas, quando esta margem deveria ter sido ajustada à alíquota interestadual e que não fora, portanto, recolhido antecipadamente em nome do destinatário Wal Mart Brasil Ltda.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento acatando-se os pagamentos de fls. 188/189 dos autos. Vencidos, em parte, os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida (Relator) e Antônio César Ribeiro, que o julgavam parcialmente procedente para, ainda, cancelar a multa isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei 6.763/75. Em seguida, à unanimidade, em acionar o permissivo legal, art. 53, § 3º, da Lei nº 6763/75, para excluir a parcela da Multa Isolada a qual o imposto foi pago em nome do destinatário, permanecendo a exigência em relação a parcela não paga, isto é, a diferença entre a MVA utilizada pela Autuada e a MVA que deveria ter sido aplicada (exigida no AI). Designado relator o Conselheiro Mauro Heleno Galvão (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Bez Debatin da Silveira e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Soraia Brito de Queiroz Gonçalves. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida, Danilo Vilela Prado e Antônio César Ribeiro.

Sala das Sessões, 26 de maio de 2011.

Mauro Heleno Galvão
Presidente / Revisor / Designado

MHG/cam

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.339/11/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000166989-31
Impugnação: 40.010128484-41
Impugnante: BDF Nívea Ltda
IE: 001463500.00-87
Proc. S. Passivo: Eduardo Martinelli Carvalho/Outro (s)
Origem: Escritório Conext - São Paulo

Voto proferido pelo Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, 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 as seguintes infrações:

1) em relação à operação de circulação de mercadorias consubstanciada na Nota Fiscal nº 39770 (fls. 48/49), que teve como destinatário o Supermercado Alean Ltda, constatou-se a falta de destaque da base de cálculo, bem como a falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST devido;

2) quanto às operações de circulação de mercadorias consubstanciadas nas notas fiscais relacionadas no Demonstrativo de fls. 18/20, que tiveram como destinatário o Wal Mart Brasil Ltda, constatou-se a falta de destaque da base de cálculo, bem como o recolhimento a menor do ICMS/ST.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro, capitulada no art. 56 inc. II, § 2º e a Multa Isolada prevista no art. 55, inc. VII, ambos da Lei nº 6.763/75.

No entanto, a penalidade isolada exigida não deve prosperar.

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

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

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 no caso em análise não seria devido o ICMS por substituição tributária. Assim, não há nos autos nem mesmo indícios de que a Defendente tenha deixado de destacar a base de cálculo 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.

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, cita-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 não destacou o imposto devido por substituição tributária.

É de se destacar que a penalidade inculpada no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6763/75, 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.

A sanção trazida no dispositivo legal acima mencionado 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.

Por tais razões, julgo parcialmente procedente o lançamento para cancelar a multa isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei 6.763/75.

Sala das Sessões, 26 de maio de 2010.

Sauro Henrique de Almeida
Conselheiro