

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.117/11/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000158102-31
Impugnação: 40.010123373-40
Impugnante: Farma Service Distribuidora Ltda
IE: 346121059.03-73
Proc. S. Passivo: Márlen Pereira de Oliveira/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST - MERCADORIAS DIVERSAS. Constatou-se mediante conferência de documentos fiscais, a falta de retenção e recolhimento do ICMS relativo à substituição tributária na saída de mercadorias diversas (discos e fitas; lâminas, aparelhos de barbear e isqueiros; pilhas e baterias; filmes fotográficos e cinematográficos), em operações de transferências interestaduais do estabelecimento atacadista da Autuada situado em São Paulo com destino à filial localizada em Extrema – MG. Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, § 2.º, inciso I e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, ambos da Lei n.º 6.763/75. Entretanto, excluídas as exigências de ICMS/ST e a multa de revalidação por inexigíveis no momento da ação fiscal. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária para o Estado de Minas Gerais, no período de 2003 a 2007, em operações de transferências de mercadorias sujeitas à substituição tributária prevista nos Protocolos ICM 15/85 (*filme fotográfico e cinematográfico e slide*), 16/85 (*lâmina de barbear, aparelho de barbear descartável e isqueiro*), 18/85 (*pilhas e baterias elétricas*) e 19/85 (*disco fonográfico, fita virgem ou gravada*), além da indicação nos documentos fiscais que acobertaram as operações de base de cálculo diversa da prevista na legislação.

Em função das irregularidades constatadas, exigiu-se o ICMS/ST, Multa de Revalidação (100%) prevista no art. 56, § 2.º, inciso I e, a partir de novembro de 2003, Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, todos da Lei n.º 6.763/75.

Da Instrução Processual

Através das Notificações de fls. 340/346 e 3.643/3.644, datadas de 15/01/08 e 10/03/08, respectivamente, requisitou-se ao contribuinte que apresentasse cópias das notas fiscais de sua emissão listadas no corpo daqueles documentos. Cientificada através dos Avisos de Recebimento de fls. 347 e 3.645, a Autuada trouxe aos autos cópias das notas fiscais de fls. 348 a 3642 e 3.651 a 4.064.

Às fls. 4.067/4.068, a Autuada requereu, em 11/06/08, que lhe fosse disponibilizada uma cópia dos arquivos eletrônicos com as informações contidas nos Anexos “A” e “B” ao presente Auto de Infração. Tal pedido foi devidamente atendido pela Fiscalização, conforme se comprova às fls. 4.069 a 4.071.

Em 19/06/08 a Autuada, através de representante munida com “Carta de Preposto” (fls. 4.077/4.078), declara que examinou e extraiu cópias das paginas do PTA, numeradas de 340 a 352.

Da Impugnação

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada comparece aos autos (fls. 4.080/4.107), através de mandatários munidos com a devida procuração (fls. 4.115/4.116) e impugna o lançamento, alegando, em síntese, que:

- em todas as operações que realizou no período de janeiro/2003 a dezembro/2007, de transferência para o estabelecimento de Extrema, observou a legislação estadual, o Convênio 81/93 e os Protocolos firmados entre os Estados de Minas Gerais e São Paulo;

- tratando-se de operações interestaduais, sobre o destinatário, estabelecimento mineiro, é que pesaria a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido por substituição tributária;

- o crédito tributário referente ao período de 1.º de janeiro a 28 de maio de 2008 estaria definitivamente extinto, por ter transcorrido mais de cinco anos entre a ocorrência dos fatos geradores do imposto desde 01/01/03 e a data da lavratura do Auto de Infração;

- à luz do art. 128 do CTN e da cláusula quinta do Convênio ICMS 81/93, nas operações interestaduais de transferência de mercadorias dos Protocolos 15/85, 16/85, 18/85 e 19/85 realizadas com destino a outro estabelecimento da Farma Service Distribuidora Ltda, localizado no Estado de Minas Gerais, não é devida a retenção e recolhimento do ICMS/ST, sendo totalmente improcedente o lançamento fiscal;

- as operações de simples deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, sem transferência de titularidade, não estão sujeitas à retenção e recolhimento do ICMS/ST, até porque não existe um terceiro ao qual poderia ser atribuída tal responsabilidade, a teor do que dispõe o art. 128 do CTN;

- as operações motivadoras da presente autuação ocorreram nos últimos cinco anos, portanto, o ICMS/ST devido ao Estado de Minas Gerais já foi recolhido pelo adquirente, conforme determina a lei;

- a maioria expressiva (mais de noventa por cento) das operações de saída realizadas pelo estabelecimento mineiro com as mercadorias dos citados Protocolos foi destinada a clientes localizados em outras Unidades da Federação, tornando indevido o imposto em favor de Minas Gerais, pela não realização do fato gerador neste Estado;

- solicitou à SUTRI um regime especial de tributação (n.º 16.000108275-16) para que lhe fosse atribuída, nas operações com os produtos sujeitos à substituição tributária, a responsabilidade, na condição de contribuinte substituto, pela retenção e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

recolhimento do ICMS quando das saídas subsequentes para contribuintes estabelecidos no Estado de Minas Gerais, com pedidos alternativos;

- o estabelecimento mineiro, no período fiscalizado, teria créditos acumulados, conforme declaração que anexa aos autos;
- alguns dispositivos infringidos já foram revogados, sendo que o Auditor Fiscal agiu precipitadamente e exorbitado, em muito, nas conclusões do seu trabalho, resultando em elevado valor do lançamento fiscal;
- a infração apontada no Auto de Infração restou descaracterizada e o Fiscal olvidou por completo o princípio da reserva de lei formal;
- havendo qualquer dúvida sobre o perfeito enquadramento do fato à norma é imperiosa a aplicação do art. 112 do CTN, consagrador do *in dubio pro contribuinte*;
- não houve falta de retenção ou recolhimento do ICMS/ST, via de consequência, é insubsistente a multa de revalidação aplicada;
- mesmo se devida fosse a retenção e recolhimento do ICMS/ST, o fato de não tê-lo feito não sujeitaria a penalidade capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, por tratar de tipo penal totalmente distinto, não se aplicando às hipóteses de substituição tributária.

Pondera, ainda, que, caso não seja acolhida a tese da ilegitimidade passiva, deverá ser realizada diligência ou deferida a realização de prova pericial para que o lançamento seja totalmente revisto. Apresenta quesitos e indica assistente técnico.

Em apoio à sua linha de argumentação, colaciona trechos de lições doutrinárias e de julgados emanados do Superior Tribunal de Justiça e do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais. Reproduz, também, dispositivos legais envolvendo as matérias objeto das exigências fiscais.

Requer, ao final, através de pedidos diversificados, a improcedência do lançamento fiscal e junta a documentação de fls. 4.108 a 12.058.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização se manifesta às fls. 12.059 a 12.075, rebate todos os argumentos trazidos pela Contestante, bem como descreve os fundamentos da ação fiscal e aponta os dispositivos legais em que se assenta o feito, pedindo, por fim, a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 12.085/12.097, opina pela procedência do lançamento.

A 3ª Câmara de Julgamento exara despacho interlocutório e converte o julgamento em diligência, conforme fls. 12.100.

O Fisco junta documentos às fls. 12.110/12.192, se manifestando às fls. 16.326. A Impugnante, por sua vez, se manifesta às fls. 12.193/12.194, juntando mídia eletrônica às fls. 12.195, além de documentos às fls. 12.196/16.324.

A Assessoria do CC/MG ratifica seu entendimento anterior (fls. 16.332/16.334).

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG e na Manifestação Fiscal foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar, em parte, sua decisão e por esta razão passam a compor, no que couber, o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Da Preliminar

Da ausência de violação aos dispositivos legais que fundamentam o lançamento fiscal.

Aduz a Impugnante que o Auto de Infração aponta como violados dispositivos legais que não correspondem aos atos praticados, comentando que alguns deles já teriam sido revogados.

A análise das questões suscitadas, não comporta análise mais profunda, haja vista que a Fiscalização observou todos os requisitos exigidos para constituição do lançamento, dispostos no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN). Com efeito, no Relatório Fiscal de fls. 08 a 22, acham-se transcritos todos os dispositivos legais relacionados com a matéria e, também, demonstrados com precisão os valores do crédito tributário exigido.

Desse modo, não encontra respaldo nos autos a argumentação da Impugnante.

Requerimento de realização de diligência/perícia

O contribuinte requereu a realização de diligência ou produção de prova pericial (quesitos e indicação de Assistente Técnico às fls. 4.104/4.105), buscando, resumidamente: atestar se todos os fatos geradores do ICMS/ST objeto da autuação decorreram de transferência de mercadorias do estabelecimento filial de Osasco – SP para a filial de Extrema – MG; identificar se nas saídas subsequentes das mercadorias arroladas no Anexo “A” do A.I. houve retenção e recolhimento do ICMS/ST pelo estabelecimento situado em Extrema – MG, nas operações internas e nas interestaduais com Unidades da Federação signatárias dos protocolos; informar o montante do saldo credor de ICMS/ST normal do estabelecimento de Extrema – MG; informar se mais de 80% (oitenta por cento) das operações de saída promovidas pelo estabelecimento de Extrema com as mercadorias arroladas no Anexo “A” do A.I. foram destinadas para estabelecimentos situados em outras Unidades da Federação.

No caso em tela, o pleito formulado mostra-se totalmente desnecessário, porquanto os autos trazem elementos suficientes, de modo a possibilitar ao julgador aplicar ao caso concreto o tratamento legal atinente à matéria.

De fato, todo o trabalho fiscal realizado teve como suporte os documentos fiscais emitidos pela própria Contribuinte (anexados parcialmente às fls. 348/3.642 e 3.651/4.064) e trazidos em grande quantidade juntamente com sua peça impugnatória (fls. 4.108/12.058), nos quais se pode constatar que o ICMS/ST exigido na autuação decorreu de transferências de mercadorias do estabelecimento de Osasco – SP para a

filial de Extrema – MG, sem o destaque dos valores relativos à base de cálculo e ao ICMS devido por substituição tributária.

Assim sendo, indefere-se a prova pericial requerida, com fulcro no artigo 142, § 1.º, inciso II, alínea “a”, do RPTA/MG:

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas.

Do Mérito

1. Da Ilegitimidade Passiva

Embora inicialmente, mas com caráter meritório, tem-se a examinar a arguição de ilegitimidade passiva da Autuada.

O Sujeito Passivo se recusa a responder pelo crédito tributário constituído, aduzindo em seu favor que em todas as operações realizadas no período de janeiro/2003 a dezembro/2007, de transferências para o estabelecimento de Extrema, observou a legislação estadual, o Convênio 81/93 e os Protocolos firmados entre os Estados de Minas Gerais e São Paulo. Além disso, argumenta que tratando-se de operações interestaduais, a eventual responsabilidade pelo pagamento do imposto devido a título de substituição tributária ao Estado de Minas Gerais recairia sobre o destinatário, estabelecimento mineiro.

Com efeito, vê-se nitidamente que o objeto da autuação fiscal é a inocorrência da retenção do imposto devido por substituição tributária nos termos dos Protocolos ICM 15/85, 16/85, 18/85 e 19/85, hipótese em que se impõe ao substituto paulista tal dever, aplicando-se com perfeição o disposto no art. 22, inciso II e § 8.º, item 1, da Lei n.º 6.763/75, assim também, os arts. 261, inc. III do Anexo IX (até 30/11/05) e 13 do Anexo XV (a partir de 01/12/05), ambos do RICMS/02.

Portanto, não assiste razão à Impugnante no que se refere à arguição de ilegitimidade passiva.

2. Da Decadência

Invocando o art. 150, § 4.º, do CTN, a Impugnante alega que parcela do crédito tributário estaria definitivamente extinto, por ter transcorrido mais de cinco anos entre a ocorrência dos fatos geradores do imposto desde 1º de janeiro de 2003 e a data da lavratura do Auto de Infração.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No entanto, a decadência é regida pelo art. 173, inc. I, do mesmo CTN, donde o prazo de 5 (cinco) anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2003, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/04, findando-se em 31/12/08. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 16/04/08 e que o Sujeito Passivo foi regularmente intimado em 28/05/08 (fls. 4.065), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito de promover o lançamento.

Esse é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, expresso na decisão relativa ao Resp. n.º 198631/SP, recorrente Fazenda Pública do Estado de São Paulo, cujo relator foi o Ministro Franciulli Netto, onde consta:

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INTELIGÊNCIA DOS ARTIGOS 150, § 4º E 173, INCISO I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. DECADÊNCIA NÃO CONFIGURADA. CONTAGEM DO PRAZO. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. PRECEDENTES.

1. O SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA TEM ENTENDIMENTO FIRMADO QUE O PRAZO DECADENCIAL PARA A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO TEM INÍCIO COM A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, MAS, SIM, DEPOIS DE CINCO ANOS CONTADOS DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE FOI EXTINTO O DIREITO POTESTATIVO DA ADMINISTRAÇÃO DE REVER E HOMOLOGAR O LANÇAMENTO.

2. NÃO CONFIGURADA A DECADÊNCIA NO CASO EM EXAME - COBRANÇA DE DIFERENÇA DE ICMS EM LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO -, PORQUANTO O FATO GERADOR OCORREU EM JUNHO DE 1990, E A INSCRIÇÃO DA DÍVIDA FOI REALIZADA EM 15 DE AGOSTO DE 1995, PORTANTO, ANTES DO PRAZO DECADENCIAL, QUE SÓ SE VERIFICARÁ EM 1º DE JANEIRO DE 2001 (6/90 - FATO GERADOR/ + 5 ANOS = 6/95 - EXTINÇÃO DO DIREITO POTESTATIVO DA ADMINISTRAÇÃO/ 1º/01/96 - PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À EXTINÇÃO DO DIREITO POTESTATIVO DA ADMINISTRAÇÃO/ + 5 ANOS = PRAZO DE DECADÊNCIA DA DÍVIDA/ 15/08/95 - DATA EM QUE OCORREU A INSCRIÇÃO DA DÍVIDA/ 1º/01/2001 - LIMITE DO PRAZO DECADENCIAL).

3. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. DECISÃO UNÂNIME.”.

3. Da Infração

No que tange ao mérito propriamente dito, refere-se o presente contencioso à falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, no período de janeiro de 2003 a dezembro de 2007, em decorrência da prática das infrações apontadas no Relatório acima, as quais foram constatadas mediante exame de livros e documentos fiscais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O PTA encontra-se instruído com o Termo de Início de Ação Fiscal (fls. 02) e o Auto de Infração (fls. 04/05), este acompanhado pelos demais documentos que embasam a autuação, assim identificados:

- Relatório Fiscal de fls. 08 a 23, no qual a Fiscalização descreve, de forma pormenorizada, todo o procedimento fiscal que resultou na detecção das irregularidades cometidas pelo contribuinte, indicando e transcrevendo os dispositivos legais relativos às infringências e respectivas penalidades aplicadas, bem como, demonstrando os valores totais do crédito tributário exigido. Do citado Relatório Fiscal, consta ainda, a memória de cálculo da fórmula utilizada na apuração do ICMS/ST nas situações constatadas, tendo como exemplo a Nota Fiscal n.º 819756 (fls. 21/23).

- Anexo A – “RELAÇÃO DAS MERCADORIAS SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA”, contendo o código do produto e classificação na Tabela Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM; descrição do produto, unidade e o correspondente percentual de Margem de Valor Agregado – MVA (fls. 24/26);

- Anexo B – Quadro “DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO ICMS/ST”, em que estão relacionados os seguintes dados: números e datas de emissão das notas fiscais; CNPJ do estabelecimento destinatário mineiro; modelo e série das notas fiscais; CFOP; valor da base de cálculo; valor da base de cálculo; valores da base de cálculo e do ICMS/ST; valores da base de cálculo e do ICMS/ST calculados pelo Fisco; diferença de ICMS/ST - (fls. 27/339); contendo o total de notas fiscais autuadas e o detalhamento dos cálculos efetuados para apuração do imposto a recolher, por nota fiscal (fls. 41/51).

- cópias de notas fiscais apresentadas pela Contribuinte após intimações – (fls. 340/3.642 e 3.649/4.064).

Juntamente com sua peça de defesa, a Impugnante trouxe a documentação de fls. 4.108 a 12.058, composta de: comprovante de recolhimento da Taxa de Expediente; Contrato Social; Procuração e Substabelecimento; cópia do Regime Especial n.º 16.000108275-16 e pedido de prorrogação do mesmo; Declarações do Contador sobre situação credora do estabelecimento de Extrema – MG; balanços patrimoniais, resumo do livro Razão e Demonstrativos de Resultados do Exercício; mídia “CD” contendo os Relatórios de notas fiscais de entradas e saídas do estabelecimento de Extrema – MG; caixas box números 1 (um) a 7 (sete) – Relatórios de notas fiscais de entradas e saídas do estabelecimento de Extrema – MG, exercícios 2003 a 2007; cópias de notas fiscais emitidas.

Volumosos resultaram os autos, exatamente porque carregados de elementos probatórios, a maior parte trazida pela própria Autuada, das imputações levadas a efeito.

O regime de recolhimento do ICMS por meio de substituição tributária encontra-se previsto nos seguintes dispositivos legais: § 7º do art. 150 da Constituição Federal/88, § 1º do art. 6º da Lei Complementar n.º 87/96 e art. 22 da Lei n.º 6.763/75, este último transcrito às fls. 10.

O acordo entre os Estados interessados previsto no art. 9º da citada Lei Complementar foi celebrado por meio dos Protocolos ICM 15/85 (dispõe sobre a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

substituição tributária nas operações com filme fotográfico e cinematográfico e “slide”), ICM 16/85 (dispõe sobre a substituição tributária nas operações com lâmina de barbear, aparelho de barbear descartável e isqueiro), ICM 18/85 (dispõe sobre a substituição tributária nas operações com pilhas e baterias) e ICM 19/85 (dispõe sobre a substituição tributária nas operações com discos e fitas).

A matéria foi disciplinada na legislação tributária mineira no Capítulo XXVIII do Anexo IX (até 30/11/05) e nos itens 6, 7, 8, 9 da Parte 2 do Anexo XV (a partir de 01/12/05) todos do RICMS/02. Os dispositivos correspondentes encontram-se reproduzidos no Relatório Fiscal, às fls. 12 a 16 e 17 a 19, respectivamente.

A responsabilidade, na hipótese dos autos, de reter e recolher o ICMS para este Estado está prevista no inciso III do art. 261 do Anexo IX do RICMS/02, até 30/11/05 (transcrito às fls. 14/15) e nos artigos 12 e 13 do Anexo XV do RICMS/02, a partir de 01/12/05 (transcritos às fls. 16).

A base de cálculo a ser adotada na hipótese de substituição tributária está prevista nos seguintes dispositivos: art. 8.º da Lei Complementar n.º 87/96; § 19 do art. 13 da Lei n.º 6.763/75 (transcrito às fls. 09/10); art. 263, inciso II, alíneas “a”, “b”, “c” e parágrafo único, do Anexo IX do RICMS/02, até 30/11/05 (transcritos às fls. 15/16) e art. 19, inciso I, alínea “b”, item “3”, do Anexo XV do RICMS, a partir de 01/12/05 (transcritos às fls. 16).

Nas planilhas que compõem o retro citado Anexo “B” (fls. 27/339) está demonstrada, por cada nota fiscal, a forma de obtenção dos valores relativos ao ICMS/ST não retido, onde (tomando como exemplo a Nota Fiscal n.º 990930, anexada às fls. 4009 e relacionada às fls. 313 – 8.ª linha):

- “VLRBC” (8ª coluna) => valor das mercadorias = R\$ 40.114,08;
- “VLRBCST” (9ª coluna) => valor da base de cálculo do ICMS/ST = “0,00”;
- “ICMSST” (10ª coluna) => ICMS/ST informado pela Contribuinte = “0,00”;
- “BCSTFIS” (11ª coluna) => valor da base de cálculo do ICMS/ST apurada pelo Fisco = valor da mercadoria adicionado da Margem de Valor Agregado correspondente ao produto (30% para aparelho de barbear, como consta no Anexo “A”, às fls. 24/26) = R\$ 40.114,08 + R\$ 12.034,22 = R\$ 52.148,30;
- “ICMSSTFISC” (12ª coluna) => ICMS/ST apurado: $(18\% \times \text{“BCSTFIS”}) - (12\% \times \text{“VLRBC”}) = (18\% \times \text{R\$ } 52.148,30) - (12\% \times \text{R\$ } 40.114,08) = \text{R\$ } 9.386,69 - \text{R\$ } 4.813,68 = \text{R\$ } 4.573,01$;
- “DIFERENÇA ICMSST” (14ª coluna) => ICMS/ST apurado (12ª coluna) menos ICMS/ST que deveria ser calculado e retido nas notas fiscais (10ª coluna) = R\$ 4.573,01 – “0,00” = R\$ 4.573,01.

O resultado consolidado de cada mês acha-se computado, juntamente com as exigências referentes às multas de revalidação e isolada, no Quadro intitulado “DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO” constante de fls. 20 e 21 dos autos.

Mediante análise das notas fiscais de saídas emitidas pela Autuada e anexadas aos autos (fls. 340/3.642, 3.649/4.064 e 10.137/12.058), constata-se que os valores relativos especificamente às mercadorias objeto da autuação não foram considerados na apuração da base de cálculo do imposto, resultando na falta de retenção e correto recolhimento do imposto devido por substituição tributária a Minas Gerais. Já em relação a outras mercadorias, também sujeitas à substituição tributária (por exemplo, medicamentos, cosméticos, artigos de higiene pessoal), houve destaque das importâncias referentes à base de cálculo e ao correspondente ICMS/ST (a título de exemplo: notas fiscais 007190 – fls. 3.905/3.915; 005003 – fls. 3.933/3.935; 879199 – fls. 3.936/3.954), o que desfaz o entendimento de que não se aplica a substituição tributária nas operações de transferências interestaduais.

Importa assinalar que em algumas das notas fiscais emitidas (fls. 1.596/1.747, 12.013/12.015, 12.035/12.052, 12.056/12.058, por exemplo), figuram como destinatários estabelecimentos sediados no Estado de São Paulo. Porém, tais documentos não foram objeto de exigências fiscais na presente autuação.

Assim, a documentação trazida aos autos em grande quantidade demonstra claramente que a Autuada deixou de reter e recolher o ICMS devido por substituição tributária ao Estado de Minas Gerais.

3.1 Da inaplicabilidade da substituição tributária nas operações de transferência

O Sujeito Passivo reconhece o instituto da substituição tributária, apontando toda a legislação que o fundamenta. Destaca, especialmente, o Convênio ICMS 81/93 que, em sua cláusula quinta, dispõe sobre as exceções de aplicação da substituição tributária, arrolando as hipóteses não alcançadas. Em apoio ao seu raciocínio de que não existe incidência do ICMS nas transferências de mercadorias, cita lições doutrinárias e invoca o art. 128 do CTN.

No entanto, não procedem as alegações expendidas, pois o referido Convênio ICMS 81/93 é claro ao dispor no parágrafo único da sua cláusula quinta que “*sujeito passivo por substituição é aquele definido como tal no protocolo ou convênio que trata do regime de substituição tributária aplicável à mercadoria*”. Veja-se:

CONVÊNIO ICMS 81/93

Cláusula quinta - A substituição tributária não se aplica:

I - às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria.

II - às transferências para outro estabelecimento, exceto varejista, do sujeito passivo por substituição, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a empresa diversa.

Parágrafo único: Sujeito passivo por substituição é aquele definido como tal no protocolo ou

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

convênio que trata do regime de substituição tributária aplicável à mercadoria. (grifou-se)

Os Protocolos ICM números 15/85, 16/85, 18/85 e 19/85, atribuem ao estabelecimento industrial ou importador, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS, relativo às saídas subsequentes, bem como à entrada destinada a uso ou consumo do estabelecimento destinatário. Dispõe que o regime de que trata esses Protocolos não se aplica às transferências de mercadoria entre estabelecimentos da mesma empresa **industrial**, nem às operações entre contribuintes substitutos **industriais**.

Do exame do Contrato Social da empresa, juntado às fls. 4.109 a 4.111, confirma-se que o estabelecimento paulista atua no **comércio atacadista** de medicamentos e correlatos, higiene pessoal, cosméticos e limpeza em geral. Logo, não se enquadrando como industrial e tampouco desenvolvendo atividade de industrialização, ela não tem o direito de se incluir na exceção de aplicação do regime estipulado nos citados Protocolos.

Cumprе ressaltar que nas transferências interestaduais, quando o contribuinte destina mercadorias para outro estabelecimento seu localizado em outro Estado, a legislação complementar do ICMS aplicável a todos os Estados (LC 87/96) reconhece a ocorrência do fato gerador ao definir até mesmo a base de cálculo para esta espécie de operação (art. 13, § 4.º, incisos I e II).

3.2 Do âmbito de aplicação dos Protocolos ICM números 15/85, 16/85, 18/85 e 19/85

A Autuada defende que os mencionados Protocolos, na sua cláusula segunda, não afastaram da aplicação da substituição tributária as transferências de mercadorias entre os estabelecimentos distribuidores e atacadistas da mesma empresa.

Todavia, como visto, os referidos Protocolos deixam claro que a não aplicação da substituição tributária se dará apenas entre estabelecimentos de empresa industrial, sendo que nem mesmo os estabelecimentos importadores foram inseridos nesta regra.

Nesse sentido o RICMS/MG, em seu art. 18, inciso III, Parte 1, do Anexo XV, especifica as hipóteses de inaplicabilidade da substituição tributária, nestes termos: *“a substituição tributária de que trata esta Seção não se aplica às transferências promovidas pelo industrial para outro estabelecimento, exceto varejista, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a outro contribuinte”*. Na mesma linha, já desenhava o art. 262, inciso I, Anexo IX, do RICMS/MG, nas disposições comuns das mercadorias dos Protocolos em questão.

Desse modo, recai sobre o Contribuinte atuado a sujeição passiva por responsabilidade de reter e recolher a favor do Estado de destino, no caso, Minas Gerais, o valor do ICMS/ST relativo às saídas subsequentes dos estabelecimentos destinatários.

3.3 Da Inexigibilidade do Imposto e da respectiva multa de revalidação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não obstante o exposto, cabe inferir que, quando da intimação do Auto de Início da Ação Fiscal (fls. 2/3), a cobrança do ICMS/ST já não era devida, tendo em vista já haver, a partir daí, a possibilidade de ciência da não realização do fato gerador que fora presumido pela legislação tributária, ou do recolhimento do respectivo ICMS/ST por ocasião das saídas, em operações internas, promovidas pelo estabelecimento mineiro da Autuada.

O Fisco, ao promover a cobrança do ICMS/ST na circunstância em que se possa conhecer a não ocorrência do fato gerador presumido ou a apuração e recolhimento do ICMS/ST em momento distinto ao do previsto na legislação tributária, utiliza a exigência do imposto como uma verdadeira penalidade pelo descumprimento do momento previsto para sua apuração.

Ressalte-se que a obrigação de recolher determinado tributo surge, exclusivamente, com a ocorrência de seu fato gerador, não se constituindo, em hipótese alguma, em sanção de ato ilícito, consoante art. 3º do CTN, sendo esta uma função das penalidades previstas na lei de regência do imposto.

Saliente-se, ainda, que o presente feito fiscal tem por objeto, exclusivamente, a exigência do ICMS/ST, da respectiva multa de revalidação e da penalidade por não observar a legislação tributária ao determinar a base de cálculo da substituição tributária.

Portanto, a possível ocorrência de simulação nas operações consignadas nos documentos fiscais ou a possibilidade de existência de saldo credor em desacordo com a legislação tributária não são as infrações objeto deste Auto de Infração. Nesse contexto, caberia ao Fisco, em ação fiscal específica, realizar a verificação dessas possíveis irregularidades e promover, se for o caso, novo lançamento, tratando especificamente dessas ocorrências.

Ademais, no que se refere, ainda, à substituição tributária, cabe reproduzir o disposto no § 7º do art. 150 da Constituição da República:

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, **assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.** (grifou-se)

Vê-se que a possibilidade para que a lei disponha sobre a obrigação de recolher o imposto devido em razão de fato gerador que, presumivelmente, ocorrerá posteriormente está condicionada à imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Desse modo, diante da demonstração, não confrontada pelo Fisco, de que quase a totalidade das operações promovidas pelo estabelecimento mineiro são destinadas a contribuintes de outros Estados (cerca de noventa e nove por cento das operações), conforme fls. 12.196/16.324, a cobrança do ICMS/ST no presente PTA demandaria *pari passu* a imediata e preferencial restituição da quantia paga, gerando

um volume de procedimentos junto à Fazenda Pública que negaria por completo os princípios da economia processual e da razoabilidade.

No tocante à Multa de Revalidação prevista no inciso II c/c inciso I do § 2º, ambos do art. 56 da Lei nº 6.763/75, cabe salientar que tal exigência não está configurada, dada a exclusão do ICMS/ST cobrado no presente lançamento.

Como já exposto, tal exclusão se deu em razão de, a partir da formalização do início da ação fiscal, o ICMS/ST ou já não era exigível por inoccorrência do fato gerador presumido, ou já ter sido recolhido espontaneamente, ainda que por outro estabelecimento da Autuada, no momento das saídas internas promovidas por seu estabelecimento mineiro. Ressalte-se que, nesse último caso, seria cabível a cobrança da multa prevista no inciso I do mesmo art. 56, tendo em vista que o ICMS/ST foi recolhido espontaneamente, mas em momento distinto do previsto na legislação tributária, e, portanto, intempestivamente.

Desse modo, devem ser excluídas as exigências do ICMS/ST e da respectiva Multa de Revalidação do inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75, por inexigíveis no momento da ação fiscal.

3.4 Da Multa Isolada do art. 55, VII, da Lei nº 6.763/75

Com relação à penalidade isolada, o art. 55, inciso VII, da Lei nº 6.763/75 expressamente dispõe:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II e 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;

Ao deixar de apor os valores corretos nos campos “Base de Cálculo do ICMS Substituição” e “Valor do ICMS Substituição” das notas fiscais emitidas, a Impugnante claramente descumpriu os preceitos estipulados pela legislação tributária, enquadrando-se, portanto, na previsão do artigo supratranscrito. Os valores relativos à base de cálculo da penalidade em questão encontram-se demonstrados no ANEXO “B” do Auto de Infração, fls. 27/339, de onde foram transpostos para o Demonstrativo do Crédito Tributário, constante de fls. 20/21 dos autos.

Desse modo, uma vez constatada que na nota fiscal a base de cálculo não foi informada conforme a previsão da legislação tributária, completa está a tipificação da conduta penalizável, não havendo porque se perquirir a respeito das motivações que conduziram o infrator ao equívoco aludido, se por má-fé ou erro de direito, consoante art. 136 do Código Tributário Nacional (CTN), *in verbis*:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Nesse sentido, correta a exigência da Multa Isolada capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, a partir de novembro de 2003.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Também em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências de ICMS/ST e multa de revalidação. Vencidos, em parte, o Conselheiro Fernando Luiz Saldanha (Relator) que o julgava procedente e, totalmente, o Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves que apenas excluía a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75. Designado relator o Conselheiro Ricardo Wagner Lucas Cardoso. Pelo Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Christiana Caetano Guimarães Benfica e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. José Roberto de Castro. Conforme art. 163, § 2º do RPTA/MG, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 21 de março de 2011.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente / Revisora

Ricardo Wagner Lucas Cardoso
Relator / Designado

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.117/11/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000158102-31
Impugnação: 40.010123373-40
Impugnante: Farma Service Distribuidora Ltda
IE: 346121059.03-73
Proc. S. Passivo: Márlen Pereira de Oliveira/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS

Voto proferido pelo Conselheiro Fernando Luiz Saldanha, 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.

Trata-se de discordância relativa à exclusão do ICMS devido por substituição tributária para o Estado de Minas Gerais, no período de 2003 a 2007 em operações de transferências de mercadorias do Estado de São Paulo para o Estado de Minas Gerais sujeitas à substituição tributária prevista nos Protocolos ICM 15/85 (*filme fotográfico e cinematográfico e slide*), 16/85 (*lâmina de barbear, aparelho de barbear descartável e isqueiro*), 18/85 (*pilhas e baterias elétricas*) e 19/85 (*disco fonográfico, fita virgem ou gravada*) e da Multa de Revalidação (100%) prevista no art. 56, §2º, inciso I da Lei 6.763/75.

A decisão da 2ª Câmara embasou-se no entendimento de que o ICMS/ST devido ao Estado de Minas Gerais foi recolhido pela Impugnante quando das posteriores saídas internas e que, em relação às saídas externas ao Estado de Minas Gerais, uma vez que restou provado nos autos que a quase totalidade das mercadorias retornaram para o Estado de São Paulo, deixou de ser devido ao Estado de Minas Gerais. Sendo assim, não sendo devido o ICMS/ST, no entendimento da decisão por maioria de votos, deixou-se de aplicar a multa de revalidação que tem por base de cálculo o valor do imposto.

Com a devida vênia à decisão majoritária, no entendimento deste Conselheiro, não restou provado nos autos que o ICMS/ST devido ao Estado de Minas Gerais foi recolhido quando da saída das mercadorias para o território mineiro e, tenha ou não saído parte das mercadorias para fora do Estado de Minas Gerais, correta a exigência do ICMS/ST devido pela ocorrência da transferência das mercadorias objeto desta autuação do Estado de São Paulo para o Estado de Minas Gerais, bem como da Multa de Revalidação aplicada em virtude de ter sido o ICMS/ST apurado por meio de ação fiscal. Este entendimento tem seu fundamento na interpretação da legislação e nas provas constantes dos autos, como passamos a demonstrar.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O P.T.A. encontra-se instruído com o Termo de Início de Ação Fiscal (fls. 02) e o Auto de Infração (fls. 04/05), este acompanhado pelos demais documentos que embasam a autuação, assim identificados:

- Relatório Fiscal de fls. 08 a 23, no qual a Fiscalização descreve, de forma pormenorizada, todo o procedimento fiscal que resultou na detecção das irregularidades cometidas pela Contribuinte, indicando e transcrevendo os dispositivos legais relativos às infringências e respectivas penalidades aplicadas, bem como, demonstrando os valores totais do crédito tributário exigido. Do citado Relatório Fiscal, consta ainda, a memória de cálculo da fórmula utilizada na apuração do ICMS/ST nas situações constatadas, tendo como exemplo a Nota Fiscal n.º 819756 (fls. 21/23).

- Anexo A – “RELAÇÃO DAS MERCADORIAS SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA”, contendo o código do produto e classificação na Tabela Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM; descrição do produto, unidade e o correspondente percentual de Margem de Valor Agregado – MVA (fls. 24/26);

- Anexo B – Quadro “DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO ICMS/ST”, em que estão relacionados os seguintes dados: números e datas de emissão das notas fiscais; CNPJ. do estabelecimento destinatário mineiro; modelo e série das notas fiscais; CFOP; valor da base de cálculo; valor da base de cálculo; valores da base de cálculo e do ICMS/ST; valores da base de cálculo e do ICMS/ST calculados pelo Fisco; diferença de ICMS/ST; contendo o total de notas fiscais autuadas e o detalhamento dos cálculos efetuados para apuração do imposto a recolher, por nota fiscal (fls. 27/339).

- cópias de notas fiscais apresentadas pela Contribuinte após intimações – (fls. 340/3.642 e 3.649/4.064).

O regime de recolhimento do ICMS por meio de substituição tributária encontra-se previsto nos seguintes dispositivos legais: parágrafo 7.º do artigo 150 da Constituição Federal/88, parágrafo 1.º do artigo 6.º da Lei Complementar n.º 87/96 e artigo 22 da Lei n.º 6.763/75.

O acordo entre os Estados interessados previsto no artigo 9.º da citada Lei Complementar foi celebrado por meio dos Protocolos ICM 15/85 (dispõe sobre a substituição tributária nas operações com filme fotográfico e cinematográfico e “slide”), ICM 16/85 (dispõe sobre a substituição tributária nas operações com lâmina de barbear, aparelho de barbear descartável e isqueiro), ICM 18/85 (dispõe sobre a substituição tributária nas operações com pilhas e baterias) e ICM 19/85 (dispõe sobre a substituição tributária nas operações com discos e fitas).

A matéria foi disciplinada na legislação tributária mineira no Capítulo XXVIII do Anexo IX (até 30/11/2005) e nos itens 6, 7, 8, 9 da Parte 2 do Anexo XV (a partir de 1º/12/2005) todos do RICMS/02.

A responsabilidade, na hipótese dos autos, de reter e recolher o ICMS para este Estado está prevista no inciso III do art. 261 do Anexo IX do RICMS/02, até 30/11/2005 e nos artigos 12 e 13 do Anexo XV do RICMS/02, a partir de 01/12/2005.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A base de cálculo a ser adotada na hipótese de substituição tributária está prevista nos seguintes dispositivos: art. 8.º da Lei Complementar n.º 87/96; parágrafo 19 do art. 13 da Lei n.º 6.763/75; artigo 263, inciso II, alíneas “a”, “b”, “c” e parágrafo único, do Anexo IX do RICMS/02, até 30/11/2005 e art. 19, inciso I, alínea “b”, item “3”, do Anexo XV do RICMS, a partir de 01/12/2005.

Mediante análise das notas fiscais de saídas emitidas pela Autuada e anexadas aos autos (fls. 340/3.642, 3.649/4.064 e 10.137/12.058), constata-se que os valores relativos especificamente às mercadorias objeto da autuação não foram considerados na apuração da base de cálculo do imposto, resultando na falta de retenção e correto recolhimento do imposto devido por substituição tributária a Minas Gerais. Já em relação a outras mercadorias, também sujeitas à substituição tributária (por exemplo, medicamentos, cosméticos, artigos de higiene pessoal), houve destaque das importâncias referentes à base de cálculo e ao correspondente ICMS/ST (a título de exemplo: notas fiscais 007190 – fls. 3.905/3.915; 005003 – fls. 3.933/3.935; 879199 – fls. 3.936/3.954).

Assim, a documentação trazida aos autos em grande quantidade demonstra claramente que a Autuada deixou de reter e recolher o ICMS devido por substituição tributária ao Estado de Minas Gerais.

A 3ª Câmara de julgamento deste Conselho, em 23/02/10, exarou despacho interlocutório (fl.12100) para que a Impugnante elaborasse planilha com os totalizadores mensais, relativamente ao conjunto de documentos de fls.4140/10.134, anteriormente apresentados pela Impugnante, juntando, para cada mês, o comprovante de recolhimento do ICMS/ST para o Estado de Minas Gerais, confrontando com as DAPIs de cada período.

No entanto, a Impugnante limitou-se a apresentar o levantamento dos documentos quanto às mercadorias objeto da presente autuação, mesmo assim, apontando apenas as quantidades de entrada e saída das mercadorias, destacando o percentual de saídas interestaduais. Em nenhum momento, foi apontado no levantamento apresentado o valor do ICMS/ST devido ao Estado de Minas referente às saídas internas das mercadorias objeto da presente autuação.

Considerando que existem outras mercadorias, diversas das que foram objeto da presente autuação, sujeitas ao regime da substituição tributária consignadas nos documentos fiscais relacionados no levantamento, que os valores de ICMS/ST não foram indicados no levantamento, não foi possível verificar o correto recolhimento do ICMS/ST, referente às saídas internas, exigido na presente autuação.

Os DAPIs apresentados demonstram valores globais de ICMS/ST por período de apuração, e as guias de recolhimento do imposto referentes ao ICMS/ST são também genéricas, não sendo possível verificar se os valores exigidos na presente autuação estão incluídos nos valores recolhidos à título de ICMS/ST pela Impugnante no período autuado.

Em relação ao ICMS/ST referente às mercadorias objeto da presente autuação que tenham entrado no Estado de Minas Gerais e posteriormente tenham

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

retornado para o Estado de São Paulo, correta está a exigência do ICMS/ST, conforme acima demonstrado.

Por outro lado, inaceitável a argumentação apresentada, pois, como bem esclarece o Fisco, as exigências fiscais não se referem a entradas ou saídas de mercadorias do estabelecimento destinatário, seja em operações internas ou interestaduais, mas sim ao descumprimento do dever legal da Contribuinte de reter e recolher o ICMS/ST devido. Vale registrar que a responsabilidade por infração à legislação tributária é objetiva, isto é, independe da intenção do agente ou do responsável, conforme disposto no art. 136 do Código Tributário Nacional.

Na situação em tela, entretanto, os procedimentos para o ressarcimento do ICMS/ST, quando efetivamente ocorram as hipóteses que o justifiquem, são exatamente aqueles determinados pela legislação nos termos do art. 23 e seguintes da parte 1 do Anexo XV ao RICMS/02.

Se não bastasse, nas hipóteses que o contribuinte promove o recolhimento do ICMS adotando procedimento à margem da legislação, cabe a ele comprovar o fato e, sendo o caso, pleitear a devolução por meio de procedimento próprio, o pedido de restituição nos termos do art. 28 do RPTA aprovado pelo decreto nº 44.747 de 03/03/08.

Desse modo, admitir a compensação desses valores significa ignorar as regras que disciplinam a sistemática da substituição tributária, descaracterizando o instituto.

Sendo assim, pronunciei pela procedência integral do lançamento.

Sala das Sessões, 21 de março de 2011.

Fernando Luiz Saldanha
Conselheiro

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.117/11/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000158102-31
Impugnação: 40.010123373-40
Impugnante: Farma Service Distribuidora Ltda
IE: 346121059.03-73
Proc. S. Passivo: Márlen Pereira de Oliveira/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS

Voto proferido pelo Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves, 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.

Trata-se de discordância relativa à aplicação da penalidade prevista no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 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 n.º 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 insculpida 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.

Sala das Sessões, 21 de março de 2011.

Carlos Alberto Moreira Alves
Conselheiro