

Acórdão: 19.186/11/2ª
PTA/AI: 02.000215309-43 Rito: Sumário
Impugnação: 40.010127646-98
Impugnante: Claro S.A.
IE: 001011713.01-25
Proc. Suj. Passivo: Stanley Martins Frasão/Outro(s)
Origem: DFT/Belo Horizonte

EMENTA

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL – CONSIGNAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. Imputação fiscal de falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária na operação com telefones celulares. Contudo, embora a irregularidade em si não seja objeto do presente lançamento, a Multa Isolada prevista no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, não é aplicável ao caso dos autos. Lançamento improcedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa sobre o presente lançamento acerca da imputação fiscal de transporte de mercadorias (telefone celular) sem a devida retenção da base de cálculo do ICMS/ST.

Importante destacar que foi cobrado do destinatário, através do DAF n.º 0400217373961, o ICMS/ST e a multa de revalidação em dobro.

Exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XII da Lei n.º 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 13/25, em síntese, aos seguintes argumentos:

- é pessoa jurídica de direito privado que tem por objeto social, entre outros, o projeto, a execução, a implementação, a comercialização, a operação, a manutenção e a exploração de serviço de telefonia móvel celular, de outros serviços de telecomunicações e de serviços a eles conexos e, no exercício destas atividades, sempre se manteve em situação regular junto ao Fisco;

- foi surpreendida com a apreensão pelo Fisco Mineiro das mercadorias amparadas pela Nota Fiscal n.º 919, sob o fundamento de falta de retenção do ICMS/ST incidente sobre a transferência destas mercadorias e, tendo em vista a necessidade

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

imediate de liberaçã das mencionadas mercadorias, optou por recolher o tributo acrescido de multa de revalidaçã em dobro;

- ocorre que a multa isolada ora exigida nã é devida, pois as operaçõs objeto da autuaçã nã estã sujeitas à substituiçã tributária;

- nã concorda com o entendimento do Fisco Mineiro de que a estaria sujeita ao regime de substituiçã tributária previsto no Convênio n.º 135/06, todavia, tendo em vista a necessidade imediata de liberaçã de suas mercadorias, optou por recolher o tributo acrescido de multa de revalidaçã em dobro;

- todavia, tanto a exigência do imposto, quanto da multa isolada ora cobrada, nã devem persistir;

- foi autuada uma operaçã realizada no mês de abril de 2010, referente à transferêcia de mercadorias de sua filial situada no Distrito Federal para outra filial localizada no Estado de Minas Gerais;

- o Convênio ICMS n.º 135/06, alterado pelo Convênio ICMS n.º 30/07, prevê que nas operaçõs interestaduais de remessa de aparelhos celulares e cartões inteligentes, o Distrito Federal e o Estado de Minas Gerais estã autorizados a adotar a substituiçã tributária, hipótese em que, ao estabelecimento industrial ou importador, remetente da mercadoria, é atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto;

- no entanto, os Convênios conferem a faculdade de os Estados atribuírem a responsabilidade apenas e tão somente ao estabelecimento industrial ou importador;

- ocorre que nã fabrica, nem importa as mercadorias objeto da autuaçã, mas somente as comercializa e distribui, razão pela qual nã pode ser equiparada a importadora ou industrial fabricante;

- do simples compulsar da Nota Fiscal n.º 919, verifica-se que os produtos ora autuados foram fabricados pela empresa Samsung Ltda;

- conforme se depreende do incluso livro de Registro de Entradas, as mercadorias em tela foram obtidas diretamente da empresa Samsung Ltda (CNPJ n.º 00.280.273/0002-18) localizada na cidade de Campinas;

- a conduta adotada durante o procedimento de fiscalizaçã nã foi pautada de acordo com a verdade material;

- a Fiscalizaçã houve por bem lavrar o presente Auto de Infraçã para cobrar multa isolada por descumprimento de obrigaçã acessória por entender que teria havido consignaçã em nota fiscal de base de cálculo diversa da prevista na legislaçã;

- mas da simples leitura do art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75, verifica-se que tal penalidade deve ser aplicada apenas nos casos em que o contribuinte consignar em documento fiscal "*base de cálculo diversa da prevista pela legislaçã*";

- tal penalidade refere-se somente a casos em que o contribuinte reconhece o valor da base de cálculo do ICMS, mas consigna na nota fiscal valor inferior ao correto;

- nã consignou a base de cálculo do ICMS/ST na nota fiscal, fato esse que nã pode ser confundido com a hipótese prevista no citado art. 55, inciso VII;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- cita decisões do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais;
- a multa em comento é abusiva por total ofensa aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do não confisco.

Ao final, requer seja julgado totalmente improcedente o Auto de Infração.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em manifestação de fls. 45/49, refuta os argumentos apresentados pela Impugnante, em síntese, sob os seguintes fundamentos:

- segundo o art. 18 do Anexo XV do RICMS/MG, a situação da Autuada está sujeita a hipótese de incidência do ICMS/ST, pois, a transferência das mercadorias é feita entre estabelecimentos que somente comercializam;
- o Distrito Federal é signatário do Convênio ICMS n.º 135/06, da mesma forma, por força de disposição do Convênio ICMS n.º 81/93 de normas gerais para a substituição nas operações interestaduais e disposições expressas da legislação mineira, a Autuada está obrigada a consignar a base de cálculo do ICMS/ST na nota fiscal, bem como fazer a retenção do imposto devido por substituição tributária;
- cita os arts. 12 e 13 do Anexo XV do RICMS/02;
- a diferença apurada refere-se à diferença da base de cálculo, que, no caso dos autos, corresponde ao valor adotado para o cálculo do imposto devido, vez que não foi consignada base de cálculo do ICMS/ST na nota fiscal emitida;
- por força da legislação, a Autuada é contribuinte substituta, e como tal, a obrigação principal que é o ICMS/ST nasce diretamente para ela;
- a prescrição legal do art. 55, inciso VII, emprega a expressão "*base de cálculo diversa*" em sentido *latu*, amplo, pois em contrário, o legislador não prescreveria base de cálculo diversa, mas somente à maior;
- se a Autuada não destacou o valor do ICMS/ST exigido, houve divergência, correta a aplicação da multa isolada, art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75;
- a Autuada inclusive recolheu o ICMS/ST e a multa de revalidação, reconhecendo que deveria ter feito a retenção da base de cálculo e ICMS/ST;
- o legislador, em momento algum, criaria um artigo de lei o qual não puniria alguém que errou mais.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento fiscal na sua totalidade.

Da Segunda Impugnação

A Impugnante volta a se manifestar às fls. 50/53, em síntese, aos seguintes argumentos:

- por entender ser a multa isolada efetivamente indevida foi apresentada Impugnação;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- somente optou por recolher o tributo acrescido da multa de revalidação em dobro pela necessidade imediata de liberação das mencionadas mercadorias, as quais foram indevidamente apreendidas;

- além dos argumentos abordados na impugnação, há outra razão a determinar a redução da exigida multa isolada, isto porque com a edição da Lei n.º 16.304/06, impõe-se a redução da multa isolada ao percentual de 15% (quinze por cento), nas hipóteses de operação sujeita ao regime da substituição tributária com fulcro no § 4º do art. 55 da Lei n.º 6763/75;

- cita decisões do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais;

- resta evidente, portanto, que a multa isolada aplicada corresponde a praticamente o triplo do valor da multa que poderia ser cobrada.

Ao final, pede, ainda que não seja cancelada a Multa Isolada exigida pelo Fisco do Estado de Minas Gerais, que esta seja ao menos reduzida, de acordo com o previsto no art. 55, § 4º da Lei 6.763/75.

Da Segunda Manifestação Fiscal

O Fisco também retorna aos autos, às fls. 55/56 sustentando que, quanto à aplicação da multa isolada, verifica-se nos Acórdãos 18.212/07/3ª e 18.315/09/2ª posição favorável à sua aplicação, não somente quando a retenção é feita a menor, mas também na falta de retenção do ICMS/ST e base de cálculo. Contudo, o § 4º do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 impõe a redução da multa isolada ao percentual de 15% (quinze por cento) nas operações com mercadorias sujeitas a substituição tributária quando a mercadoria possa ser perfeitamente identificável, pelo que reformula o crédito tributário.

Da Instrução Processual

Com a reformulação do crédito tributário é concedida vista dos autos à Impugnante (fls. 61/62) que retorna aos autos às fls. 63/66 alegando, em resumo:

- de acordo com a manifestação fiscal, aplicando-se o limite de 15% (quinze por cento) sobre o valor da operação, chegar-se-ia ao valor máximo de R\$ 62.939,58 (sessenta e dois mil, novecentos e trinta e nove reais e cinquenta e oito centavos) a título de multa;

- ocorre que tal montante corresponde a 15% (quinze por cento) do valor da base de cálculo utilizada para o cômputo do valor devido a título de ICMS/ST e a Lei n.º 6.763/75 é bastante clara ao mencionar a expressão "*valor da operação*", qual seja, o valor da operação corresponde ao valor indicado na nota fiscal que a reflete e não no valor que computa a margem de valor agregado, utilizada para o cálculo do ICMS/ST;

- assim, no presente caso, deveria ser considerado como "*valor da operação*" o valor indicado no campo "base de cálculo do ICMS", qual seja, R\$ 371.325,00 (trezentos e setenta e um mil, trezentos e vinte e cinco reais) e jamais tal valor acrescido da margem de valor agregado, tal como pretendido pela Fiscalização;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- desta forma, não se deve levar em consideração o valor utilizado para o cálculo do montante devido a título de ICMS, que engloba uma parcela relativa à margem de valor agregado;

- assim, em que pese a correção da decisão ao reformular o valor do crédito tributário, o cálculo correspondente se deu de forma equivocada e merece reparo.

O Fisco também retorna aos autos, às fls. 68/70, sustentando a correção do crédito tributário reformulado, sob os seguintes fundamentos:

- a operação em discussão está no âmbito da substituição tributária, pois o contribuinte lançou corretamente em sua nota fiscal os valores da operação própria, deixando de seguir as normas da legislação no que tange a substituição tributária, já que o Distrito Federal é signatário do Convênio ICMS n.º 135/06;

- tanto as alegações da Autuada não devem ser levadas em consideração que, a mesma concordou e pagou no DAF n.º 0400217373961 os valores correspondentes ao ICMS/ST, os quais foram calculados levando-se em conta o valor da operação própria acrescida do valor agregado, valor este que seria a base de cálculo substituição tributária, valor da operação do substituído, já que a Autuada é contribuinte substituído;

- o § 4º do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 impõe a redução da multa isolada ao percentual de 15% (quinze por cento), nas mercadorias sujeitas a substituição tributária, quando a mercadoria possa ser perfeitamente identificável, cujo percentual deverá ser aplicado sobre a operação em questão;

- já que a autuação versa sobre a falta de destaque do valor da operação substituição tributária, os 15% (quinze por cento) deverão ser aplicados sobre a base de cálculo da substituição tributária, e não sobre a base de cálculo da operação própria.

Ao final, pede a total procedência do feito fiscal.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe lavrado para formalizar a exigência de Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso XII da Lei n.º 6.763/75 em face da imputação fiscal de transporte de mercadorias (telefone celular) sem a devida retenção da base de cálculo do ICMS/ST.

O procedimento de fiscalização teve início no dia 29 de abril de 2010, no terminal de cargas do aeroporto de Confins, nas dependências da empresa TAM-Cargo, quando o Fisco constatou que a empresa Claro S/A, com sede em Brasília-Distrito Federal, fazia transportar mercadorias (telefone celular), discriminadas na Nota Fiscal n.º 000919, sem a devida retenção da base de cálculo do ICMS/ST, conforme especifica o Convênio ICMS n.º 135/06. Na oportunidade foi exigido do destinatário, através do DAF n.º 0400217373961, o ICMS-ST e a multa de revalidação em dobro.

Feita esta explicação quanto ao lançamento, cumpre destacar que a Impugnante sustenta que o pagamento apenas ocorreu naquela oportunidade em face de sua necessidade de liberação da mercadoria.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fato é que a discussão posta nos presentes autos à análise da Câmara cinge-se à exigência da multa isolada que foi cobrada em razão da falta de retenção e destaque do ICMS/ST.

Importante deixar claro que não serão aqui discutidas as questões relativas ao enquadramento dos produtos ou à submissão da Impugnante as regras da substituição tributária, uma vez estar tal matéria afeta ao procedimento originário do DAF n.º 0400217373961 pelo qual foram recolhidos o ICMS e a multa de revalidação.

Portanto, nestes autos a matéria a ser analisada cinge-se, especificamente, à Multa Isolada capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

Neste diapasão, mesmo considerando-se devido o imposto, a multa isolada acima referida não foi aplicada nos termos da legislação de regência da matéria.

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 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, cumpre verificar 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;

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

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

Dos autos extrai-se que a Impugnante entendia que à época da ocorrência das operações a base de cálculo do ICMS devido era exatamente aquela por ela destacada, pois seu entendimento era de que não haveria que se falar em retenção e recolhimento do imposto por substituição tributária o que, nos termos do Convênio ICMS n.º 135/06, só deveria ser feito pelo estabelecimento industrial ou importador, remetente da mercadoria. Assim, não há nos autos nem mesmo indícios de que a Defendente tenha destacado a base de cálculo por ela adotada utilizando-se de fraude, dolo ou má-fé. O que se conclui do conjunto probatório dos autos é que a Impugnante fez uma interpretação das normas estaduais diversa daquela feita pelo Fisco.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Este fato torna-se importante para o deslinde da questão e para a verificação da correta aplicação da penalidade determinada no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75.

Neste sentido, a base de cálculo do ICMS destacado nos documentos fiscais objeto do lançamento está determinada, na forma ditada pela Lei n.º 6.763/75, pelo art. 43 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02.

Portanto, os fatos e fundamentos que levaram a autuação dizem respeito a entendimentos e interpretações da legislação tributária.

Ao analisar a questão do erro no Direito Penal, o eminente jurista Hugo de Brito Machado, em sua obra “Estudos de Direito Penal Tributário”, assim se manifesta:

“ A doutrina do Direito Penal registra notável evolução no tratamento do erro. Antes, referia-se ao erro de fato, como capaz de elidir a responsabilidade penal, e ao erro de direito, que tinha como irrelevante para esse fim, fundada no princípio de que ninguém pôde 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 não destacou o imposto devido por substituição tributária sendo a imputação fiscal a apuração incorreta da base de cálculo do imposto. Contudo, no documento fiscal foi destacada a base de cálculo do ICMS relativo a operação própria.

É de se destacar aqui que a penalidade insculpida no inciso VII do art. 55, da forma como está redigida, procura punir contribuinte que, conhecendo a base de cálculo da operação no momento de sua realização, deixa de consigná-la no documento fiscal de forma proposital visando reduzir os valores a serem recolhidos de forma indevida e questionável.

A sanção trazida pelo inciso 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.

Veja-se que no caso dos autos foi feito o destaque do imposto relativo à operação própria da Impugnante da forma como estabelecido na legislação.

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

Em face deste entendimento, não cabem aqui discussões sobre a forma de cobrança, ou melhor, sobre a base para exigência da multa isolada conforme ocorrido após a reformulação do crédito tributário procedida pelo Fisco. Assim, tal matéria não será aqui abordada.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar improcedente o lançamento. Vencidos, em parte, os Conselheiros Fernando Luiz Saldanha (Relator) e Marco Túlio da Silva, que o julgavam parcialmente procedente, para adequar o valor da multa isolada ao valor da operação. Designada relatora a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora). Pela

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Ligia Ferreira de Faria e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. 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. Participou do julgamento, além da signatária e dos Conselheiros acima citados, o Conselheiro Rodrigo da Silva Ferreira.

Sala das Sessões, 09 de maio de 2011.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente / Revisora / Designada**

CC/MG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.186/11/2ª
PTA/AI: 02.000215309-43 Rito: Sumário
Impugnação: 40.010127646-98
Impugnante: Claro S.A.
IE: 001011713.01-25
Proc. Suj. Passivo: Stanley Martins Frasão/Outro(s)
Origem: DFT/Belo Horizonte

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.

Dispõe o art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75:

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:

Efeitos a partir de 1º/11/2003

(...)

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)

Como pode ser observado no texto normativo acima, a penalidade abrange, indistintamente, todos os casos em que a base de cálculo informada no documento fiscal for diferente da prevista na legislação.

Por meio da interpretação gramatical ou literal, na qual se extrai o significado das palavras e o seu verdadeiro conteúdo no texto legal, não cabe ao intérprete fazer distinção entre as operações ou prestações sujeitas à apuração débito e crédito e as situações alcançadas pela substituição tributária.

As duas hipóteses acima são equiparadas, indistintamente, pelo legislador. Por esse motivo, abrangem, literalmente, a seguinte regra única: a infração consiste em consignar em documento fiscal que acobertar a operação “*base de cálculo diversa da prevista pela legislação*”.

Outra maneira de aplicar a regra do art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 é por intermédio da interpretação teleológica, a qual busca o fim prático e a finalidade da

norma jurídica, para atingir os fins sociais. É necessário, pois, descobrir o seu verdadeiro fundamento, ponto essencial para o entendimento do texto normativo.

No caso em análise, pretendeu o legislador rechaçar procedimentos do contribuinte que consignasse no documento fiscal base de cálculo errada, seja em situações de subfaturamento ou de quaisquer outras naturezas, inclusive na substituição tributária.

A medida tem por finalidade desestimular práticas de emissão de documento fiscal que tenham por consequência recolhimento a menor do imposto. Daí não haver diferenciado situações específicas na norma, que é genérica e abrangente no que diz respeito a consignar “*base de cálculo diversa da prevista pela legislação*”.

Há outra interpretação possível da norma do art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75: a sistemática, que consiste em comparar a norma com outras normas relativas ao mesmo assunto, considerando suas relações e a compatibilidade com o sistema jurídico no qual ela está inserida.

De acordo com o art. 136 do Código Tributário Nacional (CTN), a infração em tela é objetiva e independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Porém, o legislador pode dispor de outro modo e reduzir a penalidade, levando em conta determinados aspectos relacionados aos elementos subjetivos de dolo ou culpa na conduta.

Na Lei nº 6.763/75, o legislador adotou duas opções:

1. no art. 55, incisos I, II e XVI decidiu favorecer o infrator ao prever hipóteses de redução da multa isolada, ou seja, permite abrandar a punição em determinados fatos, que entendeu que causariam menor prejuízo ao erário. Exemplo: a infração capitulada no art. 55, inciso II tem penalidade de 40% (quarenta por cento), mas admite a redução a 20% (vinte por cento) nos casos das alíneas ‘a’ e ‘b’;

2. na situação prevista no art. 55, inciso VII, a multa isolada não é passível de abrandamento, ou de dispensa, nas situações em que os fatos se subsumem à tipo penal do ilícito. A norma indica que não é intenção do legislador fazer distinções entre os procedimentos do infrator, seja a título de dolo ou de culpa. Assim, em todas as situações o legislador manteve o percentual único de 40% (quarenta por cento).

Na doutrina e na jurisprudência é pacífica a assertiva de que não cabe ao intérprete distinguir quando a norma não distingue.

Logo, ao intérprete não é possível, também, estreitar, delimitar, diminuir, restringir ou dispensar a aplicação da regra do art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 a apenas alguns poucos casos, pois ele estará fazendo distinção.

Pelos fundamentos acima, *data máxima vênia*, a interpretação restritiva da norma não é possível, especialmente quando analisada sob o foco da interpretação sistemática, pela qual se conclui que a opção do legislador está integrada de maneira coerente no sistema normativo da Lei nº 6.763/75.

A interpretação sistemática demonstra que o legislador deixou clara a sua opção no contexto normativo de punir o contribuinte que consignar “*base de cálculo diversa da prevista pela legislação*”, sem distinguir fatos.

No presente lançamento, o Fisco acatou o argumento apresentado pela Impugnante que requereu a redução da multa isolada, nos termos do § 4º do art. 55 da Lei nº 6763/75, com a redação dada pela Lei nº 16.304/06 de 08/08/06, a 15% (quinze por cento) por se tratar de operação sujeita a substituição tributária, quando a mercadoria possa ser perfeitamente identificável.

No entanto, aplicou o referido percentual sobre a base de cálculo determinada para o ICMS/ST devido na operação, não acatando o argumento da Impugnante que requereu a aplicação do percentual sobre o valor da operação.

Sendo assim, é necessário destacarmos a diferença existente entre os termos base de cálculo e valor da operação. Como nos ensina De Plácido e Silva: “A base de cálculo indica o valor tributável, ou seja, a quantia sobre a qual deverá incidir o tributo.”; “No sentido jurídico, valor entende-se propriamente o preço, que se dá à coisa, em razão das utilidades que possam produzir.” e “Na prática mercantil, operação é, propriamente, a realização de negócios comerciais.”.

Vale assinalar, apenas a título de exemplo, que a base de cálculo do imposto pode ser equivalente ao valor da operação, como estabelece o inciso IV do art. 13 da Lei nº 6763/75, mas com esta não se confunde, como pode ser observado no inciso II do mesmo artigo, que estabelece que a base de cálculo é composta do valor da operação acrescido do valor dos Impostos de Importação e sobre Produtos Industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente.

No inciso VII do art. 55 da Lei nº 6763/75, o legislador utilizou critério diferente do utilizado no limitador estabelecido no § 4º deste artigo. Naquele dispositivo, acima transcrito, ele estabeleceu o percentual de 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada entre a base de cálculo consignada no documento, que no presente caso foi zero, e a base de cálculo do ICMS/ST prevista na legislação.

No entanto, uma vez que o Fisco reformulou o crédito tributário, nos termos do § 4º do art. 55 da Lei nº 6763/75, ficou obrigado a observar o critério adotado neste dispositivo legal, ou seja, o percentual deve ser aplicado ao valor da operação e não à da base de cálculo do ICMS/ST.

O valor da operação no caso em tela é o valor consignado no documento fiscal que acobertou a saída da mercadoria nele especificada. A técnica de tributação aplicável, substituição tributária, modalidade na qual ocorre a tributação referente às operações posteriores por antecipação em virtude de imposição legal, não altera o valor da operação para a qual está sendo aplicada a Multa Isolada por consignar no documento que a acobertou base de cálculo diversa da prevista pela legislação tributária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pelo exposto, o lançamento deveria ser procedente para adequar o valor da multa isolada ao valor da operação.

Sala das Sessões, 09 de maio de 2011.

**Fernando Luiz Saldanha
Conselheiro**

CC/MIG