

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.507/12/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000170702-42
Impugnação: 40.010130526-83
Impugnante: Italy Line Ferragens Ltda
IE: 062829385.00-93
Coobrigado: Paulo Alexandre de Abreu
CPF: 392.046.696-91
Marcus Vinícius Pereira Diniz
CPF: 156.201.156-15
Proc. S. Passivo: Flávio de Souza Valentim/Outro(s)
Origem: DFT/Comércio Exterior/B.Hte

EMENTA

IMPORTAÇÃO - IMPORTAÇÃO DIRETA - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Constatou-se importação do exterior de mercadoria sem o recolhimento do ICMS devido nos termos do art. 5º, § 1º, item 5 da Lei nº 6.763/75, uma vez que as guias de recolhimento do tributo foram consideradas falsas, haja vista que as autenticações não foram reconhecidas pela instituição bancária. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXIII da mencionada lei. Infração caracterizada.

IMPORTAÇÃO - IMPORTAÇÃO DIRETA - NÃO INCLUSÃO DE DESPESA ADUANEIRA NA BASE DE CÁLCULO - RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS. Constatada importação do exterior de mercadoria com recolhimento a menor do imposto devido, tendo em vista a não inclusão das despesas aduaneiras na base de cálculo do ICMS. Legítimas as exigências fiscais de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da mencionada lei, então adequada ao disposto na alínea "c" do mesmo dispositivo, com redação dada pela Lei nº 19.978/11, face à retroatividade benigna (art. 106 do CTN). Infração caracterizada nos termos do art. 43, inciso I da Parte Geral do RICMS/02.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre falta de recolhimento do ICMS devido nas operações de importação de mercadorias, no período de 11/05/06 a 11/02/10, em decorrência de utilização de Guias Nacionais de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE) ideologicamente falsas, tendo em vista o não reconhecimento dos recolhimentos e autenticações bancárias pela instituição financeira.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Constatou-se, ainda, o recolhimento a menor do ICMS devido nas operações de importação de mercadorias, no período de 11/05/06 a 10/03/08, em decorrência de apuração a menor da base de cálculo, uma vez que não foram incluídas todas as despesas aduaneiras incorridas nas operações de importação.

Exigem-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75 e Multas Isoladas previstas nos incisos VII e XXXIII do art. 55 da mencionada lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 402/421 e requer, ao final, a procedência da Impugnação.

A taxa de expediente é recolhida conforme DAE de fls. 432 dos autos.

O Fisco, em manifestação de fls. 1.194/1.202, refuta as alegações da defesa e requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 1.205/1.220, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Do Mérito

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

Da Arguição de Decadência

Numa primeira vertente, pleiteia a Impugnante que seja considerado decaído o direito de lançar relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de maio a agosto de 2006, com base no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Este Conselho de Contribuintes tem decidido majoritariamente, de forma reiterada, no sentido de que, para o crédito tributário lançado pelo Fisco, sem o correspondente pagamento, não há o que homologar, aplicando-se à hipótese a regra de decadência prevista no inciso I do art. 173 do CTN, segundo a qual a contagem do prazo de que dispõe o Fisco para formalizar o crédito tributário se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em tela):

“DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE

CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART. 20, § 4.º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART. 173, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...).”
TJMG – PROC. N.º 1.0024.05.692077-0/001(1); RELATORA DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUB. 30/03/2007.

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório de comunicação não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal e qual a situação ora em análise, entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim em lançamento de ofício, ensejando aplicação da norma do art. 173, I do CTN.

Na mesma toada decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do *decisum*. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o ilustrado relator assim se posicionou:

“OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.”

No caso dos autos, no entanto, independentemente de quem praticou, resta caracterizada a ação dolosa, consubstanciada na falsidade das guias de recolhimento, razão pela qual se aplica a regra geral em matéria de decadência.

Assim, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2006 somente se encerrou em 31/12/11, não ocorrendo a alegada decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 31/08/11.

Ainda que se cogitasse, em tese, afastar a aplicação linear e generalizada do art. 173, I do CTN, cabe destacar que esta não é a posição majoritária e reiterada em todas as Câmaras de Julgamento do CC/MG.

Diante dos elementos constantes dos autos reforça-se a sua subsunção ao caso concreto, o que afasta a alegada decadência.

Das irregularidades

Quanto ao mérito propriamente dito, a autuação versa sobre falta de recolhimento do ICMS devido nas operações de importação de mercadorias, em decorrência de utilização de Guias Nacionais de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE) ideologicamente falsas, tendo em vista o não reconhecimento dos recolhimentos e autenticações bancárias pela instituição financeira, bem como recolhimento a menor do imposto em decorrência da não inclusão das despesas aduaneiras na base de cálculo.

Falta de recolhimento do ICMS devido nas operações de importação de mercadorias, em decorrência de utilização de Guias Nacionais de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE) ideologicamente falsas, tendo em vista o não reconhecimento dos recolhimentos e autenticações bancárias pela instituição financeira.

As exigências fiscais compreendem o período de maio de 2006 a dezembro de 2010 e foram constatadas pelo Fisco por meio de análise do controle informatizado da SEF/MG: SICAF/Pagamentos por Contribuinte e Pagamentos GNRE ON LINE, quando se apurou apenas o registro de recolhimento do imposto lançado nos documentos de fls. 28/32, sem a correspondência total com o imposto devido na importação de mercadorias.

Os valores relativos às GNRE ideologicamente falsas estão relacionados na planilha de fls. 18, sendo deduzidos aqueles que efetivamente ingressaram nos cofres estaduais.

Cópias das mencionadas guias encontram-se às fls. 42, 57, 71, 85, 99, 113, 128, 146, 160, 173, 187, 201, 231, 238, 253, 274, 288 e 302 dos autos, repetidas às fls. 323/338.

O Fisco encaminhou os ofícios n°s 1257/2011/DICAC/SAIF; 1488/2011/DICAC/SAIF; 1684/2011/DICAC/SAIF e 1766/2011/DICAC/SAIF ao

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Banco do Brasil, visando obter informações sobre as guias de arrecadação autenticadas pelo Banco e apresentadas pela Autuada.

Em resposta, a instituição bancária emitiu os ofícios REC 0692/11 (fls. 320); REC 0760/11 (fls. 339); REC 0844/11 (fls. 343) e REC 0879/11 (fls. 346), onde informa que não reconhece as autenticações encaminhadas pelo Fisco.

A Impugnante apresentou denúncia espontânea em relação aos supostos documentos de arrecadação, compreendendo determinados meses no período de setembro de 2008 a março de 2010 (fls. 358/360 e 361/365), valores esses que não compõem o presente lançamento.

A Impugnante salienta que firmou contrato com as empresas Logimex Logística Internacional Ltda e Topázio Representações e Transportes Ltda para realização de todo processo de desembaraço aduaneiro dos produtos importados pela Impugnante, repassando à empresa Logimex, mediante depósito bancário, os valores necessários ao recolhimento dos tributos.

Destaca que foi surpreendida no dia 26 de fevereiro de 2010, em um Posto de Fiscalização da Receita Estadual de Minas Gerais, após conferência dos documentos fiscais relativos à carga transportada, quando a Fiscalização constatou que a guia de arrecadação do ICMS devido na importação havia sido fraudada e a chancela de autenticação constante da mesma havia sido forjada.

Alega que somente em razão da fiscalização é que a Impugnante pôde descobrir que estava sendo lesada havia anos e que diante do ocorrido, iniciou ações para apuração dos fatos, entrando em contato com o representante legal das empresas, sendo que a empresa Logimex, que era a responsável pelos recolhimentos dos tributos, assumiu que houve fraude nas autenticações das guias de recolhimento do ICMS e que todos os prejuízos da Impugnante seriam devidamente ressarcidos.

Admite que, em consulta ao Banco do Brasil, verificou-se que os documentos referentes aos pagamentos de impostos não haviam sido localizados junto ao sistema da referida instituição financeira, concluindo-se pelo seu não recolhimento do tributo.

Prossegue a defesa afirmando que, diante deste contexto, ofereceu denúncia crime para que as responsabilidades criminais fossem apuradas, bem como ajuizou ação de rescisão contratual e reparação por danos morais e materiais, tendo procurado os órgãos fazendários para relatar os atos criminosos e fraudulentos que a vitimaram e denunciar espontaneamente o ICMS decorrente da importação que até então tinha conhecimento de que não havia sido recolhido.

Em decorrência da denúncia espontânea apresentada, foram lavrados os PTAs nº 05.00205318-43, 05.000205316-81, 05.000199682-14 e 05.000200098-70.

No PTA ora em análise, entende que a Fiscalização, a despeito de não caracterizar em momento algum a conduta dolosa da Impugnante, entendeu pela aplicação de multa isolada.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalta que não houve conduta por parte da Impugnante que pudesse caracterizar a aplicação de multa isolada, ao contrário, a Impugnante foi vítima de um esquema fraudulento e criminoso.

Entende que, agindo de boa fé e com seriedade, procurou a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, denunciando o crédito tributário que até então tinha conhecimento que não havia sido recolhido, e que, diante deste ato, não lhe pode ser imputada conduta dolosa ou fraudulenta, por ferir os critérios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Pede a aplicação do disposto no parágrafo único do art. 100 e art. 112 do Código Tributário Nacional – CTN e art. 393 do Código Civil.

O Fisco afasta as alegações de boa-fé na contratação de terceiros, afirmando que a responsabilidade pelo pagamento dos impostos é da Autuada, destacando que a Impugnante tinha como alternativa à transferência de valores para empresa contratada para realizar o despacho aduaneiro, pagar, ela própria, o ICMS nos bancos conveniados, mediante GNRE - Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais instituída pelo AJUSTE SINIEF 12/89.

Registra o Fisco que o fato da Impugnante ter efetivado outras operações de importação e os documentos referentes à importação terem sido apresentados à fiscalização de trânsito não ilide a infração, pois o carimbo aposto nos documentos fiscais, além de não produzir efeito homologatório, também não comprova que o imposto destacado nas notas tenha sido recolhido, entendendo inaplicáveis as disposições contidas nos arts. 100 e 112 do CTN.

Pelo que consta na peça de defesa, é possível presumir que a Impugnante, em relação ao não recolhimento do imposto devido pela importação de mercadorias, não contesta as exigências relativas ao descumprimento da obrigação principal, assumindo esta obrigação, como já o fizera em relação àquelas guias não recepcionadas pelo Banco do Brasil e por ela apurado.

A resistência contra o lançamento cinge-se à imputação da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXIII da Lei nº 6763/75, que assim dispõe:

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:

(...)

XXXIII - utilizar documento relativo a recolhimento de imposto com autenticação falsa ou propiciar sua utilização - 100% do valor do imposto.

(...)

Sem razão a defesa, no entanto, uma vez que, a teor da regra contida no art. 136 do CTN, são irrelevantes para a consequência estabelecida na norma tributária, a ação, a vontade ou a intenção do Sujeito Passivo no descumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias. Sobre o assunto leciona o Professor Sacha Calmon, Teoria e Prática das Multas Tributárias, 2ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 1995, p.55 :

“Não faz sentido indagar se o contribuinte deixou de emitir uma fatura fiscal por dolo ou culpa (negligência, imperícia ou imprudência). De qualquer modo a lei foi lesada. De resto se se pudesse alegar que o contribuinte deixou de agir por desconhecer a lei, por estar obnubilado ou por ter-se dela esquecido, destruído estaria todo o sistema de proteção jurídica da Fazenda Pública.”

Por outro lado, revela-se inaplicável à espécie o disposto no art. 112 do CTN, uma vez que não há qualquer dúvida quanto à capitulação legal do fato e à natureza ou às circunstâncias materiais do fato e extensão de seus efeitos ou punibilidade.

A dúvida poderia residir na autoria do evento delituoso, mas não é esta a tipificação do inciso, ou seja, não se pune pela autoria, mas sim pela utilização de documento falso, restando claro neste caso, que a Autuada se utilizou de tais documentos para registrar eventuais recolhimentos (inexistentes) na importação de mercadorias.

De igual modo não se pode falar em aplicação da previsão contida no parágrafo único do art. 100 do CTN. O dispositivo em questão assim se apresenta:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções e dos direitos:
I - Os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
II - As decisões de órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a quem a lei atribua eficácia normativa;
III - As práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
IV - Os convênios que entre si celebram a União, os Estados, Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo Único: a observância das normas referidas neste artigo excluem a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

No tocante às práticas reiteradas na administração, esclarece Celso Ribeiro Bastos (1999, p. 176), *verbis*:

As práticas reiteradas na Administração num determinado sentido geram no contribuinte o sentimento de estar cumprindo com o seu dever. Seria uma demasia exigir-se que ele próprio fosse se insurgir contra um comportamento administrativo que o beneficiasse para pleitear outro mais oneroso. Se a Administração decidir alterar essa prática, só poderá fazê-lo com relação aos comportamentos futuros e nunca relativamente aos pretéritos, pois estes encontram-se protegidos pelo caráter normativo de que se reveste o comportamento habitual da Administração.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Mas, no caso em análise, é evidente que a demora do Fisco em constatar a falsidade das guias de arrecadação não exime o contribuinte de uma obrigação legal, nem autoriza o afastamento da ação delituosa, neste caso praticada por agente contratado pela Impugnante.

Em decisão administrativa, o então Terceiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda menciona que as práticas administrativas “só se concretizam quando presentes o uso e a convicção jurídica da conduta e sejam de aplicação geral pública e uniforme, atingindo todos os contribuintes que se encontrem na mesma situação fática e jurídica. Eis a ementa:

“MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA
PROCESSO Nº 10830.005185/97-17
SESSÃO DE 18 DE MAIO DE 2005
ACÓRDÃO Nº 128.698
RECURSO Nº 302-36.812
RECORRENTE: KREBSFER SISTEMA DE IRRIGAÇÃO
LTDA.
RECORRIDA: DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP
CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS.
FALTA DE LANÇAMENTO E DE RECOLHIMENTO DO IPI.
PRELIMINAR: PRÁTICAS REITERADAS DA
ADMINISTRAÇÃO.

AS PRÁTICAS REITERADAS DA ADMINISTRAÇÃO, ADMITIDAS COMO NORMAS COMPLEMENTARES DAS LEIS, DOS TRATADOS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS E DOS DECRETOS, NOS TERMOS DO DISPOSTO NO ART. 100, III, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, SÓ SE CONCRETIZAM QUANDO PRESENTES O USO E A CONVICÇÃO JURÍDICA DA CONDUTA E SEJAM DE APLICAÇÃO GERAL PÚBLICA E UNIFORME, ATINGINDO TODOS OS CONTRIBUINTES QUE SE ENCONTREM NA MESMA SITUAÇÃO FÁTICA E JURÍDICA.”

Neste caso, pode-se afirmar com convicção que o Fisco jamais acatou a ação delituosa intentada pela Autuada, ainda que praticada por terceiros a ela vinculado. Assim, reconhecendo, como de fato reconhece, a falsidade dos documentos de arrecadação, não lhe resta outra hipótese senão representar contra o verdadeiro autor e dele exigir a reparação civil e pecuniária, sendo este um fato já consumado pela Autuada.

No tocante à penalidade imposta pelo Fisco, poderia a Autuada dela ter se afastado com a denúncia espontânea, como o fez em relação às demais parcelas não exigidas no presente lançamento. Como assim não procedeu, por qualquer motivo, se sujeita às imposições fiscais, em decorrência do disposto no art. 142 do CTN.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não se aplica ao caso, também, as disposições contidas no art. 393 do Código Civil, que rege o inadimplemento contratual entre particulares.

Discorre, ainda, a Impugnante sobre a cumulatividade da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXIII da Lei nº 6763/75, vinculada à utilização de guias de arrecadação falsas, com a penalidade lançada no PTA 01.000170713-11, ou seja, a sanção prevista no inciso XXVI do mesmo dispositivo, aplicada em decorrência de aproveitamento indevido de crédito de ICMS.

Neste sentido, pede a defesa que seja considerada a regra prevista no art. 211 da Parte Geral do RICMS/02 (conexão), de modo a afastar a penalidade do art. 55, inciso XXXIII, citando a decisão proferida no PTA 01.000162716-43 (Acórdão nº 18.995/10/2ª).

Neste aspecto, muito embora a decisão apontada pela defesa às fls. 417 tenha excluído a penalidade do art. 55, inciso XXXIII, cabe observar a diferença entre aquele lançamento e este ora em apreciação.

Naquela decisão, constatou a Câmara de Julgamento que as infrações estavam conexas com a mesma operação, uma vez que os Documentos de Arrecadação do Estado do Rio de Janeiro – DARJ, contendo autenticação bancária falsa, estavam relacionados às notas fiscais também falsas, não podendo a destinatária ser penalizada duplamente.

Naqueles autos, exigiu o Fisco a penalidade por utilização de guias de arrecadação falsas (art. 55, inciso XXXIII) e por utilização de notas fiscais falsas (art. 55, inciso XXXI), sendo certo que as notas fiscais se tornaram ideologicamente falsas, em decorrência da falsificação das guias de arrecadação.

Naquele caso, portanto, havia uma duplicidade de sanção em decorrência de um único evento ilícito (a falsidade de guias e notas). No caso dos autos, não se percebe a mesma duplicidade, pois dois atos distintos foram cometidos pela Impugnante. O primeiro deles, ao utilizar-se das guias falsas para sustentar a realização do recolhimento do imposto devido na importação de mercadorias, sujeitando-se às exigências decorrentes da obrigação principal e da utilização do documento falso.

No segundo ato, que compõe o PTA 01.000170713-11, as exigências decorrem do aproveitamento indevido de crédito de ICMS, ocasião em que se exige da Autuada a parcela correspondente ao imposto irregularmente apropriado (não pago na importação), acrescido da penalidade por apropriação irregular de crédito de ICMS (Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6763/75).

Note-se que no caso trazido pela defesa, havia duas penalidades distintas para um único ato (utilização de documentos falsos – notas e guias) estando presente a conexão entre os documentos, uma vez que a guia de recolhimento falsa completava a nota fiscal falsa.

Agora, a conexão pode ser observada em relação à irregularidade do crédito, ou seja, o crédito não é legítimo porque as guias são falsas. É o mesmo caso quando se estornam crédito acobertados por notas fiscais falsas, com destaque do imposto. Nessas

ocasiões, exige-se o ICMS, a multa de revalidação e a multa isolada relativa à utilização da nota fiscal falsa.

Pelo exposto acima, constata-se que, embora presente a conexão alegada pela Impugnante, ela não ocorre nos mesmos moldes daquela mencionada na decisão paradigma, razão pela qual não há de se falar em descon sideração da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXIII da Lei nº 6763/75, mas sim daquela prevista no art. 55, inciso XXVI, lançada no PTA 01.000170713-11, por ser ela menos gravosa que a penalidade do presente PTA, aplicando-se ao caso, o disposto no art. 211 da Parte Geral do RICMS/02, que assim dispõe:

Art. 211. Apurando-se, na mesma ação fiscal, o descumprimento de mais de uma obrigação tributária acessória pela mesma pessoa, será aplicada a multa relativa à infração mais grave, quando forem as infrações conexas com a mesma operação, prestação ou fato que lhes deram origem.

Assim, corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXIII da mencionada lei.

Recolhimento a menor do ICMS devido nas operações de importação de mercadorias, em decorrência de apuração a menor da base de cálculo, uma vez que não foram incluídas todas as despesas aduaneiras incorridas nas operações de importação.

As exigências fiscais compreendem o período de maio de 2006 a março de 2008, e encontram-se lançadas nos “Anexos 2 a 4” do Auto de Infração (fls. 19/26).

Utilizando-se das mesmas Declarações de Importação vinculadas ao item anterior, o Fisco apurou a base de cálculo para as operações, decotando em seguida o valor da nota fiscal emitida pela Autuada.

Do valor do ICMS apurado, o Fisco excluiu a parcela relativa ao item anterior, obtendo a diferença a recolher (fls. 20), registrando como despesas aduaneiras as rubricas de fls. 25/26.

A Impugnante sustenta que a diferença apurada pelo Fisco decorre do Imposto de Renda Retido na Fonte (33,33) incidente sobre o valor do frete internacional pago a fornecedores situados em Hong Kong, que é paraíso fiscal.

Afirma, no entanto, que jamais efetuou qualquer pagamento por frete internacional a residente ou domiciliado em Hong Kong, única hipótese em que seria devido o Imposto de Renda Retido na Fonte e seu reflexo sobre o ICMS, exemplificando com a Declaração de Importação nº 07/00211220.

Entende, então, que não há divergência na base de cálculo, sendo inaplicável a penalidade prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75.

O Fisco sustenta que o contribuinte foi intimado a apresentar os comprovantes de todas as despesas aduaneiras referentes às importações realizadas e que foram essas as despesas aduaneiras consideradas na apuração do imposto, conforme planilhas de fls. 25/26.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Destaca, ainda, o Fisco, que no cálculo das despesas aduaneiras não estão incluídos o IRRF de 33,33% sobre frete internacional, mas apenas aquelas despesas informadas pela Autuada.

Também aqui, a defesa não se mostra correta. Observando a apuração da diferença do imposto (fls. 22/23) percebe-se que o Fisco agregou ao valor tributável (CIF), as parcelas quitadas a título de Imposto de Importação (II), IPI, PIS, COFINS e as despesas aduaneiras relacionadas e informadas pela Autuada, sem qualquer relação com o mencionado Imposto de Renda Retido na Fonte (33,33%), aliás, alegação que não foi demonstrada pela Impugnante.

Adotando-se o exemplo citado pela Impugnante (DI nº 07/00211220), se constata pela análise do documento de fls. 58, que foram lançadas as despesas relacionadas no mencionado “Demonstrativo de Despesas”, excetuadas aquelas não tributadas, como recolhimento sindical e CPMF, não havendo, portanto, qualquer agregação de despesas a título de IRRF.

Prosseguindo na análise, ao confrontar a planilha de fls. 22 com o documento de fls. 50/51, percebe-se a correta transposição das rubricas de: valor total da importação, II, IPI, PIS e COFINS.

O art. 43 da Parte Geral do RICMS/02, ao tratar da base de cálculo na importação de mercadorias assim define:

Art. 43 - Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

I - na entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, observado o disposto nos §§ 1º a 3º do artigo 47 deste Regulamento, o valor constante do documento de importação, acrescido:

a - do valor do Imposto de Importação;

b - do valor do Imposto sobre Produtos Industrializados;

c - do valor do Imposto sobre Operações de Câmbio;

d - de quaisquer despesas, inclusive aduaneiras, cobradas ou debitadas ao adquirente no controle e desembaraço da mercadoria, ainda que venham a ser conhecidas somente após o desembaraço;

e - de quaisquer outros impostos, taxas ou contribuições, tais como:

e.1 - Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM);

e.2 - Adicional de Tarifa Portuária (ATP);

e.3 - Adicional de Tarifa Aeroportuária (ATAERO);

A matéria é de conhecimento do Conselho de Contribuintes, que já sedimentou seu entendimento nesse sentido, como nas decisões proferidas nos Acórdãos 18.054/08/2ª e 18.095/08/2ª, ementados da seguinte forma:

ACÓRDÃO: 18.054/08/2ª:

IMPORTAÇÃO – BASE DE CÁLCULO – DESPESAS ADUANEIRAS – RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS. CONSTATADO O RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS INCIDENTE NA IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS, TENDO EM VISTA A NÃO-INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DE DESPESAS ADUANEIRAS CONHECIDAS APÓS O DESEMBARAÇO ADUANEIRO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA E DEVIDAMENTE COMPROVADA NOS AUTOS. LEGITIMIDADE DAS EXIGÊNCIAS DO ICMS E DA CORRESPONDENTE MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, II, DA LEI 6763/75. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME."

ACÓRDÃO: 18.095/08/2ª:

IMPORTAÇÃO – RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS - BASE DE CÁLCULO – DESPESA ADUANEIRA. CONSTATADO, MEDIANTE CONFERÊNCIA DAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO, QUE A IMPUGNANTE RECOLHEU ICMS A MENOR FACE À NÃO INCLUSÃO DAS DESPESAS ADUANEIRAS NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ARTIGO 43, INCISO I, ALÍNEA "D" DO RICMS/02, LEGITIMANDO-SE AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ARTIGO 56, INCISO II DA LEI 6763/75.

(...)

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME."

Em decorrência da diferença apurada, exigiu o Fisco o ICMS devido, a respectiva Multa de Revalidação e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75, que assim dispunha, conforme redação da época:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

(...)

Para o emérito Prof. Geraldo Ataliba (in "Hipótese de Incidência Tributária", Malheiros Editores 5ª ed., 1992, p. 97), a base de cálculo é a perspectiva dimensional do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para determinação, em cada obrigação concreta, do *quantum debeatur*.

Neste sentido, considerando que a diferença apurada pelo Fisco não fora lançada nas notas fiscais de entrada de mercadorias, revela-se correta a penalidade aplicada pelo Fisco.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, o art. 8º da Lei nº 19.978/11, modificou o referido art. 55 da Lei nº 6763/75, e para o caso da irregularidade dos autos, a pena foi reduzida para 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada alínea “c”, conforme segue:

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

a) importância diversa do efetivo valor da operação ou da prestação - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

b) valor da base de cálculo da substituição tributária menor do que a prevista na legislação, em decorrência de aposição, no documento fiscal, de importância diversa do efetivo valor da prestação ou da operação própria - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas “a” e “b” deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada; (Grifou-se)

Desse modo, à luz do disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, abaixo transcrito, aplica-se a retroatividade benigna da lei tributária, com a consequente adequação da penalidade aplicada.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

(Grifou-se)

Por fim, o Fisco atribuiu aos sócios-administradores da Autuada a responsabilidade tributária pela gestão dolosa ou culposa na administração dos negócios, com fincas no art. 135, inciso III do CTN c/c o inciso II do § 2º do art. 21 da Lei nº 6763/75:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

LEI nº 6763/75

Art. 21- São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

(...)

II - o diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

(...)

Registre-se que os Coobrigados, muito embora tenham recebido a 2ª via do Auto de Infração (fls. 10), não ofereceram resistência ao lançamento, e mesmo a Autuada, em sua defesa, não aborda diretamente a sujeição passiva, não obstante manifesta-se pela inexistência de ações dolosas por ela praticadas, imputando a terceiros o resultado decorrente da falsificação das guias de arrecadação.

Considerando a fundamentação posta em relação à responsabilidade da Autuada no tocante à utilização das guias falsas, revela-se correta a eleição dos sócios-administradores como Sujeitos Passivos da obrigação tributária, *ex-vi* da legislação mencionada pelo Fisco.

Com efeito, o ato praticado pelo mandatário em face de terceiros mediante o poder de representação é realizado “**em nome de**”. Assim, o ato do mandatário vincula diretamente o mandante, como se tivesse ele próprio praticado o ato, neste caso um ato irregular.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, por maioria de votos, em indeferir requerimento de adiamento do julgamento. Vencida a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), que o deferia. No mérito, também por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para adequar a Multa Isolada capitulada no art. 55, VII da Lei nº 6.763/75 ao disposto na alínea "c" do mesmo dispositivo, com redação dada pela Lei nº 19.978/11. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), que o julgava parcialmente procedente para excluir a Multa Isolada capitulada no citado art. 55, VII, por inaplicável à espécie. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Flávio de Souza Valentim e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Luciana Trindade Fogaça. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ricardo Wagner Lucas Cardoso e Carlos Alberto Moreira Alves.

Sala das Sessões, 20 de janeiro de 2012.

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

**Marco Túlio da Silva
Relator**

CC/MIG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	19.507/12/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000170702-42	
Impugnação:	40.010130526-83	
Impugnante:	Italy Line Ferragens Ltda	
	IE: 062829385.00-93	
Coobrigado:	Paulo Alexandre de Abreu	
	CPF: 392.046.696-91	
	Marcus Vinícius Pereira Diniz	
	CPF: 156.201.156-15	
Proc. S. Passivo:	Flávio de Souza Valentim/Outro(s)	
Origem:	DFT/Comércio Exterior/B.Hte	

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, 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 presente autuação versa sobre falta de recolhimento do ICMS devido nas operações de importação de mercadorias, no período de 11/05/06 a 11/02/10, em decorrência de utilização de Guias Nacionais de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE) ideologicamente falsas, tendo em vista o não reconhecimento dos recolhimentos e autenticações bancárias pela instituição financeira.

Constatou-se, ainda, o recolhimento a menor do ICMS devido nas operações de importação de mercadorias, no período de 11/05/06 a 10/03/08, em decorrência de apuração a menor da base de cálculo, uma vez que não foram incluídas todas as despesas aduaneiras incorridas nas operações de importação.

Foram feitas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no artigo 56, inciso II, da Lei nº 6763/75 e Multas Isoladas previstas nos incisos VII e XXXIII da mencionada lei.

A 2ª Câmara de Julgamento, por maioria de votos, julgou parcialmente procedente o lançamento, para adequar a Multa Isolada capitulada no art. 55, VII da Lei nº 6.763/75 ao disposto na alínea "c" do mesmo dispositivo, com redação dada pela Lei nº 19.978/11.

Entretanto, esta Conselheira entende que deve ser excluída a Multa Isolada capitulada no citado art. 55, VII, por inaplicável à espécie, pelos fundamentos que se seguem.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, a partir da penalidade exigida, percebe-se que o Fisco entendeu que foi descumprida a obrigação de emitir documentos fiscais com a correta informação do imposto devido na importação.

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;
..... (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 na importação era exatamente aquela por ela destacada. Assim, não há nos autos nem mesmo indícios de que a Defendente tenha destacado a base de cálculo por ela adotada utilizando-se de fraude, dolo ou má-fé. O que se conclui do conjunto probatório dos autos é que a Impugnante fez uma interpretação das normas estaduais diversa daquela feita pelo Fisco.

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

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

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

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

A doutrina do Direito Penal registra notável evolução no tratamento do erro. Antes, referia-se ao erro de fato, como capaz de elidir a responsabilidade penal, e ao erro de direito, que tinha como irrelevante para esse fim, fundada no princípio de que ninguém pode descumprir a lei alegando que a desconhece.

A doutrina moderna, porém, já não cogita de *erro de fato* e *erro de direito*, mas de *erro de tipo* e *erro de proibição*. (.....)

Assim, o erro na interpretação da lei tributária, que no entendimento do Chefe do Ministério Público Federal, acolhido em alguns julgados da Corte Maior, é capaz de excluir a configuração do crime de supressão ou redução de tributo, ganha explicação coerente, e consistente, no âmbito da doutrina dos penalistas, como *erro de tipo*. O erro, que, em princípio, não tem esse relevo é o denominado erro de proibição, consistente no errado entendimento do próprio preceito penal.

Ademais, para aplicação das penalidades no campo tributário, por se tratar de norma sancionatória, deve-se ter em mente os mesmos ditames do direito penal e para tanto deve o tipo descrito na norma sancionatória guardar estrita consonância com a conduta tida como faltosa ou delituosa.

Não é outro o entendimento da doutrina pátria. Neste sentido, cite-se do Mestre Ricardo Corrêa Dalla, em sua obra “Multas Tributárias – natureza jurídica, sistematização e princípios aplicáveis”:

Toda legislação sobre multas deve necessariamente obedecer aos Princípios da Tipicidade e da Generalidade, conforme exposto neste trabalho.

De que tratam realmente estes princípios?

Quanto ao primeiro, o da Tipicidade, pode ser definido como sendo o delineamento completo da hipótese de incidência das multas. É o que descreve a sujeição ativa e passiva, a base econômica, a alíquota, a materialidade, o lugar, o tempo de descumprimento dos deveres instrumentais e outros aspectos relevantes.

Misabel Derzi já esclareceu que **“o modo de pensar padronizante (dito, inadequadamente, tipificante) conduz o intérprete a uma distância do caso isolado; ele só alcança o esquema do próprio caso.”**

Costuma-se entender a tipicidade de forma restritiva. Para nos, trata-se do delineamento completo da hipótese sancionatória, no caso, a multa tributária.

No caso em tela, a norma determina como conduta a ser punida *“consignar em documento fiscal que acobertar a operação (...) base de cálculo diversa da prevista pela legislação.”*

Na hipótese ora analisada, a Impugnante destacou o imposto devido na importação, conforme pode ser verificado nas notas fiscais acostados aos autos sendo a imputação fiscal a apuração incorreta da base de cálculo do imposto, ou seja, a consignação de valor menor do imposto devido na importação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É de se destacar aqui que a penalidade inculpada 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.

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

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir a Multa Isolada capitulada no citado art. 55, VII, por inaplicável à espécie.

Sala das Sessões, 20 de janeiro de 2012.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira