

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.012/13/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000189522-57
Impugnação: 40.010133919-25
Impugnante: Harman do Brasil Indústria Eletrônica e Participações Ltda
IE: 001078880.00-19
Proc. S. Passivo: Luís Gustavo Rosa Feoli/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - RJ

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO ICMS/ST - PEÇAS COMPONENTES E ACESSÓRIOS DE PRODUTOS AUTOMOTIVOS. Imputação fiscal de falta de retenção e recolhimento de ICMS/ST, devido pela Impugnante, estabelecida em outra Unidade da Federação, que por força do Protocolo ICMS n.º 41/08, estava obrigada a recolher antecipadamente o ICMS pela saída dos produtos referentes ao item 14 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, para contribuintes deste Estado, na condição de substituta tributária. Mantidas as exigências de ICMS/ST e da respectiva Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e § 2º da Lei n.º 6.763/75. Entretanto, exclui-se a Multa Isolada aplicada com base no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75 por não ser aplicável ao caso dos autos. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de se que o Sujeito Passivo, substituto tributário por força do Protocolo ICMS n.º 41/08, teria deixado de reter e recolher o ICMS/ST, no período de abril de 2009 a dezembro de 2011, relativo à operações interestaduais com peças, componentes e acessórios de produtos autopropulsados, listados no item 14 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, de uso especificamente automotivo, nos termos do art. 58-A da Parte 1 do mesmo anexo.

Exigências do ICMS/ST, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, no arts. 56, inciso II e § 2º e 55, inciso VII, alínea “c”.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 76/89, em síntese, aos fundamentos seguintes:

- é tradicional empresa do ramo industrial e comercial de produtos eletrônicos, especialmente eletro-acústicos, suas partes, peças e acessórios, realizando

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ainda a exportação e importação das mesmas mercadorias, bem como matérias-primas, partes, peças e componentes, máquinas, aparelhos e equipamentos industriais aplicáveis na industrialização dos produtos referidos anteriormente;

- em face de suas atividades comerciais, está sujeita a incidência do ICMS próprio e, com relação a algumas das mercadorias, estaria sujeita ao ICMS na condição de substituta tributária, conforme entendimento da Receita Estadual de Minas Gerais;

- por discordar da legitimidade sobre esta técnica de arrecadação, ingressou com Mandado de Segurança;

- em 25 de março de 2008 foi deferida liminar para o efeito de desincumbi-la da condição de substituta tributária, sob o fundamento da impossibilidade de mero protocolo do Confaz preceituar referida obrigação tributária;

- o despacho liminar foi confirmado na sentença e, posteriormente, ratificado pelo Tribunal de Justiça Gaúcho, não tendo sido a decisão liminar expressamente revogada, nem tampouco o mandado de segurança transitado em julgado de maneira que seus efeitos acauteladores perduram até a presente data;

- em muitas das notas fiscais emitidas consta a informação sobre a decisão judicial;

- as Notas Fiscais de nºs 12892/13336/13346/18733118628/18632118633 foram canceladas, devendo ser afastada a incidência tributária sobre elas pretendida;

- antes da cobrança da exação é necessário verificar se o tributo foi recolhido pelos elos posteriores da cadeia de consumo, pelo que solicita diligência;

- se ao tempo da ocorrência dos fatos geradores que ensejaram o presente Auto de Infração havia liminar que retirava as obrigações decorrentes da técnica de arrecadação da substituição tributária, impossível volver ao *status quo* anterior para cumprimento das obrigações, pois tanto a transação econômica quanto a relação tributária dela decorrente foram consolidadas sob abrigo do Poder Judiciário;

- destarte, impossível retroagir e incorporar ao preço praticado no negócio o valor do ICMS/ST, bem como recolher este valor e muito menos informar sua base de cálculo na nota fiscal;

- é certo que a liminar produziu efeitos irreversíveis no quadro fático que levaram a cadeia produtiva em análise a sofrer a incidência regular do ICMS, sendo os destinatários o contribuinte do imposto e responsáveis pela substituição tributária;

- em linha de eventualidade, deve-se ter em mente que a concessão da medida liminar é causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário nos termos do art. 151, inciso IV do Código Tributário Nacional, ressaltando que a liminar no curso processual não foi em nenhum momento revogada de forma expressa e ainda não houve trânsito em julgado do Mandado de Segurança;

- deverá ser cancelado o Auto de Infração vez que a liminar concedida teve efeitos satisfativos para o efeito de desobriga-la das obrigações decorrentes da substituição tributária, ou em linha de eventualidade ser cobrado somente o principal sem a incidência das penalidades por descumprimento e juros;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o Auto de Infração capitulou a Multa Isolada no art. 55, inciso VII, alínea "c" da Lei n.º 6.763/75, mas esta norma como posta, somente entrou em vigor em 1º de janeiro de 2012, com a alteração trazida pela Lei n.º 19.978/11;

- assim, o Auto de Infração contém erro de direito uma vez que utilizou a norma equivocada e aplicou o direito utilizando critério errôneo, além de capitular a multa por dispositivo diverso daquele vigente ao caso concreto, calculou a multa tendo por base "*a base de cálculo estabelecida pela legislação*", no caso a base de cálculo do ICMS/ST e não do "*valor da operação*", nos termos da norma vigente à época da ocorrência dos fatos geradores;

- o ato administrativo que aplicou as multas é por certo irrazoável, pois as multas cominadas implicam em 282% (duzentos e oitenta e dois por cento) do valor devido a título de substituição tributária ou, sob outra perspectiva, correspondem a 76% (setenta e seis pro cento) do crédito tributário total;

- as multas cominadas violam a proporcionalidade e razoabilidade, preceituadas pelo art. 2º da Lei n.º 9.784/99, de sorte que deverão ser reduzidas por força do art. 53, § 3º do Regulamento do ICMS de Minas Gerais.

Ao final, requer seja julgada procedente sua impugnação Administrativa, para cancelar a exigência fiscal contida no Auto de Infração.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco se manifesta às fls. 244/258, contrariamente ao alegado na impugnação, em resumo, aos fundamentos que se seguem:

- a matéria em discussão é regida pela Constituição Federal, que delegou à lei complementar a definição das normas concernentes ao sistema de tributação por substituição tributária;

- a Lei Complementar n.º 87/96, por sua vez, estabelece normas gerais em relação à atribuição da responsabilidade pelo pagamento do imposto e dispõe que, em caso de operação interestadual a adoção do regime de substituição tributária dependerá de acordo específico entre os estados interessados;

- o Convênio ICMS n.º 81/93 estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por convênios ou protocolos firmados entre os estados e o Distrito Federal;

- a previsão da aplicação da substituição tributária nas operações interestaduais de peças, componentes e acessórios de produtos autopropulsados, bem como a definição da base de cálculo do imposto, advém do Protocolo ICMS n.º 41/08, do qual os Estados de Minas Gerais e Rio Grande do Sul são signatários;

- no mesmo sentido caminham a Lei n.º 6.763/75, conforme estabelecido no § 19 do seu art. 13, e o Regulamento mineiro do ICMS;

- a própria Impugnante possui inscrição ativa no Cadastro de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, desde 15 de julho de 2008, sujeitando-se ao cumprimento das obrigações tributárias mineiras, inclusive com transmissão de GIA-ST, declarando valores mensais devidos a título de ICMS/ST, conforme verificado por meio de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consultas ao Sistema de Informatização e Controle da arrecadação e Fiscalização – SICAF;

- em relação às decisões e andamentos processuais acostados aos autos verifica-se que se referem ao Mandado de Segurança impetrado pela Impugnante contra o Diretor do Departamento da Receita Estadual do Rio Grande do Sul, portanto não se prestam para ilidir o presente trabalho fiscal, conforme preconizado no art. 472 da Lei Federal n.º 5.869/73, que institui o Código de Processo Civil;

- no período fiscalizado, apenas as notas objeto da presente autuação não apresentavam a devida retenção do ICMS/ST, diferente da maioria dos documentos fiscais emitidos pela Impugnante com destaque do referido imposto;

- engana-se a Impugnante ao solicitar a exclusão das exigências decorrentes das Notas Fiscais n.ºs 12892/13336/13346/18733/18628/18632/18633, pois tais notas fiscais sequer foram objeto da presente autuação;

- outro ponto rebatido pela impugnante é o critério utilizado na aplicação da multa isolada, capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei n.º 6.763/75, que não existia ao tempo da ocorrência dos fatos geradores, pois a aplicação desta penalidade decorreu da consignação a menor da base de cálculo da substituição tributária no documento fiscal, em flagrante descumprimento à previsão do art. 12 do Anexo XV do RICMS/02;

- verifica-se, diante da infração cometida, que a Fiscalização deveria ter aplicado a penalidade prevista no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75;

- com efeito, a partir de 1º de janeiro de 2012, o dispositivo em questão foi alterado pelo art. 8º e vigência estabelecida pelo art. 17, ambos da Lei n.º 19.978/11;

- observa-se que na situação das acusações fiscais em que houve consignação a menor da base de cálculo nos respectivos documentos fiscais, a conduta se amolda perfeitamente à alínea “c” do art. 55, inciso VII em sua redação atual e, nos termos da alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, deve ser aplicado o dispositivo alterado pela lei que comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática;

- por não restar dúvidas nos autos, quanto aos fatos e sua materialidade, o pedido de diligência suscitado pela Impugnante não encontra amparo no art. 157 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08;

- caracterizada a infringência à legislação tributária, estando corretamente demonstradas as exigências de ICMS/ST e das multas, tendo sido o crédito tributário regularmente formalizado e a Impugnante não ter apresentado prova capaz de ilidir o feito fiscal, deve-se concluir pela propriedade e exatidão do presente lançamento;

- as argumentações de proporcionalidade e razoabilidade levantadas pela Impugnante para atacar as multas não podem ser apreciadas por não se incluírem na competência do órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento.

DECISÃO

Compete à Câmara analisar o lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe, lavrado para formalizar as exigências de ICMS/ST acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, no arts. 56, inciso II e § 2º e 55, inciso VII, alínea “c” em face da imputação fiscal de que a ora Impugnante, substituta tributária por força do Protocolo ICMS n.º 41/08, inscrita no Cadastro de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, teria deixado de reter e recolher o ICMS/ST relativo à operações interestaduais com peças, componentes e acessórios de produtos autopropulsados, listados no item 14 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, de uso especificamente automotivo, nos termos do art. 58-A da Parte 1 do mesmo anexo.

Da Preliminar

Inicialmente cumpre analisar a alegação da Impugnante de que haveria erro de direito em virtude da necessidade de anulação do Auto de Infração por descumprimento da regra instituída no inciso V do art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08 em relação à penalidade isolada.

O Auto de Infração, como ato administrativo que é, está sujeito a regime jurídico de direito público e, portanto, deve observar a exigência dos pressupostos de validade dos atos administrativos, quais sejam: competência, finalidade, forma, motivo e objeto.

A forma a ser cumprida pelo lançamento, que, efetivamente é um ato administrativo adstrito à lei, encontra-se determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei n.º 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

SEÇÃO III

DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Art. 85. A exigência de crédito tributário será formalizada mediante:

.....
II - Auto de Infração (AI), nas hipóteses de lançamentos relativos ao ICMS, ao ITCD, às taxas, e respectivos acréscimos legais, inclusive de penalidades por descumprimento de obrigação acessória;

.....
Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

- I - número de identificação;
- II - data e local do processamento;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso.

.....

Pela leitura dos dispositivos normativos acima transcritos e o confronto das regras neles dispostas, principalmente o inciso V do art. 89 citado pela Impugnante, com os fatos e fundamentos que nortearam a lavratura do presente Auto de Infração, não restou configurada a alegada nulidade da presente autuação, uma vez restar demonstrado que esta condiz com a realidade dos fatos, descreve correta e claramente a conduta da Impugnante tida como infracional e promove o adequado embasamento legal na peça lavrada, sendo indiscutível, por consequência, não ter havido qualquer cerceamento ao amplo direito de defesa.

Assim, o relatório do Auto de Infração, complementado que foi pelo Relatório Fiscal de fls. 09/14 e demais demonstrativos explicativos do lançamento regularmente enviados ao contribuinte, identificam plenamente todos os requisitos do ato administrativo previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional. São eles: o sujeito passivo, a matéria tributável, a base de cálculo do imposto, o valor do imposto devido, os dispositivos legais tidos como infringidos e as respectivas penalidades cabíveis para a conduta descrita pela Fiscalização.

Importa observar que a questão relativa a correção da aplicação da multa isolada não é uma matéria preliminar, mas de mérito, e assim será analisada.

Pelo exposto, rejeita-se a preliminar arguida.

Da Perícia/Pedido de Diligência

A Impugnante pede que o processo seja baixado em diligência para que:

- (i) Seja verificado no sistema de notas fiscais eletrônicas da Receita Estadual do Estado de Minas Gerais, se os destinatários das mercadorias recolheram

os tributos devidos sobre as operações objeto das notas fiscais relacionadas neste auto de infração.

(ii) Sejam intimados os destinatários das mercadorias para acostarem as notas fiscais de venda dos produtos demonstrando a quitação ou não do tributo.

Cumprе ressaltar não haver no processo tributário administrativo mineiro previsão formal para pedidos de diligência.

Contudo, por terem sido formulados quesitos pela Impugnante e para garantir seu amplo direito de defesa, a Câmara tomou seu pedido de diligência como pedido de realização de prova pericial.

No entanto, pela análise dos autos, constata-se que a resposta às questões levantadas pela Impugnante não interferem no julgamento do mérito, pois não alterariam as conclusões da Câmara.

Em relação ao primeiro questionamento para que fosse verificado no sistema de notas fiscais eletrônicas da Receita Estadual do Estado de Minas Gerais, se os destinatários das mercadorias recolheram os tributos devidos sobre as operações objeto das notas fiscais relacionadas neste Auto de Infração, é crucial destacar que, mesmo se os destinatários tiverem feito este recolhimento não é este o imposto que está sendo exigido no presente lançamento. O ICMS incide sobre cada operação de circulação de mercadorias. Assim, o pagamento do imposto na operação subsequente, ainda que tenha sido feito, não altera as exigências destes autos. Veja-se que, mesmo no caso de substituição tributária, se o imposto foi recolhido indevidamente, caberá a análise quanto a possibilidade de restituição.

Da mesma forma que no primeiro questionamento, o segundo quesito posto pela Impugnante não tem interferência com o mérito das presentes exigências.

Ainda que os destinatários tragam aos autos suas notas fiscais de venda e demonstrem o recolhimento do ICMS porventura nelas destacado, não é este o imposto que está sendo exigido nos presentes autos.

Portanto, como os dados que a Impugnante solicita que venham ao processo não interfeririam no presente julgamento, rejeita-se o seu pedido, dando-se prosseguimento ao julgamento e à análise das questões de mérito.

Do Mérito

Como visto anteriormente, o presente lançamento refere-se às exigências vinculadas ao fato da ora Impugnante ter deixado de reter e recolher o ICMS devido por substituição tributária (ST) decorrente de operações interestaduais com peças, componentes e acessórios de produtos autopropulsados destinados a contribuintes mineiros.

Primeiramente, cabe destacar que a Impugnante questiona a inclusão de notas fiscais no lançamento alegando que essas deveriam ser excluídas por terem sido canceladas. São as seguintes as Notas Fiscais de nº 12.892; 13.336; 13.346; 18.733; 18.628; 18.632 e 18.633.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contudo, da análise dos autos verifica-se que tais notas fiscais não foram objeto da presente autuação. Esta afirmação esta comprovada no Anexo 2 - Relatório de Apuração do ICMS/ST Devido (fls. 15/24) e no Anexo 3 – Demonstrativo de Cálculo do ICMS/ST Apurado (fls. 25/35), onde estão listadas todas as notas fiscais objeto da autuação.

Outro ponto que merece análise antes mesmo de se adentrar no mérito propriamente dito é o pedido da Impugnante para que seja cancelado o Auto de Infração em razão da liminar lhe concedida em Mandado de Segurança ter o efeito de desonerar-la das obrigações decorrentes da substituição tributária.

Entretanto, também esta alegação não pode ser acatada.

Analisando as decisões e andamentos processuais acostados aos autos (fls. 105/129), verifica-se que se referem ao Mandado de Segurança impetrado pela Impugnante contra o Diretor do Departamento da Receita Estadual do Rio Grande do Sul. Além disto, a pretensão exposta na medida judicial visa o reconhecimento do direito líquido e certo da Impetrante de não se submeter ao regime da substituição tributária instituído pelo Decreto n.º 45.390/07 editado pelo governo gaúcho.

Neste sentido, veja-se trecho extraído do documento juntado aos autos pela Impugnante à fl. 106:

1. VERSA SOBRE MANDAMUS ONDE PRETENDE A IMPETRANTE A CONCESSÃO DA SEGURANÇA PARA RECONHECER O DIREITO LÍQUIDO E CERTO DE NÃO SE SUBMETER AO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA INSTITUÍDO PELO DECRETO N.º 45.390/07, DE 11.12.07.

Também às fl. 108 e 110 verifica-se:

1. **ELETRÔNICA SELENIUM S/A** IMPETROU MANDADO DE SEGURANÇA CONTRA ATO DO **DIRETOR DO DEPARTAMENTO DA RECEITA PÚBLICA ESTADUAL** E O **ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**. EM SÍNTESE, AFIRMOU QUE É EMPRESA DO RAMO INDUSTRIAL E COMERCIAL DE PRODUTOS ELETRÔNICOS, ESPECIALMENTE ELETROACÚSTICOS, SUAS PARTES, PEÇAS E ACESSÓRIOS, REALIZANDO, AINDA, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DESTAS. DISSE QUE ESTÁ SUJEITA AO RECOLHIMENTO DO ICMS PELO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PRA FRENTE, NOS TERMOS DO PROTOCOLO ICMS Nº 47/04 E O DECRETO Nº 45.390/2007, O QUE ENTENDE SER ILEGAL, JÁ QUE O REFERIDO DECRETO NÃO POSSUI BASE LEGAL PARA TANTO. PEDIU A CONCESSÃO DE MEDIDA LIMINAR PARA QUE NÃO SE SUBMETA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE E, AO FINAL, A CONCESSÃO DE SEGURANÇA, CONFORMANDO A LIMINAR PLEITEADA.

.....

2. CONCEDO A ORDEM PARA QUE A IMPETRANTE NÃO SEJA SUBMETIDA AO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA INSTITUÍDO PELO DECRETO Nº 45.390/07, DE 11.12.07.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Observe-se que o Protocolo tratado no presente caso é o de n.º 41/08 enquanto o citado na decisão judicial é o Protocolo ICMS n.º 47/04.

Portanto, a decisão judicial levantada pela Impugnante não afeta sua relação tributária com o Estado de Minas Gerais e não se presta a ilidir o presente trabalho fiscal, nos termos do art. 472 do Código de Processo Civil:

Art. 472. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Nas causas relativas ao estado de pessoa, se houverem sido citados no processo, em litisconsórcio necessário, todos os interessados, a sentença produz coisa julgada em relação a terceiros.

Também na esteira do art. 468 do Código de Processo Civil, segundo o qual *“a sentença, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas”*, o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08 – RPTA, dispõe:

Art. 105. A ação judicial proposta contra a Fazenda Pública Estadual sobre matéria tributária, inclusive mandado de segurança contra ato de autoridade, prejudicará, necessariamente, a tramitação e o julgamento do respectivo PT A, importando em solução final do caso na instância administrativa, com referência à questão discutida em juízo.

§ 1º Na ocorrência do disposto no caput deste artigo, os autos ou a peça fiscal serão remetidos, com urgência e independentemente de requisição, à Advocacia-Geral do Estado para exame, orientação e instrução da defesa cabível.

§ 2º Caso exista no PTA questão não abrangida pelo pedido judicial, a Advocacia-Geral do Estado encaminhará o processo à repartição fazendária competente para desmembramento e continuidade da tramitação na esfera administrativa.

Assim, apenas poderia ter influência sobre o presente processo a ação judicial movida contra a Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais ou legislação de sua competência. Como a decisão citada pela Impugnante não se enquadra nestes requisitos, não é possível acolher a tese de defesa.

Feitas estas ponderações, retorna-se à análise da matéria de mérito.

A questão tratada nos autos é regida pela Constituição Federal, que delegou à lei complementar a definição das normas concernentes ao sistema de tributação por substituição tributária:

Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

.....
XII - cabe à lei complementar:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

.....
b) dispor sobre substituição tributária;
.....

A Lei Complementar n.º 87/96, por sua vez, estabelece normas gerais em relação à atribuição da responsabilidade pelo pagamento do imposto e dispõe que, em caso de operação interestadual a adoção do regime de substituição tributária dependerá de acordo específico entre os Estados interessados:

Art. 6º - Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º - A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

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

O Convênio ICMS n.º 81/93, que estabelece normas gerais a serem aplicadas ao regime de substituição tributária, instituído por convênios ou protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal, dispõe:

Cláusula primeira. Aos Convênios e Protocolos a serem firmados entre os Estados e/ou Distrito Federal, concernentes ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação-ICMS, que estabeleçam o regime de substituição tributária, aplicar-se-ão os procedimentos consignados neste Convênio, ressalvado o disposto na cláusula décima quarta.

Cláusula segunda. Nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cláusula oitava. O sujeito passivo por substituição observará as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria.

.....
Cláusula décima. Constatado o não recolhimento do ICMS por parte do sujeito passivo por substituição, a unidade da Federação de destino da mercadoria poderá suspender a aplicação do respectivo Convênio ou Protocolo, em relação ao inadimplente, enquanto perdurar a situação, sujeitando-se a exigência do imposto às regras da legislação da unidade da Federação credora.

.....
Cláusula décima quarta. Os Convênios ou Protocolos firmados entre as unidades da Federação poderão estabelecer normas específicas ou complementares às deste Convênio.

A previsão da aplicação da substituição tributária nas operações interestaduais de peças, componentes e acessórios de produtos autopropulsados, bem como a definição da base de cálculo do imposto, advém do Protocolo ICMS n.º 41/08, do Confaz, do qual os Estados de Minas Gerais e Rio Grande do Sul são signatários:

Cláusula primeira. Nas operações interestaduais com peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos listados no Anexo Único deste protocolo, realizadas entre contribuintes situados nas unidades federadas signatárias deste protocolo, fica atribuída ao remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, relativo às operações subsequentes.

(efeitos a partir de 01.05.11)

§ 1º O disposto neste protocolo aplica-se às operações com peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos listados no Anexo Único, de uso especificamente automotivo, assim compreendidos os que, em qualquer etapa do ciclo econômico do setor automotivo, sejam adquiridos ou revendidos por estabelecimento de indústria ou comércio de veículos automotores terrestres, bem como de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, ou de suas peças, partes, componentes e acessórios, desde que a mercadoria objeto da operação interestadual esteja sujeita ao regime da substituição tributária nas operações internas no Estado de destino.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(efeitos de 01.11.08 a 30.04.11)

§ 1º O disposto neste protocolo aplica-se às operações com peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos listados no Anexo Único, de uso especificamente automotivo, assim compreendidos os que, em qualquer etapa do ciclo econômico do setor automotivo, sejam adquiridos ou revendidos por estabelecimento de indústria ou comércio de veículos automotores terrestres, bem como de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, ou de suas peças, partes, componentes e acessórios.

Cláusula segunda. A base de cálculo do imposto, para os fins de substituição tributária, será o valor correspondente ao preço máximo de venda a varejo fixado por autoridade competente, ou na falta deste, o preço sugerido ao público pelo fabricante ou importador, acrescido, em ambos os casos, do valor do frete quando não incluído no preço.

§ 1º Inexistindo os valores de que trata o caput, a base de cálculo corresponderá ao montante formado pelo preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual de margem de valor agregado ajustada ("MVA ajustada"), calculada segundo a fórmula "MVA ajustada = [(1+ MVA-ST original) x (1 - ALQ inter) / (1- ALQ intra)] -1", onde:

I - "MVA-ST original" é a margem de valor agregado prevista no § 2º;

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

III - "ALQ intra" é o coeficiente correspondente à alíquota prevista para as operações substituídas, na unidade federada de destino.

§ 2º A MVA-ST original é:

.....

II - 40,00% (quarenta por cento) nos demais casos.

(efeitos de 01.06.08 a 31.07.12)

§ 3º Da combinação dos §§ 1º e 2º, o remetente deve adotar as seguintes MVA's ajustadas nas operações interestaduais:

I - (...)

II - quando a MVA-ST corresponder ao percentual de 40% (quarenta por cento):

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Alíquota interna na unidade federada de destino			
	17%	18%	19%
Alíquota interestadual de 7%	56,9%	58,8%	60,7%
Alíquota interestadual de 12%	48,4%	50,2%	52,1%

.....
Cláusula terceira. O valor do imposto retido corresponderá à diferença entre o calculado de acordo com o estabelecido na cláusula segunda e o devido pela operação própria realizada pelo contribuinte que efetuar a substituição tributária.

No mesmo sentido encontram-se as disposições contidas na Lei n.º 6.763/75, conforme estabelece o § 19 do art. 13, *in verbis*:

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

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

.....
2. em relação a operação ou prestação subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou da prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente ou ao tomador de serviço;

c) a margem de valor agregado, nela incluída a parcela referente ao lucro e o montante do próprio imposto, relativa a operação ou prestação subsequentes, que será estabelecida em regulamento, com base em preço usualmente praticado no mercado considerado, obtido por levantamento, ainda que por amostragem, ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidade representativa do respectivo setor, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

Por sua vez, o RICMS/MG, aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02, estabelece em seu Anexo XV:

Art. 1º - Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

.....
II - pelos adquirentes ou destinatários da mercadoria, pelas operações subsequentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

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

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

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

I - em relação às operações subsequentes:

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

.....
3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º deste artigo;

.....
§ 5º Nas operações interestaduais com as mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo, quando o coeficiente a que se refere o inciso IV deste parágrafo for maior que o coeficiente correspondente à alíquota interestadual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de margem de valor agregado (MVA), esta será ajustada à alíquota interestadual aplicável, observada a fórmula "MVA ajustada = $\{[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1\} \times 100$ ", onde:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

IV - ALQ intra é:

a) o coeficiente correspondente à alíquota interna estabelecida para a operação própria de contribuinte industrial ou importador substituto tributário relativamente ao ICMS devido nas operações subseqüentes com a mercadoria; ou

b) caso a operação própria do contribuinte industrial a que se refere à alínea "a" esteja sujeita à redução de base de cálculo, o valor do multiplicador estabelecido na Parte 1 do Anexo IV.

Art. 56. A substituição tributária nas operações com as mercadorias de que trata o item 14 da Parte 2 deste Anexo aplica-se também:

.....
II - às partes, aos componentes e acessórios, inclusive usados, destinados à aplicação na renovação, no recondicionamento ou beneficiamento de peças, componentes, acessórios e demais produtos listados no item 14 da Parte 2 deste Anexo.
.....

Art. 58-A. Relativamente às mercadorias relacionadas no item 14 da Parte 2 deste Anexo:

I - em se tratando de sujeito passivo por substituição localizado em outra unidade da Federação, a substituição tributária aplica-se somente às de uso especificamente automotivo, assim compreendidas as que, em qualquer etapa do ciclo econômico, sejam adquiridas ou revendidas por estabelecimento industrial ou comercial de veículos automotores terrestres, bem como de máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, ou de suas peças, partes, componentes e acessórios;
.....

Cumprе ressaltar que, como demonstrado pelo Fisco por meio de consultas ao Sistema de Informatização e Controle da arrecadação e Fiscalização – SICAF acostadas às fls. 253/255, a Impugnante possui inscrição ativa no Cadastro de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, desde 15 de julho de 2008, sujeitando-se ao

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cumprimento das obrigações tributárias mineiras, inclusive com transmissão de GIA/ST (obrigação acessória), declarando valores mensais devidos a título de ICMS/ST.

Soma-se a isto o fato de que, no período fiscalizado, apenas as notas objeto da presente autuação não apresentavam a devida retenção do ICMS/ST, diferente da maioria dos documentos fiscais emitidos pela própria Impugnante com destaque do referido imposto.

No entanto, 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 vigente à época da autuação:

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:

.....
(efeitos a partir de 01.11.03 a 31.12.11)

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;

.....
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".

Como se depreende do texto acima transcrito, o verbo núcleo do tipo penal consistia precisamente em "consignar", no documento fiscal acobertador da operação (ou da prestação), base de cálculo distinta daquela estabelecida em lei.

O significado deste verbo, segundo os nossos dicionários, consiste em "*afirmar, declarar, estabelecer*" (Aurélio - Novo Dicionário da Língua Portuguesa), "*assinalar por escrito; afirmar, declarar, estabelecer*" (Michaelis - Moderno Dicionário da Língua Portuguesa), "*declarar, mencionar formalmente, registrar*" (Aulete Digital).

No caso sob examine, a Impugnante se absteve de mencionar qualquer valor a título de base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, deixando também de consignar o imposto devido no campo do documento fiscal para este fim destinado ou o mencionou a menor.

Não há nos autos nem mesmo indícios de que a Defendente não tenha destacado o ICMS 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 determinava como conduta a ser punida “*consignar em documento fiscal que acobertar a operação (...) base de cálculo diversa da prevista pela legislação.*”

É de se ressaltar aqui que a penalidade insculpida no inciso VII do art. 55, da forma como encontrava-se redigida à época em que aplicada ao caso em tela, 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.

Portanto, a sanção trazida pelo inciso VII do art. 55 visava coibir procedimentos tomados com o conhecimento da questão. Efetivamente, a norma não visava punir o erro na interpretação das leis tributárias.

Assim, esta penalidade apresentava-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.

Com o advento da Lei n.º 19.978/2011, ocorreu a inclusão do inciso XXXVII ao art. 55 da Lei n.º 6.763/75, abaixo transcrito, que passou a apenar a conduta da Impugnante, a saber:

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:

.....

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

.....

Contudo, não é possível a aplicação retroativa deste dispositivo, nos termos dos arts. 105 e 106 do Código Tributário Nacional.

Por outro lado, esta mesma lei alterou o texto do inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, criando novas penalidades ao incluiu as alíneas “a”, “b” e “c” ao

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

respectivo inciso, deixando claro todas as condutas abrangidas dentro do tipo que possui como núcleo “por consignar”.

Abaixo, transcreve-se a redação atual do referido dispositivo:

Art. 55 -
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;
.....

Também neste caso não é cabível a aplicação da nova norma, pois não se constitui em mera interpretação da penalidade anteriormente posta, mas, verdadeiramente, em novas penalidades.

Nos termos do art. 106 do Código Tributário Nacional, tem-se as regras para aplicação retroativa das normas tributárias, a saber:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:
I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;
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.

Determina o art. 106 do Código Tributário Nacional as hipóteses em que, necessariamente, deve a legislação tributária retroagir seus efeitos para atingir fato pretérito. Contudo, nenhuma destas hipóteses adequa-se ao caso dos autos.

Não se vislumbra nas alíneas inseridas no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 que as alterações introduzidas tenham caráter expressamente interpretativo e,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

com certeza, não se trata aqui de hipótese de exclusão da aplicação de penalidade. Portanto, descartada a aplicação do inciso I do art. 106 do Código Tributário Nacional.

Sobre este ponto, cumpre ressaltar que esta alteração denota que a redação anterior não abrangia mesmo o caso tratado nos autos.

Também não seria hipótese de aplicação do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, pois, apesar de não ter havido julgamento definitivo do caso, a alteração trazida pela Lei n.º 19.978/11 não deixou de definir a situação como infração, muito menos lhe cominou penalidade menos severa, ao contrário, criou uma penalidade para uma conduta que até então não era passível de sanção pelo dispositivo.

Ademais, o art. 106 do Código Tributário Nacional consagra a chamada “retroatividade benigna”. Desta forma, não há como admitir que uma nova lei que veio para punir uma conduta até então não atingida pelo dispositivo, ainda que no caso em tela traga uma penalidade menor que a prevista anteriormente, possa ser aplicada a casos já ocorridos.

Não se verifica também a arguição de confisco na atual cobrança, porquanto o presente Auto de Infração foi lavrado observando o estrito cumprimento das normas tributárias mineiras às quais encontra-se o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento a teor do art. 182 da Lei n.º 6.763/75, que assim determina:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º. do art. 146;

II - a aplicação da equidade.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Também em preliminar, ainda à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir a exigência da multa isolada. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Orias Batista Freitas e René de Oliveira e Sousa Júnior.

Sala das Sessões, 11 de junho de 2013.

José Luiz Drumond
Presidente / Revisor

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora