

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.649/14/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000210429-67
Impugnação: 40.010135816-86
Impugnante: Nestlé Brasil Ltda.
IE: 186002263.94-14
Proc. S. Passivo: Leonardo Resende Alvim Machado/Outro(s)
Origem: DF/Uberaba

EMENTA

BASE DE CÁLCULO - REDUÇÃO INDEVIDA – SAÍDA DE MERCADORIA EM OPERAÇÃO INTERNA – DERIVADOS DO LEITE. Constatada a redução indevida da base de cálculo do ICMS, relativa às saídas internas de produtos derivados do leite, não fabricados no Estado de Minas Gerais. A redução da base de cálculo do imposto, nas operações internas, prevista no item 19, alínea “b” da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, para os produtos derivados de leite, aplica-se somente na saída de produtos fabricados neste Estado, conforme regra prevista no item 42 da Parte 6 do referido anexo. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75 c/c art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional - CTN. Infração caracterizada.

Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

Decorre, o lançamento, da constatação de recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/01/10 a 31/08/13, em decorrência da aplicação indevida do benefício da redução da base de cálculo em operações de saídas internas de produtos derivados do leite não fabricados no Estado de Minas Gerais.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 28/52 e requer, ao final, a procedência da peça de defesa.

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 88/94, refuta as alegações da Impugnante e requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 98/105, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

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

Do Mérito

Conforme relatado, decorre o lançamento da constatação do recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/01/10 a 31/08/13, tendo em vista a aplicação indevida do benefício da redução da base de cálculo em operações de saídas internas de produtos derivados do leite (NAN FÓRMULA INFANTIL, NESTOGENO e LEITE EM PÓ NINHO SACHE 200g e 800g) não fabricados no Estado de Minas Gerais.

Observa-se que a Autuada utilizou indevidamente o benefício da redução da base de cálculo prevista no Anexo IV, Parte 1, item 19, alínea “b”, que reduz em 33,33% (trinta e três inteiros e trinta e três centésimos) a base de cálculo do produto nas saídas internas, haja vista que o benefício somente se aplica aos produtos classificados no capítulo 4 da NBM/SH produzidos neste Estado, conforme estabelece o item 42 da Parte 6 do referido anexo, que assim dispõe:

42 - Derivados de leite relacionados no Capítulo 4 da NBM/SH (com o sistema de classificação adotado até 31 de dezembro de 1996), produzidos no Estado.

As planilhas que contém o demonstrativo da apuração da diferença de ICMS, a recomposição da conta gráfica e o demonstrativo do crédito tributário encontram-se no CD de fls. 25 dos autos. E, para apuração da diferença da base de cálculo, a Fiscalização incorporou o ICMS pela alíquota integral - 18% (dezoito por cento). Tais demonstrativos foram anexados, por amostragem, às fls. 14/24.

A Impugnante alega que o erro no cálculo do ICMS referente à operação própria, com a aplicação indevida do incentivo da redução da base de cálculo, foi posteriormente compensado no cálculo do ICMS devido por substituição tributária, nas saídas dos produtos que compõem o presente lançamento.

Explica que todas as operações a que se refere o levantamento fiscal são alcançadas pela substituição tributária e, que na composição da base de cálculo da substituição tributária, utilizou o valor do produto sem a redução da base de cálculo.

Por outro lado, ao deduzir valor menor do ICMS apurado na operação própria, o valor retido por substituição tornou-se maior que o devido.

Tais procedimentos, no entender da Impugnante, acabaram por compensar o valor pago a menor do ICMS na operação própria, não existindo prejuízo para o Estado, conforme planilhas trazidas de forma exemplificativa na peça de defesa e documentos contidos no CD de fls. 85.

Pede que o julgamento seja convertido em diligência para que a Fiscalização possa aferir os cálculos do ICMS/ST apresentados nas mencionadas planilhas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De início já se vislumbra, pelo demonstrativo efetuado pela Defesa (fls. 36 dos autos), que a diferença apurada pela Impugnante é menor que a parcela exigida no Auto de Infração, conforme transcreve a Fiscalização, às fls. 91. Senão, veja-se:

NF	PRODUTO	ICMS PRÓPRIO REQUERENTE	ICMS PRÓPRIO FISCO	ICMS PRÓPRIO AI	ICMS-ST REQUERENTE	ICMS-ST FISCO	ICMS-ST A MAIOR
'321324	NAM PRO 1	8,59	13,82	5,23	6,09	1,93	-4,16
'321324	NAM PRO 2	7,24	11,82	4,48	5,22	1,65	-3,57
321330	NESTOGENIO 1	17,01	27,38	10,37	12,07	3,83	-8,24

Comparando-se as colunas “ICMS PRÓPRIO AI” e “ICMS-ST A MAIOR”, é possível afirmar que a suposta diferença recolhida a maior não afasta a integralidade da exigência do lançamento ora em análise.

Importante observar que, reduzindo indevidamente a base de cálculo de uma operação, o valor do ICMS que compõe o preço do produto será menor e, considerando que o valor do imposto integra o valor do próprio produto, haverá um faturamento menor que repercutirá em outros tributos federais, reduzindo, inclusive, a partilha constitucional do estado e dos municípios.

Ainda que possível fosse a compensação nesses casos, haveria a necessidade de se refazer o cálculo do ICMS/ST, pois a Autuada, ao calcular o valor que entendeu devido, conforme demonstrativo retro, partiu de um valor de mercadoria com carga tributária de 12% (doze por cento) e sobre esse valor aplicou uma MVA (Margem Valor Agregado) original que deveria ser aplicada sobre um valor de mercadoria com carga tributária de 18% (dezoito por cento).

Dessa forma, não é totalmente verdadeira a afirmativa da Autuada quando alega que, mesmo utilizando indevidamente a base de cálculo reduzida, ao final repassou a Minas Gerais a totalidade de imposto, por considerar que a parte que deixou de recolher a título de ICMS operação própria foi recolhida como ICMS/ST.

Para demonstrar que a alegação da Defesa não é procedente, uma vez que a Autuada não leva em consideração o fato de que o ICMS integra a base de cálculo da operação própria e este tem influência tanto na base de cálculo do ICMS próprio como no ICMS/ST, a Fiscalização elaborou os cálculos de fls. 91, de modo a comprovar que os recolhimentos efetuados pela Impugnante são insuficientes para neutralizar a exigência fiscal.

Assim, a compensação no presente caso não se mostra adequada, uma vez que levaria a Fiscalização a refazer todo o cálculo do ICMS/ST lançado nas diversas notas fiscais emitidas no período. Sendo o caso, portanto, de pedido de restituição.

Alternativamente, a Impugnante alega que se reconhecida a impossibilidade de dedução do imposto a maior recolhido por substituição tributária, a redução da base de cálculo para os produtos objeto do lançamento deve ser aplicada por força do disposto nos arts. 150, inciso II e 152 da Constituição Federal, uma vez que ao

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecer tributação mais vantajosa para os produtos industrializados em Minas Gerais, a legislação estadual acaba por dispensar tratamento tributário diverso para operações com produtos idênticos em razão de sua procedência. Fato esse que contraria a posição tomada pelo Supremo Tribunal Federal – STF na ADI nº 3.386-1 de 06/09/07.

Não obstante as divergências doutrinárias e jurisprudenciais, a posição da Defesa encontra óbice no art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim dispõe:

Art. 110. 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 resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

(...)

No tocante à penalidade isolada, entende a Impugnante que ela não se aplica ao caso concreto, uma vez comprovada a ausência de má-fé. Afirma que a questão encontra-se pacificada neste Conselho, no sentido de que a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 não pode ser aplicada em casos em que tenha havido simples equívoco no destaque da base de cálculo e cita acórdãos proferidos pelas Câmaras de Julgamento.

Necessário dizer que as decisões citadas pela Impugnante divergem da matéria ora em análise, uma vez que se referem a retenção a menor ou falta de retenção do imposto devido por substituição tributária, de modo diferente deste lançamento, que trata de recolhimento a menor do imposto nas operações próprias da Autuada.

A penalidade exigida por descumprimento de obrigação acessória, no caso, encontra-se prevista na alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Ressalta-se que o inciso VII do art. 55 da mencionada lei vigorava, até 31/12/11, com a seguinte redação:

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;

Com o advento da Lei nº 19.978, de 28/12/11, com efeitos a partir de 1º/01/12, o inciso VII passou a vigor com a seguinte redação:

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

Verifica-se que a Autuada não cumpriu a obrigação acessória a que estava obrigada, ou seja, consignou nas notas fiscais que emitiu base de cálculo do ICMS menor que a prevista na legislação.

Assim, correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, com a adequação ao disposto na alínea "c" introduzida no mencionado dispositivo, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional - CTN.

Em relação à duplicidade de penalidade e abusividade da pena, cumpre destacar que a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor efetuado pela Impugnante. Por sua vez, a multa capitulada no art. 55, inciso VII, alínea "c" da citada lei (Multa Isolada) decorre do descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o dever de emitir os documentos fiscais na forma regulamentar.

O Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

"ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória".

"Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada".

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação) e as

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias".

O Desembargador Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

"EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO". (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, está aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, uma vez que possui caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na Apelação Cível nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa transcreve-se:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PÚBLICA ESTADO MINAS GERAIS / APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

É evidente que, para surtir os efeitos previstos, as penalidades devem buscar não somente a reparação dos cofres públicos quanto ao não cumprimento da obrigação principal, mas deve atingir de modo significativo o patrimônio do particular, de modo a evitar que o não recolhimento do tributo torne-se regra, mantendo-se o contribuinte à espera da Fiscalização para realizar a apuração do tributo devido.

Exatamente por isso, o Professor Paulo Roberto Coimbra Silva (2007, p. 61) leciona:

“Atuando preventivamente, a sanção tem a virtude de desestimular o rompimento da ordem jurídica, mediante a intimidação de seus possíveis infratores a se sujeitarem aos seus indesejáveis efeitos. Nesse sentido, deve gerar na consciência dos destinatários da norma a convicção da inconveniência de sua infração”.

Registra-se que a aplicação das penalidades está efetivada na medida prevista na legislação tributária deste Estado, não competindo ao Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CC/MG negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do já mencionado art. 110, inciso I do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Assim, revelam-se corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencidos os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Relator) e Marcelo Nogueira de Moraes, que o julgavam parcialmente procedente, para excluir as

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

exigências relativas à Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, dos períodos anteriores a janeiro de 2012. Designada relatora a Conselheira Maria de Lourdes Medeiros (Revisora). Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Laura Caravello Baggio de Castro e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Participou do julgamento, além da signatária e dos conselheiros vencidos, o Conselheiro Marco Túlio da Silva.

Sala das Sessões, 26 de agosto de 2014.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente / Relatora designada**

D

CC/MIG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	21.649/14/1 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000210429-67	
Impugnação:	40.010135816-86	
Impugnante:	Nestlé Brasil Ltda.	
	IE: 186002263.94-14	
Proc. S. Passivo:	Leonardo Resende Alvim Machado/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberaba	

Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, 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 e cinge-se, especificamente, à exclusão da Multa Isolada capitulada no inciso VII, alínea “c” do art. 55 da Lei nº 6.763/75, no período anterior a 1º de janeiro de 2012, pois ela não foi aplicada nos termos da legislação de regência da matéria em vigor à data da ocorrência dos fatos que as geraram.

Decorre o lançamento da constatação do recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/01/10 a 31/08/13, tendo em vista a aplicação indevida do benefício da redução da base de cálculo em operações de saídas internas de produtos derivados do leite (NAN FÓRMULA INFANTIL, NESTOGENO e LEITE EM PÓ NINHO SACHE 200g e 800g) não fabricados no Estado de Minas Gerais.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Cumprе ressaltar que, apesar de somente ter entrado em vigor a partir de 1º de janeiro de 2012, a Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c” foi aplicada a todo o período autuado, segundo a Fiscalização, em razão de ser mais benéfica ao Contribuinte do que a penalidade existente anteriormente (art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75).

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

Importante frisar que essa análise deve ser feita a partir do dispositivo legal vigente à época dos fatos geradores, uma vez que é este o dispositivo contra o qual se defendeu a Impugnante e, principalmente, pelo fato de que a alteração da legislação não alcança os lançamentos já efetuados a menos que haja redução da penalidade aplicada ou a imputação fiscal deixe de ser qualificada como passível de sanção.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

Essa redação do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 se encontrou vigente no período de 1º de novembro de 2003 até 31 de dezembro de 2011 e os fatos geradores constantes do presente lançamento são de janeiro de 2010 a agosto de 2013.

Analisando o dispositivo retro 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 por substituição tributária 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 pela Fiscalização.

Esse 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 nº 6.763/75.

Nesse sentido, a base de cálculo do ICMS destacado nos documentos fiscais objeto do lançamento está determinada, na forma ditada pela Lei nº 6.763/75, pelo art. 43 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 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. Nesse sentido, cite-se o 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 nós, 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”*.

Na hipótese ora analisada, a Impugnante destacou o imposto devido por substituição tributária sendo a imputação fiscal a apuração incorreta da base de cálculo do imposto.

É de se destacar aqui que a penalidade inculpada no inciso VII do art. 55, da forma como se encontrava redigida à época em que foi aplicada no caso dos autos, procura punir contribuinte que, conhecendo a base de cálculo da operação no momento de sua realização, deixasse de consigná-la no documento fiscal de forma proposital visando reduzir os valores a serem recolhidos de forma indevida e questionável.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, essa 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 à Fiscalização o imposto devido, valor da operação inferior.

A decisão majoritária entende como correta a aplicação das penalidades criadas pela Lei nº 19.978/11, de 21 de dezembro de 2011.

Veja-se a redação dada pela Lei nº 19.978/11 a alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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:

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;

Os dispositivos aplicados pela Câmara, com a redação retro transcrita pela qual foram acrescidas as alíneas “a” a “c” ao inciso VII do art. 55, encontram-se vigente em nossa legislação a partir de 1º de janeiro de 2012, conforme foi estabelecido pelo art. 17 da Lei nº 19.978/11.

Os fatos objeto do lançamento ora analisado são relativos ao período de janeiro de 2010 a agosto de 2013.

Nos termos do art. 106 do Código Tributário Nacional, têm-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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 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 dessas hipóteses adequa-se ao caso dos autos.

Não se vislumbra nas alíneas inseridas no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, que as alterações introduzidas tenham caráter expressamente interpretativo e, 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, na verdade, a atual redação trouxe duas penalidades novas, aplicáveis exatamente no caso de substituição tributária. Essa alteração denota que a redação anterior não abrangia 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 nº 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 inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Ademais, o art. 106 do Código Tributário Nacional consagra a chamada “retroatividade benigna”. Dessa forma, não há como admitir que uma nova lei que veio para punir uma conduta até então não atingida pelo dispositivo, ainda que traga uma penalidade menor que a prevista anteriormente, possa ser aplicada a casos já ocorridos.

Assim, por qualquer prisma que se analise as penalidades não há como aplicá-las à matéria tratada nos presentes autos, devendo ser excluídas do crédito tributário as exigências da Multa Isolada capitulada no inciso VII, alínea “c” do art. 55 da Lei nº 6.763/75 até o início de vigência desses dispositivos que se deu em 1º de janeiro de 2012, nos termos do art. 17 da Lei nº 19.978/11.

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir a multa isolada aplicada no período anterior a 1º de janeiro de 2012, data da vigência do inciso VII, alínea "c" do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Sala das Sessões, 26 de agosto de 2014.

Antônio César Ribeiro
Conselheiro