

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.557/14/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000199014-19
Impugnação: 40.010135487-86, 40.010135488-67 (Coob.)
Impugnante: Natural Choice do Brasil Ltda
CNPJ: 10.937715/0001-29
Natural Choice do Brasil Ltda (Coob.)
IE: 001794964.01-46
Proc. S. Passivo: Clayton Edson Soares/Outro(s)
Origem: DFT/Belo Horizonte

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DE ICMS/ST. Considerando a denúncia espontânea apresentada pela Impugnante, o Fisco constatou recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária no período de 1º de junho de 2011 a 31 de dezembro de 2012, tendo em vista que o preço de venda a consumidor final no período era maior do que o valor adotado como base de cálculo pela Impugnante. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas nos arts. 56, inciso II, § 2º, inciso I, e, 55, incisos VII e XXXVII da Lei n.º 6.763/75. Contudo, a Multa Isolada capitulada no inciso VII do art. 55 da mencionada lei, não se adequa ao caso dos autos pelo que deve ser excluída. Mantidas as demais exigências fiscais.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de transferência de mercadorias para a filial mineira localizada no BH Shopping, no período de 1º de junho de 2011 a 31 de dezembro de 2012, acobertadas pelas Notas Fiscais n.ºs 10, 13, 16, 32, 42, 47, 109, 128, 157, 182 e 184, sem que tivesse havido a retenção do ICMS e/ou o recolhimento deste imposto referente às mercadorias passíveis de cobrança da substituição tributária.

Exigências do ICMS/ST devido (descontado o valor pago a título de Denúncia Espontânea, em 07 de dezembro de 2012) e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, inciso II e § 2º, inciso I e 55, incisos VII e XXXVII.

Foi incluído na base legal o art. 106, inciso II do Código Tributário Nacional visando esclarecer a cobrança da multa isolada até dezembro de 2011.

Da Impugnação

Inconformada a Autuada e Coobrigada, apresentam, em conjunto, tempestivamente, Impugnação às fls. 96/120, por procurador regularmente constituído, em síntese, aos argumentos seguintes:

- atua no comércio de cosméticos, com foco na introdução de novas marcas e produtos no mercado brasileiro, possuindo pontos de venda em mais de dez estados da Federação, com sua matriz sediada em São Paulo;

- no giro de seus negócios, abastece suas filiais e comercializa seus produtos para empresas franqueadas localizadas em estados diversos ao da matriz;

- ao fim do ano de 2012, foi surpreendida com um Auto de Intimação com a finalidade de noticiar inconsistências nas operações de transferência de mercadorias realizadas entre a matriz e suas filiais mineiras, a partir do qual reviu seus procedimentos e constatou que, de fato, havia uma inconsistência no recolhimento do ICMS/ST nas transferências realizadas até então;

- na oportunidade optou por realizar a denúncia espontânea calculando o tributo devido e realizando o parcelamento da dívida, que vem sendo adimplido;

- para seu espanto, foi surpreendida novamente, dessa vez pela autuação na qual a Impugnada, de forma arbitrária, desconsiderou os valores constantes nas mencionadas notas fiscais e o cálculo previsto na norma para a incidência do ICMS/ST, alterando substancialmente a base de cálculo apresentada na denúncia espontânea;

- a principal diferença no cálculo se deu em razão de ter a Autoridade Fiscal adotado como valor das mercadorias aquele constante em seu “site” eletrônico;

- a ação fiscal não merece prosperar;

- inicialmente sustenta ser dever da Administração Pública observar suas obrigações perante os administrados e obedecer à formalidade do ato administrativo, respeitando os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, insculpidos nos arts. 5º, inciso LV e 37 da nossa Carta Magna, bem no Código de Defesa do Contribuinte do Estado de Minas Gerais;

- no caso, o presente Auto de Infração carece de clareza na descrição do modo como a Fiscalização atuou na apuração das informações, elencando diversos artigos em diversas leis para fundamentar sua atuação, embora parte dos dispositivos sequer guardem relação com o fato ocorrido, o que dificulta o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa;

- cita doutrina e jurisprudência sobre o tema,

- a Fiscalização adotou como valor de venda ao consumidor final os valores de venda constantes em seu “site”, mas jamais tais valores poderiam ter sido adotados por dois principais motivos: (i) estes valores não são os efetivamente praticados pela empresa, o valor real da venda somente é demonstrado ao efetivar a compra no “site”; e, (ii) as vendas são realizadas pelo “site” somente para estados onde não possui representante local, ou seja, não é possível para um consumidor localizado em Minas Gerais adquirir produtos pelo “site”, visto que na localidade a empresa possui filiais;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a página impressa pela Autoridade Fiscal, constante nos autos, apenas ilustra o produto, mas, optando pela compra daquele produto, o consumidor deve clicar no botão “comprar”, iniciando o passo seguinte, em que surge uma tela com o “carrinho de compras”, passo este não realizado pela Autoridade Fiscal, adiciona o produto escolhido à lista de compras e exige do usuário o CEP do local de entrega;

- tal passo é de suma importância, pois nesse momento o consumidor é lembrado de que *“os valores do “site” possuem preços diferentes de acordo com a localidade de entrega”*, visto que o valor da tela anterior é praticado apenas para localidades mais remotas, por exemplo Roraima, sendo o valor ajustado antes da finalização da compra; e que *“Vendas pelo “site” disponíveis apenas para os estados que não possuem Stands da Premier Cosméticos do Mar Morto”*;

- ao informar o CEP de entrega, caso o consumidor/usuário do “site” esteja localizado em um estado não atendido pelo comércio eletrônico tente realizar a compra, será impedido e informado que a venda é indisponível para o CEP informado;

- acredita-se em ausência de zelo do Auditor Fiscal que deixou de realizar a fiscalização como deveria;

- a Impugnada fundamentou a base de cálculo utilizada com o § 2º do art. 19, inciso I, alínea "b", item 3 do Anexo XV do RICMS/02, mas tal dispositivo fala da utilização do preço final como base de cálculo para o ICMS/ST, desde que seja *“o preço corrente da mercadoria na praça do responsável”* o que não é o caso;

- não houve qualquer intimação para apresentar valores praticados com terceiros, por exemplo, empresas franqueadas ou representantes;

- pede a aplicação do art. 112 do Código Tributário Nacional;

- o critério adotado não é válido, pois a venda pelo “site” não é realizada para a praça em foco;

- a empresa é responsável por realizar o recolhimento da diferença do ICMS caso o preço de venda praticado seja superior ao valor determinado pela MVA, mas este dever surge somente quando há diferença entre o MVA e o valor de venda;

- embora, por um lapso, tenha deixado de recolher o ICMS/ST na transferência das mercadorias, recolheu todo o ICMS devido em razão das operações de venda ao consumidor final;

- o Auto de Infração carece de sustentação pela ausência de provas;

- além de utilizar equivocadamente os valores do “site”, a Fiscalização majorou o valor das mercadorias a critério próprio para determinar o preço dos produtos para venda nos meses diferentes de outubro de 2012;

- a medida evidencia a ilegalidade perpetrada pela Fiscalização já que não há qualquer amparo em lei para o cálculo que realizou;

- aplicando os valores majorados pela Administração o valor do imposto devido seria aproximadamente quarenta e uma vezes maior;

- cita o Código de Defesa do Contribuinte do Estado de Minas Gerais;

- a Impugnada desconsiderou a forma como a empresa iniciou e consolidou sua atuação no mercado, pois, como novo entrante no mercado mineiro, precisou praticar descontos agressivos e realizar ostensivas ações de marketing nos estabelecimentos comerciais, tais como contrato de panfletagem em que é cobrado valor adicional pelas ações promovidas;

- em razão dessa ação de marketing ostensiva, uma significativa parte dos produtos remetidos, que constam no presente Auto de Infração, não chegam a ser comercializados, fato que reduz significativamente a quantidade de produtos sujeitos à incidência do ICMS próprio da venda ao consumidor final já que tais bens são consumidos em demonstrações e brindes, sem qualquer valor comercial;

- parte das mercadorias remetidas sofre avarias que inviabilizam sua comercialização, sem mencionar que os produtos possuem prazo de validade;

- se o valor a ser adotado como base de cálculo é aquele praticado na praça do responsável, a Autoridade deveria ter levantado os valores praticados pela empresa nos pontos de venda conforme notas fiscais correspondentes a algumas vendas realizadas por franqueados em stands de venda em Recife, Fortaleza e Curitiba e valores praticados com terceiros;

- os valores utilizados no ato da denúncia espontânea jamais poderiam ser desconsiderados, são eles que devem servir para determinar o valor do tributo devido no momento da transferência;

- deve-se apurar corretamente eventual diferença devida ou até mesmo a lhe ser creditada, visto que na denúncia espontânea acabou por recolher integralmente o ICMS/ST como se toda a mercadoria remetida permanecesse em estoque;

- debate a multa, como forma de evitar a preclusão da matéria, afirmando que a multa de revalidação aplicada no caso em tela é indevida, uma vez que está adimplindo regularmente o parcelamento da dívida decorrente da Denúncia Espontânea;

- cita o art. 138 do Código Tributário Nacional e o art. 210-A da Lei n.º 6.763/75, bem como jurisprudência sobre o tema;

- sustenta que as multas aplicadas violam o princípio do não confisco.

Ao final, preliminarmente, requer a decretação da nulidade do presente Auto de Infração e, no mérito, requer que a ação fiscal seja julgada totalmente improcedente.

Da Manifestação Fiscal

Em manifestação de fls. 250/264, o Fisco refuta os argumentos da peça de defesa, em resumo, aos fundamentos seguintes:

- foram obedecidos os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, sendo que a própria possibilidade das partes envolvidas discutirem o trabalho na instância administrativa confirma o atendimento a tais princípios;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- os princípios da formalidade e da motivação estão na própria gênese do trabalho, uma vez que a presente autuação teve como elemento motivador o procedimento previsto na legislação que trata da tramitação das denúncias espontâneas;
- cita o art. 211 do RPTA;
- as afirmações de que a Fiscalização teria incluído dispositivos legais sem relação como o fato ocorrido são genéricas;
- em relação à suposta incapacidade de explicar os cálculos realizados, tem-se a tranquilidade em ponderar que foram apresentados no corpo do Relatório Fiscal;
- discorre sobre a forma como foi feito o arbitramento;
- cita o art. 19, inciso I, alínea b, item 3, § 2º, inciso I do Anexo XV do RICMS/02;
- no mesmo banco de dados onde se buscaram as notas fiscais de transferências, identificaram-se também algumas notas fiscais para outros destinatários, pessoas físicas, não contribuintes do imposto, que apresentavam valores muito superiores aos constantes nas notas fiscais de transferências e muito semelhantes aos valores de venda apresentados no “site” oficial da empresa;
- não havia vendas para terceiros que abrangessem todos os meses, o que levou ao arbitramento pela SEF dos valores para os demais meses tendo como base os preços constantes do “site” oficial da empresa que já dera mostras de confiabilidade;
- a correção deste parâmetro pode ser verificada se se comparar os resultados obtidos com esta regra com os valores praticados nas notas fiscais de vendas a terceiros (pessoas físicas com CPF);
- em face da necessidade de objetividade na determinação da base de cálculo e a fim de atender a um critério de especificidade em relação às transferências realizadas para Minas Gerais, a utilização dos preços das mercadorias enviadas diretamente para clientes mineiros se mostrou um excelente parâmetro para a apuração dos valores nos diferentes períodos do levantamento;
- a julgar pelas notas fiscais emitidas pela empresa paulista para terceiros em Minas Gerais, o preço de um produto para uma cliente em Belo Horizonte é o mesmo para uma em Boa Vista, apesar dos quase seis mil quilômetros que as separam;
- a alegada proibição de um consumidor mineiro comprar pelo “site”, além de pouco crível, é apenas um detalhe que em nada modifica a correção da linha de raciocínio adotada pela SEF;
- as notas fiscais anexadas pela Autuada têm como a característica o fato de serem vendas da Natural Choice de São Paulo para lojistas em outros estados, demonstrando valores de vendas para revendedores e não para consumidores finais;
- quando o legislador estabelece a possibilidade de se recorrer ao preço médio praticado nas operações com terceiro, no caso específico das transferências interestaduais (art. 19, § 2º, inciso I do Anexo XV do RICMS/MG), a referência é o preço final e não o preço para um distribuidor;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- em relação aos cupons fiscais e a nota fiscal série D anexados, os mesmos apresentam vendas realizadas em praças distintas da do responsável;
- a situação tratada nos presentes autos é uma transferência interestadual, isto é, uma operação interestadual entre estabelecimentos de mesmo titular, não havendo que se se falar em MVA neste caso;
- quanto à questão da responsabilidade da empresa de recolher o ICMS/ST da diferença entre o preço de venda e o valor determinado pela MVA e que esta responsabilidade só ocorre quando da comercialização do produto entende-se que houve um entendimento equivocado do art. 21 do RICMS/MG;
- a alegação de que a Fiscalização desconsiderou os pagamentos efetuados nas vendas anteriores ao consumidor final o que implicou prejuízo para a Autuada, também não procede, pois esta, na verdade, apurou o ICMS de maneira incorreta, como se as mercadorias não tivessem a tributação estabelecida na sistemática de substituição tributária;
- a alegação de que o arbitramento feito pela Fiscalização majorou o valor das mercadorias a critério próprio para determinar o preço dos produtos para venda nos meses diferentes de outubro de 2012 e que esta majoração fez que o imposto devido tivesse um acréscimo, também não procede, tendo o verbo majorar e o adjetivo próprio sido usados de maneira equivocada;
- o critério escolhido pela Fiscalização como referência para o arbitramento era um critério claro e lógico e agora oferecido ao escrutínio das partes envolvidas no presente Processo Tributário Administrativo;
- como forma de eliminar dúvida quanto à fidedignidade do arbitramento levado a efeito pela Fiscalização e esclarecer que não houve majoração de valores, faz uma comparação entre os valores arbitrados e os valores obtidos no “site” da empresa;
- o aumento de quarenta e uma vezes do ICMS devido alegada pela Impugnante deve-se não a um desejo de Fiscalização e sim a enorme discrepância entre os valores usados nas notas fiscais de transferências e os valores apurados como venda a consumidor final no “site” da empresa e nas suas notas fiscais para clientes mineiros;
- em relação à questão do brinde, deve-se lembrar que a forma como o contribuinte afirmou proceder não se enquadra no que estabelece a legislação que define o que considera brinde na Parte 1 do art. 190, §1º do Anexo IX do RICMS/02;
- as mercadorias transferidas pela matriz às filiais mineiras da Natural Choice não podem ser consideradas brindes, pois elas claramente se constituem em objeto normal de sua atividade;
- cita a resposta da Consulta de Contribuinte n.º 115/09;
- em relação a doações, cita a Consulta de Contribuinte n.º 271/10;
- a tentativa de se valer da distribuição de brindes como forma de diminuir a quantidade de produtos passíveis de cobrança do ICMS/ST mostrou-se inócua;
- o pleito pela restituição desta modalidade de imposto só seria factível se ocorresse uma das possibilidades descritas no art. 23 do Anexo XV do RICMS/MG;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a questão do perdimento, seja por perecimento ou roubo, por exemplo, é abordada de maneira consistente no RICMS/MG, exigindo por parte do contribuinte pleiteador da restituição uma série de procedimentos relativos à sua apuração;
- considerando-se a legislação pertinente, de maneira análoga ao caso dos brindes, a questão de eventuais perdas também não interfere no presente trabalho;
- a alegação de que as multas aplicadas têm caráter confiscatório e que são desproporcionais também não deve prosperar;
- cita o art. 110 do RPTA;
- a ponderação de que é incabível a cobrança feita pela SEF das multas por já ter sido feita a denúncia espontânea também não procede, pois, nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional a responsabilidade apenas é excluída se houver pagamento;
- este ditame foi respeitado pela Fiscalização quando da análise da denúncia espontânea em questão, na medida em que se não se cobrou a multa isolada em relação ao valor denunciado.

Ao final, pede a procedência do lançamento.

Da Instrução Processual

Foram anexadas, conforme descrito no corpo da Manifestação Fiscal, as cópias de Danfes referentes a notas fiscais eletrônicas série 2 da Natural Choice do Brasil para clientes (pessoas físicas) em Minas Gerais no período de 14 de setembro de 2011 a 17 de julho de 2012 e a Tabela 4 acrescida do “*Comparativo entre os valores totais das mercadorias com base nos preços constantes do “site” e nos preços arbitrados*”.

Foi concedida vista às Impugnantes, fls. 283/286. A Autuada retorna aos autos às fls. 291/296, reiterando os pedidos de nulidade e improcedência do lançamento e afirmando que os documentos foram juntados aos autos em momento inoportuno.

O Fisco também retorna aos autos às fls. 299/302 pedindo a total procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em parecer fundamentado e conclusivo de fls. 305/320, opina, em preliminar, pela rejeição da arguição de nulidade do lançamento e, no mérito, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca da imputação fiscal de transferência de mercadorias para a filial mineira localizada no BH Shopping, no período de 1º de junho de 2011 a 31 de dezembro de 2012, acobertadas pelas Notas Fiscais n.ºs 10, 13, 16, 32, 42, 47, 109, 128, 157, 182 e 184, sem que tivesse havido a retenção do ICMS e/ou o recolhimento deste imposto referente às mercadorias passíveis de cobrança da substituição tributária.

Exigências do ICMS/ST devido (descontado o valor pago a título de Denúncia Espontânea, em 07 de dezembro de 2012) e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, inciso II e § 2º, inciso I e 55, incisos VII e XXXVII.

Foi incluído na base legal o art. 106, inciso II do Código Tributário Nacional visando esclarecer a cobrança da multa isolada até dezembro de 2011.

Cumprido destacar que, em 08 de novembro de 2012, foi lavrado um Auto de Intimação, baseado nos arts. 66 e 68 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, questionando a falta de recolhimento do ICMS/ST, que culminou na apresentação de Denúncia Espontânea, registrada no PTA n.º 05.000228915.02, de 07 de fevereiro de 2012.

Contudo, ao verificar a questão, objeto da denúncia, o Fisco constatou que essa mostrou-se ineficaz, uma vez que a empresa não recolheu corretamente o tributo devido, condição necessária para a exclusão da responsabilidade por infrações, conforme art. 210 da Lei n.º 6.763/75. Esta é a principal razão que ensejou a lavratura do Auto de Infração ora analisado.

Da Preliminar

Inicialmente sustenta a Impugnante que o Auto de Infração deixou de atender aos requisitos formais bem como houve erro de cálculo no lançamento, motivos que levariam à nulidade do lançamento. Alega, também, que o presente Auto de Infração carece de clareza na descrição do modo como a Fiscalização atuou na apuração das informações elencando diversos artigos em diversas leis para fundamentar sua atuação, embora parte dos dispositivos sequer guardem relação com o fato ocorrido.

A constituição do crédito tributário encontra-se disciplinada no Código Tributário Nacional - CTN e sua formalização 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 (RPTA), aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

Veja-se o que determina o art. 142 do Código Tributário Nacional:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Depreende-se da leitura do artigo acima que o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O lançamento pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário, a apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade aplicável.

Da análise dos presentes autos, em face das normas acima transcritas, verifica-se que estão atendidos todos os requisitos impostos pela legislação tributária mineira, revelando a acusação fiscal e a penalidade correspondente, habilitando e oportunizando defesa plena.

Além do relatório do Auto de Infração, o Fisco elaborou o Relatório Fiscal de fls. 13/17, no qual esclarece o procedimento fiscal que resultou na identificação da ocorrência do fato gerador da obrigação e nas exigências fiscais.

Na esfera estadual dispõe a Lei n.º 6.763/75:

Art. 154. A exigência de crédito tributário será formalizada em Auto de Infração, Notificação de Lançamento ou Termo de Autodenúncia, expedidos ou disponibilizados conforme estabelecido em regulamento.

A formalização do crédito tributário está regulamentada no RPTA, em seus arts. 85 e 89, *in verbis*:

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;

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

.....

Foram elaboradas planilhas detalhadas, acostadas às fls. 18/38 dos autos, demonstrando os motivos que levaram à constatação da irregularidade, contendo a descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão da autuação e as circunstâncias em que foi praticado, conforme disciplina o inciso IV do art. 89 do RPTA. A composição do crédito tributário, quantificação do imposto e demonstração do cálculo das multas estão descritos nos autos.

Também foram plenamente atendidos os princípios da formalidade e da motivação. Na verdade, tais princípios estão na própria gênese do trabalho uma vez que a presente autuação teve como elemento motivador o procedimento previsto na legislação que trata da tramitação das denúncias espontâneas recebidas pela Administração.

É dever da Administração Pública conferir os processos de denúncia espontânea no sentido de verificar a sua correção e, se for o caso, exigir as complementações legais, inclusive com multas, que impliquem o correto pagamento das obrigações tributárias devidas. Assim preceitua o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais (RPTA):

Art.211. Recebida a denúncia espontânea, o Fisco realizará:

I - a conferência do valor recolhido pelo sujeito passivo, ou que tenha sido objeto de pedido de parcelamento, lavrando Auto de Infração relativo à diferença, se for o caso, e aplicando as multas exigíveis na ação fiscal;

II - a apuração do débito, quando o montante depender desse procedimento.

Da mesma forma a alegação de falta de clareza da forma de atuação da Fiscalização, que teria incluído dispositivos legais sem relação como o fato ocorrido, não se sustenta. Primeiramente, deve ser destacado que a Impugnante apresenta tal alegação de forma genérica, sem determinar o que exatamente está errado em seu entender. Não há na peça de defesa a citação de qual ou quais dispositivos legais não teriam relação com o fato ocorrido.

O que se depreende da análise do Auto de Infração é que os dispositivos legais lá citados estão em consonância com as obrigações tidas como descumpridas pela Defendente.

Diferentemente do alegado, o procedimento adotado pela Fiscalização tem como propósito justamente aumentar a clareza do trabalho, mostrando exigências e comportamentos previstos na legislação e os confrontando com a ocorrência em si.

Não resta dúvida de que a Fiscalização proporcionou à Impugnante desenvolver sua defesa sem qualquer surpresa ou falta de informação, não se caracterizando cerceamento de seu direito de defesa.

Desta forma, estando presentes no lançamento todos os requisitos e pressupostos necessários à sua formalização, afastam-se as prefaciais arguidas.

Do Mérito

De pronto, cumpre ressaltar que a solidariedade da Coobrigada está prevista no inciso II e nos §§ 18, 19 e 20, todos do art. 22 da Lei n.º 6.763/75, no que se refere ao crédito tributário relativo a ICMS e multa de revalidação. Assim, a multa isolada pela falta de indicação de base de cálculo do ICMS/ST está sendo cobrada especificamente da Autuada (Remetente), não alcançando, portanto, a Coobrigada (Destinatária), conforme discriminado no item L do Relatório Fiscal (Demonstrativo do Crédito Tributário).

Conforme já mencionado, justamente em função dos princípios da formalidade e da motivação, lembrados pela Impugnante, a Fiscalização, ao analisar as denúncias espontâneas apresentadas pelas filiais da empresa Natural Choice em Belo Horizonte, seguindo o estabelecido no já citado art. 211 do RPTA, conferiu os valores denunciados.

Para tanto, buscou, no banco de dados de Auditoria Eletrônica da SEF/MG, as notas fiscais transferidas da matriz para suas filiais mineiras, o que permitiu fazer uma comparação entre os valores denunciados e o volume de mercadorias transferidas.

O Fisco verificou que o preço utilizado pelas denunciantes para o cálculo das transferências era bastante baixo, compatível com o valor constante nestas notas fiscais e não condizente com o preço corrente das mercadorias. Concluiu, assim, que a discrepância encontrada se justificava pela apuração incorreta, pelas denunciantes, do ICMS devido por substituição tributária, com a utilização de parâmetros não respaldados pela legislação, especificamente no art. 19, § 2º, inciso I do Anexo XV do RICMS/02, que assim determina:

Art. 19 -
§ 2º -
I - em se tratando de operação interestadual entre estabelecimentos do mesmo titular, em substituição ao preço praticado pelo remetente na operação será adotado o preço médio praticado pelo remetente nas operações com terceiros nos 3 (três) meses anteriores àquele em que ocorrer a transferência e, na falta deste preço, o preço corrente da mercadoria na praça do responsável.

No mesmo banco de dados onde se buscaram as notas fiscais de transferências, identificaram-se também algumas notas fiscais para outros destinatários,

pessoas físicas, não contribuintes do imposto. Estas notas fiscais apresentavam valores muito superiores aos constantes nas notas fiscais de transferências e muito semelhantes aos valores de venda apresentados no “site” oficial da Impugnante. Por exemplo: um kit para unhas, era vendido a uma cliente de Belo Horizonte em meados de julho de 2012 a R\$ 160,00 (cento e sessenta reais), exatamente pelo mesmo preço apresentado no “site” apurado em outubro deste mesmo ano.

Contudo, não havia vendas para terceiros que abrangessem todos os meses, o que levou ao arbitramento pela SEF dos valores para os demais meses tendo como base os preços constantes do “site” oficial da empresa que já dera mostras de confiabilidade para o propósito em questão.

Assim, a partir da correlação entre os valores transferidos e os valores constantes do “site” traçou-se um parâmetro adequado para apurar os valores de venda ao consumidor final na praça do responsável nos demais meses. Esta proporção foi utilizada a partir de uma regra de três simples para apurar o preço de venda a consumidor nos outros períodos tomando como base os preços de transferência. A correção deste parâmetro pode ser verificada ao se comparar os resultados obtidos com esta regra com os valores praticados nas notas fiscais de vendas a terceiros (pessoas físicas com CPF) anexadas à Manifestação Fiscal e sobre as quais foi corretamente concedida vistas à Impugnante. Registre-se que, na oportunidade da concessão de vista, a Impugnante apenas contesta o momento em que os documentos foram juntados, mas não seu conteúdo.

Acrescente-se que, em face da necessidade de objetividade na determinação da base de cálculo e a fim de atender a um critério de especificidade em relação às transferências realizadas para Minas Gerais, a utilização dos preços das mercadorias enviadas diretamente para clientes mineiros se mostrou um excelente parâmetro para a apuração dos valores nos diferentes períodos do levantamento. Porque, a forma como foi feito o arbitramento permitiu atender às diferenças de comercialização em todo o período fiscalizado.

A alegação defensiva de que o “site” não poderia ser utilizado como referência, pois, através deste canal, não é permitida a venda para Minas Gerais, sendo esta permitida “*apenas para localidades mais distantes, por exemplo, Roraima*”, não pode ser acatada pelas provas dos autos.

As notas fiscais emitidas pela empresa paulista para terceiros em Minas Gerais demonstram que o preço de um produto para uma cliente em Belo Horizonte é o mesmo para uma em Boa Vista, apesar da distância que separa as duas cidades.

O Fisco buscou, durante a análise da denúncia espontânea, uma referência valorativa condizente com a condição fática prevista na legislação (no caso, o preço corrente da mercadoria na praça do responsável) e isto foi obtido com a utilização dos preços constante no “site” cujos valores são compatíveis com as notas fiscais enviadas para terceiros. A Impugnante não trouxe provas em contrário.

A alegada proibição de um consumidor mineiro comprar pelo “site” é contraditada pelas notas fiscais de venda direta para cliente final anexadas aos autos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em relação à utilização dos preços praticados por terceiros, as notas fiscais anexadas pela Impugnante têm como característica o fato de serem vendas da Natural Choice de São Paulo para lojistas em outros estados. Diferentemente daquelas apresentadas pela Fiscalização.

Portanto, as notas fiscais apresentadas pela Impugnante demonstram valores de vendas para revendedores e não para consumidores finais, o que deveria ser o foco em se tratando de um arbitramento de produtos sujeitos ao recolhimento do imposto por substituição tributária, instituto por meio do qual se pretende chegar ao preço de venda da mercadoria ao consumidor final.

Quando o legislador estabelece a possibilidade de se recorrer ao preço médio praticado nas operações com terceiro, no caso específico das transferências interestaduais, a referência é o preço final e não o preço para um distribuidor. Prova disto é que, no corpo principal do art. 19 do Anexo XV do RICMS/MG, a base de cálculo da substituição tributária, para os casos onde não houver preço fixado pelo governo, será o preço praticado pelo remetente acrescido de valores tais como seguro e frete acrescido da margem de valor agregada, *in verbis*:

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 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;

.....
.

§ 2º Na hipótese do item 3 da alínea "b" do inciso I do caput deste artigo:

I - em se tratando de operação interestadual entre estabelecimentos do mesmo titular, em substituição ao preço praticado pelo remetente na operação, será adotado o preço médio praticado pelo remetente nas operações com terceiros nos 3 (três) meses anteriores àquele em que ocorrer a transferência e, na falta deste preço, o preço corrente da mercadoria na praça do responsável;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não podem ser acatados os quatro cupons fiscais e a nota fiscal série D anexados pela Impugnante, pois esses tratam de vendas realizadas em praças distintas da do responsável.

Portanto, a tentativa, legítima, de apresentar novos valores como referência para o arbitramento, por parte da Impugnante, mostrou-se infrutífera.

Dois pontos são levantados pela Defendente relativamente à Margem de Valor Agregado - MVA.

O primeiro é relativo à não utilização pela Fiscalização da MVA no cálculo da substituição tributária e o segundo refere-se a alegação de que é responsabilidade da empresa recolher o ICMS/ST da diferença entre o preço de venda e o valor determinado pela MVA e, que esta responsabilidade só ocorre quando da comercialização do produto.

Repita-se, pela importância, que a situação tratada nos presentes autos é uma transferência interestadual, isto é, uma operação interestadual entre estabelecimentos de mesmo titular, sendo a legislação categórica ao tratar da matéria no art. 19, § 2º, inciso I do Anexo XV do RICMS/02.

Não há, portanto, por que se falar em Margem de Valor Agregado - MVA neste caso. A MVA é utilizada nos casos padrão, apenas ressalvada a situação quando o preço final da mercadoria é fixado por algum órgão de governo.

No que tange à questão da responsabilidade da empresa de recolher o ICMS/ST da diferença entre o preço de venda e o valor determinado pela MVA é importante verificar as disposições contidas no art. 21 do RICMS/MG, citado pela própria Impugnante, a saber:

Art. 21. Ressalvada a situação em que o fato gerador presumido não se realizar, o imposto corretamente recolhido por substituição tributária é definitivo, não ficando, qualquer que seja o valor das saídas das mercadorias:

I - o contribuinte ou o responsável sujeito ao recolhimento da diferença do tributo;

.....

Este artigo esclarece que os encargos suportados pela substituição tributária do ICMS são tratados como definitivos se houver a apuração correta do imposto e o seu recolhimento na forma regulamentar. Esclarece também que eventuais acréscimos advindos da operação comercial com as mercadorias serão considerados irrelevantes para efeito de exigência de imposto. A exceção incluída no artigo diz respeito à não efetivação da operação prevista. A venda por um valor maior ou menor não terá repercussão em relação ao valor do ICMS/ST que já havia sido calculado.

A alegação de que a Fiscalização desconsiderou os pagamentos efetuados pela Impugnante nas vendas anteriores ao consumidor final o que implicou prejuízo, também não procede.

A Defendente, na verdade, apurou o ICMS de maneira incorreta, como se as mercadorias não tivessem a tributação estabelecida na sistemática de substituição

tributária. Dessa forma, não haveria por que recolher ICMS relativo à venda em suas filiais a consumidor final. Se classificação fiscal e a descrição da mercadoria estão listadas no Anexo XV como passível de cobrança pela sistemática da substituição tributária, deve ser apurado o imposto correspondente, independentemente do fato posterior da venda ao cliente final. Caso ocorra pagamento do imposto em função de sua apuração errada, por exemplo, o valor recolhido pode ser ressarcido ao contribuinte. Tais ocorrências, porém, não devem ser tratadas no âmbito deste processo tributário, cujo foco é o levantamento específico do ICMS/ST devido e as consequências relativas às obrigações relacionadas.

A alegação de que o arbitramento feito pela Fiscalização majorou o valor das mercadorias a critério próprio para determinar o preço dos produtos para venda nos meses diferentes de outubro de 2012 também não pode ser acolhida.

O critério adotado pela Fiscalização como referência para o arbitramento é um critério claro e lógico, tendo sido feito foi o ajustamento temporal dos valores base outubro 2012. Depois de escolhidos como referência para o arbitramento os valores constantes do “site” da empresa, apurados na internet no penúltimo mês de 2012, precisava-se de arbitrar os valores para os demais meses daquele ano e para 2011. Ao atualizar os valores o Fisco respeitou a oscilação dos custos da empresa que, certamente, levaria isto em conta ao definir seu preço final.

Como forma de eliminar qualquer dúvida quanto à fidedignidade do arbitramento levado a efeito e que não houve majoração de valores, a Fiscalização fez uma comparação entre os valores arbitrados e os valores obtidos no “site” da empresa, aproveitando a própria Tabela n.º 4 do Relatório Fiscal, onde estes valores estão dispostos lado a lado, nas colunas C e D. Estes valores foram multiplicados pelo quantitativo de cada mercadoria e apresentados em duas novas colunas com os valores totais comparativos que estão dispostos na tabela anexa.

Da análise desta tabela, cuja íntegra encontra-se à fl. 260, depreende-se que, diferentemente do alegado pela Impugnante, não houve majoração, tendo havido tanto aumento como redução de valores.

A Impugnante teve vista dos autos e oportunidade de contraditar esta tabela, mas somente discutiu o momento da juntada deste documento.

A discrepância de valores levantada pela Impugnante que sustenta ter havido aumento de 41 (quarenta e uma) vezes do valor do imposto se deve a enorme discrepância entre os valores usados nas notas fiscais de transferências e os valores apurados como venda a consumidor final no “site” da empresa e nas suas notas fiscais para clientes mineiros. Para se ter uma ideia, o produto Instant Stretching & Revitalizing Mask (C5E) é transferido da matriz para suas filiais em Belo Horizonte entre os meses de julho e agosto de 2012 a R\$ 8,15 (oito reais e quinze centavos) e é cotado no “site” da empresa na internet a R\$ 400,00 (quatrocentos reais).

A alegação de que a Fiscalização não considerou a forma como a empresa iniciou e consolidou sua posição no mercado, por meio da promoção de descontos e de ações agressivas de marketing e da realização de demonstrações e distribuição de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

brinde, bem como da ocorrência de avarias e do vencimento de prazo de validade dos produtos, também não se contrapõe ao trabalho fiscal.

Em relação à questão do brinde, deve-se lembrar que a forma como o contribuinte afirmou proceder não se enquadra no que estabelece a legislação que define o que considera brinde na Parte 1, do art. 190, §1º do Anexo IX do RICMS que assim determina:

Art. 190 -
§ 1º - Considera-se brinde ou presente a mercadoria que, não constituindo objeto normal da atividade do contribuinte, tenha sido adquirida para distribuição gratuita a consumidor ou a usuário final.

Assim, as mercadorias transferidas pela matriz às filiais mineiras da Impugnante não podem ser consideradas brindes, pois elas claramente se constituem em objeto normal de sua atividade.

Também nos casos de bonificação ou doação, que são duas situações semelhantes previstas na legislação tributária e que, diferentemente do brinde, podem envolver as mercadorias usualmente comercializadas pelo contribuinte.

Nos três casos - brinde, bonificação e doação -, há a incidência do ICMS, pois, não se deve esquecer, o fato gerador deste imposto é a circulação e não simplesmente a venda de mercadoria.

A resposta da Consulta de Contribuinte n.º 115/09 esclarece a tributação do ICMS/ST das operações com brindes destacando:

Nas aquisições de mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, inclusive em operações interestaduais ou de importação de bens para a distribuição como brinde, cabe a aplicação de substituição tributária ou antecipação, conforme determinado no inciso I do art. 10 do RICMS/02 c/c arts. 12 a 16 da parte 1 do Anexo XV desse Regulamento.

Em relação a doações, passa-se algo semelhante, como se esclarece na Consulta de Contribuinte n.º 271/10:

Ressalte-se, inicialmente, que ocorre o fato gerador do imposto na saída de mercadoria do estabelecimento a qualquer título, inclusive doação. Assim sendo, mesmo não havendo uma contra prestação pecuniária, a saída de mercadoria em doação constitui fato gerador do ICMS por força do disposto no inciso VI do art. 2º do RICMS/02. O estabelecimento 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 do Anexo XV do RICMS/02 para estabelecimento de Contribuinte situado neste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes com a mercadoria, ainda que a sua saída ocorra a título de doação.

Assim, não podem ser acatados os argumentos quando a distribuição de brindes, doações ou bonificações como forma de diminuir a quantidade de produtos passíveis de cobrança do ICMS/ST, pois estas situações em nada interferem na incidência do imposto e na aplicabilidade da sistemática da substituição tributária.

Caso tenham ocorrido tais situações, cabe à Impugnante, o pleito pela restituição do imposto na forma estabelecida e atendidos os requisitos do art. 23 do Anexo XV do RICMS/MG.

Também a questão do perdimento tratada pela Impugnante é abordada de maneira muito consistente no RICMS/MG, exigindo por parte do contribuinte pleiteador da restituição uma série de procedimentos relativos à sua apuração, que tem a obrigação de fazer os levantamentos e seguir o que está estabelecido para garantia de seu direito.

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. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

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;

II- a aplicação de equidade.

As multas aplicadas são aquelas disciplinadas pela legislação tributária vigente, tanto na forma quanto no conteúdo e encontram-se regularmente capituladas no Auto de Infração e no Relatório Fiscal.

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 Estado somente tem condições de cumprir as suas finalidades sociais se tiver orçamento, o que se consegue via tributos e, assim, o meio coercitivo para obrigar o contribuinte ao implemento de suas obrigações constitui forma válida para a consecução de suas finalidades.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O eminente DES. 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)

Desta 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, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela 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 se transcreve

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.

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Finalmente, a alegação de que é incabível a cobrança feita pela SEF das multas por já ter sido feita a denúncia espontânea também não procede, tendo em vista de que os valores levantados pela Impugnante, ao serem corretamente conferidos pelo Fisco, demonstraram-se insuficientes ao cumprimento da obrigação principal.

Neste sentido, veja-se as disposições contidas no art. 138 do Código Tributário Nacional:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Como pode ser visto do texto acima transcrito, lembre-se que o dispositivo foi citado pela própria Impugnante, a denúncia espontânea apenas exclui a responsabilidade se acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora.

Neste sentido, bem expôs o Eminentíssimo Doutrino Leandro Paulsen em sua conhecida obra “Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência” (fl. 994, 14^a edição – junho 2012), *in verbis*:

“Escopo. O objetivo da norma é estimular o contribuinte infrator a colocar-se em situação de regularidade, resgatando as pendências deixadas e ainda desconhecidas por parte do Fisco, com o que este recebe o que lhe deveria ter sido pago e cuja satisfação, não fosse a iniciativa do contribuinte, talvez

jamais ocorresse. A previsão legal é absolutamente consentânea com uma estrutura tributária incapaz de proceder à fiscalização efetiva de todos os contribuintes e que precisa, demais, estimular o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, seja tempestivamente, seja tardiamente. Na medida em que a responsabilidade por infrações resta afastada apenas com o reconhecimento e cumprimento da obrigação, preserva-se a higidez do sistema, não se podendo ver nela nenhum estímulo à inadimplência.”

O que ocorreu nestes autos foi exatamente, como está claro no Auto de Infração, o recolhimento a menor do valor devido. Assim, a denúncia espontânea não se completou, pois não houve o recolhimento correto do tributo devido.

Ressalte-se não haver exigência de penalidade isolada em relação ao valor denunciado. O que se fez foi analisar se o valor denunciado correspondia ao total apurado como devido, cobrando, através do presente Auto de Infração, a diferença identificada. Este montante, no entanto, deve ser cobrado acompanhado, obrigatoriamente, das multas correspondentes.

Contudo, uma ressalva merece ser feita em relação a exigência das penalidades e esta recai, especificamente, em relação a Multa Isolada capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

Assim, 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:

.....
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”.

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).

Dos autos extrai-se que a Impugnante entendia que à época da emissão das notas fiscais relativas às operações não haveria que se destacar base de cálculo do ICMS diferente daquela por ela adotada. Assim, 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.

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 Lei nº 6763/75, da forma como se encontrava 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 no dispositivo legal acima mencionado 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 incluir as alíneas "a", "b" e "c" ao 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 a mesma 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, 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.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir a exigência da multa isolada até dezembro de 2011. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros José Luiz Drumond (Revisor), Ivana Maria de Almeida e Luciana Goulart Ferreira.

Sala das Sessões, 17 de setembro de 2014.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente / Relatora