

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	22.119/16/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000255863-25	
Impugnação:	40.010137973-52	
Impugnante:	BMW do Brasil Ltda.	
	IE: 487197943.02-20	
Proc. S. Passivo:	Mônica Ferraz Ivamoto/Outro(s)	
Origem:	DF/Contagem	

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO. Constatada a retenção e o recolhimento a menor de ICMS/ST, devido pela Autuada, estabelecida em São Paulo, que por força do Protocolo ICMS nº 132/92, está obrigada a reter e recolher o ICMS/ST na saída de veículos novos para contribuintes deste estado, na condição de substituta tributária, nos termos dos arts. 13 e 46, inciso III da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. O Fisco reformulou o crédito tributário para excluir as exigências relativas a notas fiscais canceladas. Corretas as exigências remanescentes da Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, por consignar no documento fiscal valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação. O ICMS/ST e a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º da Lei nº 6.763/75 estão sendo exigidos no PTA nº 01.000254688-45, ocasião em que houve a inclusão, como Coobrigada, da empresa destinatária das operações no polo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 22, § 18 da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Da Autuação

A autuação trata da constatação de que a Autuada efetuou recolhimento a menor de ICMS/ST, no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2013, incidente sobre operações com veículos automotores, em decorrência de destaque a menor do imposto nas notas fiscais emitidas.

Exigência da Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, por consignar no documento fiscal valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação.

Ressalta-se que, apesar de ter entrado em vigor somente em 1º/01/12, essa multa foi aplicada em todo o período autuado em razão de ser mais benéfica à Contribuinte do que a penalidade existente anteriormente (art. 55, inciso VII da Lei nº

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

6.763/75), conforme determinação do art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional - CTN.

O imposto e a correspondente multa de revalidação foram exigidos no PTA nº 01.000254688-45, ocasião em que houve a inclusão, como Coobrigada, da empresa destinatária das operações no polo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 22, § 18 da Lei nº 6.763/75.

O presente trabalho encontra-se instruído pelo Auto de Início de Ação Fiscal-AIAF nº 10.000010670.68 (fls. 2); Procurações e Contratos Sociais (fls. 3/18); Auto de Infração-AI (fls. 19/21); Relatório Fiscal (fls. 24/25); Anexo 1 – Demonstrativo do Crédito Tributário por exercício fiscal; Planilha demonstrativa da diferença da base de cálculo ICMS/ST apurada por exercício fiscal e Relatório Fiscal – PTA 01.000254688.45 (fls. 26/32); Anexo 2 – Planilha demonstrativa da relação de notas fiscais eletrônicas utilizadas na apuração da base de cálculo do ICMS/ST e Cópias de DANFES contendo base de cálculo do ICMS/ST declarado, por amostragem (fls. 33/117).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 119/137 e anexa documentos às fls. 138/358.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Reformulação do Crédito Tributário e do aditamento à impugnação

O Fisco manifesta-se às fls. 363/369 e acata parcialmente as razões da Defesa, retificando o crédito tributário, conforme “Termo de Rerratificação de Auto de Infração” de fls. 370/371.

Considerando haver, na base de cálculo de apuração do ICMS/ST devido, documentos fiscais cancelados, por retorno incorreto de informações dos sistemas de fiscalização, o Fisco procedeu à exclusão dos valores incorretamente cobrados, nos termos da relação de notas reproduzida às fls. 346, originalmente constante às fls. 191 do PTA complementar nº 01.000254688-45.

O novo Demonstrativo do Crédito Tributário foi acostado às fls. 372 e 374 e a nova Planilha de apuração da diferença de base de cálculo de ICMS/ST por período se encontra às fls. 373.

Regulamente científicas sobre a retificação, a Autuada apresenta o aditamento à impugnação às fls. 378/399.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em manifestação de fls. 411/417, refuta as alegações da Defesa, requerendo a procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário de fls. 370/374.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 423/435, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 370/374.

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.

Inicialmente, cabe destacar que a Autuada, empresa estabelecida no estado de São Paulo, inscrita no cadastro de contribuinte do estado de Minas Gerais, é responsável pela retenção e recolhimento do ICMS/ST devido em operações interestaduais com veículos importados destinados a contribuintes mineiros, constantes do item 12 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, por força do Convênio ICMS nº 132/92, conforme cláusula primeira:

CONVÊNIO ICMS nº 132/92

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com veículos novos classificados nos códigos da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, indicados no Anexo II, fica atribuída ao estabelecimento importador e ao estabelecimento industrial fabricante a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido nas subseqüentes saídas até e inclusive à promovida pelo primeiro estabelecimento revendedor varejista ou entrada com destino ao ativo imobilizado.

Portanto, o Fisco, ao constatar que a Autuada efetuou recolhimento a menor de ICMS/ST, no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2013, incidente sobre operações com veículos automotores (item 12, subitem 12.6 e 12.8 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02), em decorrência de destaque a menor do imposto nas notas fiscais emitidas, lavrou o presente Auto de Infração para exigir a multa isolada aplicável.

Exigência da Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, por consignar no documento fiscal valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação.

Ressalta-se que, apesar de ter entrado em vigor somente em 1º/01/12, essa multa foi aplicada em todo o período autuado em razão de ser mais benéfica à Contribuinte do que a penalidade existente anteriormente (art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75), conforme determinação do art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional - CTN.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Considerando a responsabilidade única da Autuada na conduta de consignar no documento fiscal valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, o Fisco desmembrou as exigências fiscais, exigindo no presente processo somente a citada multa isolada, sem a inclusão de coobrigado.

O imposto e a correspondente multa de revalidação foram exigidos no PTA nº 01.000254688-45, ocasião em que houve a inclusão, como Coobrigada, da empresa destinatária da operação no polo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 22, § 18 da Lei nº 6.763/75, por ter concorrido ao recolhimento a menor do imposto.

Tratando-se de automóveis importados, nas operações objeto de autuação, a alíquota interna de veículos novos é de 12% (doze por cento), nos termos do art. 42, inciso I, alínea “b”, subalínea “b.4” do RICMS/02, que dispõe:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

b) 12 % (doze por cento), na prestação de serviço de transporte aéreo e nas operações com as seguintes mercadorias:

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

“b.4) veículos automotores relacionados no item 12 da Parte 2 do Anexo XV;”

Considerando que, nas operações autuadas relativas aos exercícios de 2010 a 2012, a alíquota interestadual é de 12% (doze por cento), verifica-se que, nesse período, os valores de alíquotas interna e interestadual são coincidentes, tornando-se desnecessário o ajustamento de margem de valor agregado – MVA para a determinação da base de cálculo de ICMS/ST.

Portanto, no período autuado de 2010 a 2012, foram considerados os seguintes parâmetros para definição da base de cálculo de ICMS/ST:

- Base de Cálculo ICMS operação própria = Valor total do Produto – reduzido de 5,4653% (Cláusula Primeira, inciso I, alínea “b” do Convênio ICMS nº 133/02);

- Base de Cálculo ICMS/ST = (Base de Cálculo ICMS operação própria + IPI) * MVA 30% (Convênio 132/92 e item 12 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02);

- ICMS/ST = (Base de Cálculo ICMS/ST * Alíquota interna 12%) - (Base de Cálculo ICMS operação própria * Alíquota interestadual 12%).

A partir de janeiro de 2013, com o advento da Resolução do Senado Federal nº 13/12, a alíquota interestadual do ICMS para veículos importados com conteúdo de importação superior a 40% (quarenta por cento), assim como demais produtos importados, ficou estabelecida em 4% (quatro por cento):

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 1º - A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, será de 4% (quatro por cento).

§ 1º. O disposto neste artigo aplica-se aos bens e mercadorias importados do exterior que, após seu desembaraço aduaneiro:

I - não tenham sido submetidos a processo de industrialização;

II - ainda que submetidos a qualquer processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com Conteúdo de Importação superior a 40% (quarenta por cento).

A previsão foi reproduzida na legislação interna mineira por meio do art. 42, inciso II, alínea “d”, item “d.2” do RICMS/02:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

(...)

II - nas operações e prestações interestaduais:

(...)

d) 4% (quatro por cento), quando se tratar de:

(...)

d.2) bens e mercadorias importados do exterior, observado o disposto no § 28;

Dessa forma, como a alíquota interestadual tornou-se menor que a alíquota interna, para a determinação da base de cálculo de ICMS/ST, foi necessária a aplicação da MVA ajustada (41,82%), nos termos do art. 19, § 5º do Anexo XV do RICMS/02, vigente à época dos fatos geradores:

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

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

“I - em relação às operações subsequentes:

(...)

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

Efeitos de 12/08/2011 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 5º, III, ambos do Dec. nº 45.688, de 11/08/2011:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Efeitos de 30/09/2009 a 11/08/2011 - Redação dada pelo art. 1º, I, e vigência estabelecida pelo art. 4º, III, ambos do Dec. nº 45.186, de 29/09/2009:

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

(...)

Efeitos de 1º/01/2013 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 46.114, de 26/12/2012:

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IV - ALQ intra é:

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

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

Adotou-se, então, os seguintes valores para apuração da base de cálculo do ICMS/ST a partir de janeiro de 2013:

- Base de Cálculo ICMS operação própria = Valor total do Produto – redutor de 5,4653% (Cláusula Primeira, inciso I, alínea "b" do Convênio ICMS nº 133/02);

- Base de Cálculo ICMS/ST = (Base de Cálculo ICMS operação própria + IPI) * MVA 41,82% (Convênio 132/92 e item 12 da Parte 2 c/c art. 19, § 5º da Parte 1, ambos do Anexo XV do RICMS/02);

- ICMS/ST = (Base de Cálculo ICMS/ST * Alíquota interna 12%) - (Base de Cálculo ICMS operação própria * Alíquota interestadual 4%).

Com efeitos a partir de 30/04/13, o Convênio ICMS nº 22/13 acresceu a alínea "c" ao inciso I da Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 133/02, determinando o redutor de 5% (cinco por cento) para a base de cálculo do ICMS, na hipótese de operação de saída tributada pela alíquota interestadual de 4% (quatro por cento):

Cláusula primeira Nas operações interestaduais efetuadas por estabelecimento fabricante ou importador das mercadorias relacionadas nos Anexos I, II ou III, em que a receita bruta decorrente da venda dessas mercadorias esteja sujeita ao pagamento das contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), considerando as alíquotas de 1,47% (um inteiro e quarenta e sete centésimos por cento) e 6,79% (seis inteiros e setenta e nove centésimos por cento), respectivamente, nos termos da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, a base de cálculo do ICMS, relativamente à mercadoria:

I - constante no Anexo I, fica reduzida do valor resultante da aplicação dos seguintes percentuais:

a) 5,1595% (cinco inteiros e um mil, quinhentos e noventa e cinco milésimos por cento),

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

na hipótese de mercadoria saída das Regiões Sul e Sudeste, exclusive do Estado do Espírito Santo, para as Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e o Estado do Espírito Santo;

b) 5,4653% (cinco inteiros e quatro mil, seiscentos e cinquenta e três décimos de milésimo por cento), na hipótese de mercadoria saída das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste ou do Estado do Espírito Santo para quaisquer unidades federadas, bem como mercadoria saída das regiões Sul e Sudeste para essas mesmas regiões, exceto para o Estado do Espírito Santo;

Acrescida a alínea "c" ao inciso I da cláusula primeira pelo Conv. ICMS 22/13, efeitos a partir de 30.04.13.

"c) 5% (cinco por cento), na hipótese de operação de saída tributada pela alíquota interestadual de 4% (quatro por cento)."

Portanto, as equações assumiram novos valores a partir de 30/04/13:

- Base de Cálculo ICMS operação própria = Valor total do Produto – reduzido de 5% (Cláusula Primeira, inciso I, alínea "c" do Convênio ICMS nº 133/02, alínea acrescida pelo Convênio ICMS nº 22/13);

- Base de Cálculo ICMS/ST = (Base de Cálculo ICMS operação própria + IPI) * MVA 41,82% (Convênio 132/92 e item 12 da Parte 2 c/c art. 19, § 5º da Parte 1, ambos do Anexo XV do RICMS/02);

- ICMS/ST = (Base de Cálculo ICMS/ST * Alíquota interna 12%) - (Base de Cálculo ICMS operação própria * Alíquota interestadual 4%).

Seguindo todos esses parâmetros previstos na legislação, o Fisco efetuou o levantamento da base de cálculo de ICMS/ST relativa às notas fiscais emitidas pela BMW do Brasil Ltda a contribuintes mineiros no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2013, que, comparado com os valores de base de cálculo informados pela empresa, conforme documentos constantes, por amostragem, às fls. 113/117, apurou-se a diferença de base de cálculo, de acordo com a planilha de fls. 28.

O demonstrativo do crédito tributário se encontra às fls. 27 dos autos.

As notas fiscais eletrônicas utilizadas na apuração da correta base de cálculo de ICMS/ST estão relacionadas na planilha de fls. 34/112, em que constam, para cada documento fiscal, os valores levantados pelo Fisco e os valores informados pela Contribuinte, apurando-se a diferença de base de cálculo de ICMS/ST.

Ressalta-se que, na apuração da correta base de cálculo do ICMS/ST, foram consideradas somente as notas fiscais constantes da relação pertencente ao PTA nº 01.000254688-45.

Às fls. 122 dos autos, a Impugnante se reporta aos itens questionados no PTA nº 01.000254688-45. Considerando que o presente processo é complementar ao

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

citado PTA, ou seja, serão analisados e julgados em conjunto, os referidos itens citados não serão aqui discutidos novamente, uma vez que já foram devidamente refutados no parecer correspondente ao referido PTA.

A Autuada alega que não há o que se falar em aplicação da multa isolada em análise, em razão de sua absorção pela multa de revalidação cobrada no PTA complementar nº 01.000254688-45, por entender que existe entre elas um nexo de dependência com um único fim, pagamento a menor do imposto.

Todavia, não cabe razão à Defesa.

Com efeito, 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 no PTA nº 01.000254688-45, em razão do recolhimento a menor de ICMS/ST efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

O art. 53, § 1º da Lei nº 6.763/75 autoriza a cumulação das multas de revalidação e isolada quando constatado o descumprimento concomitante de obrigação principal e acessória:

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 1º - As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada 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 INADIMPLENTO 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a.
VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55 da mencionada lei.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste estado.

Desse modo, adequada a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, na medida em que o Sujeito Passivo não se utilizou dos parâmetros corretos aplicáveis às operações para definição da base de cálculo de ICMS/ST, consignando nos documentos fiscais valores menores que os previstos na legislação.

No tocante à aplicação dessa multa isolada, menciona-se que a penalidade aplicável aos fatos geradores ocorridos até dezembro de 2011 é a constante no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 (por consignar base de cálculo diversa da prevista na legislação), a qual era de 40% (quarenta por cento) do valor da diferença de base de cálculo apurada.

Entretanto, com o advento da Lei nº 19.978/11 de 28/12/11, as hipóteses enquadradas no referido inciso VII foram desmembradas em suas alíneas “a”, “b”, “c”, transcritas a seguir, sendo que a alínea “c” descreve a conduta da Autuada, 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:

(...)

Efeitos de 1º/11/03 a 31/12/11 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/03:

“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)

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Assim, em função do disposto no art. 106, inciso II, alínea "c" do Código Tributário Nacional - CTN, que prescreve a retroatividade da lei que comina penalidade menos severa do que a vigente à época da prática do ato, o Fisco aplicou, em todo o período autuado, a Multa Isolada de 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada da base de cálculo prevista na legislação, nos termos do art. 55, inciso VII, alínea "c" da Lei nº 6.763/75. Com essa redação, não resta dúvida que a tipificação legal se amolda ao fato concreto apurado pelo Fisco, razão pela qual, é legítima a penalidade exigida.

No tocante à aplicação de juros de mora sobre a multa isolada pela Taxa Selic, assevera-se que os arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75 determinam tal imposição:

Art. 127 - Os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

Os critérios adotados para cobrança dos débitos fiscais federais estão disciplinados na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, especificamente no art. 5º, § 3º, com a seguinte redação:

Art. 5º - O imposto de renda devido, apurado na forma do artigo 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

(...)

§ 3º - As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Por sua vez, a cobrança dos juros de mora encontra-se disciplinada pela Resolução da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais nº 2.880 de 13/10/97, que determina que os créditos tributários, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, serão acrescidos de multa e juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil:

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

(...)

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI). (Grifou-se)

Ressalta-se que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em julgamento de Recurso Especial Repetitivo (REsp nº 879.844), nos termos do art. 543-C do Código de Processo Civil, pacificou a legitimidade da aplicação, pela Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais, da Taxa Selic na atualização dos débitos tributários pagos em atraso, diante da existência de lei estadual que determina a adoção dos mesmos critérios definidos na correção dos débitos fiscais federais.

Dessa forma, o procedimento sob exame não afronta as disposições legais, mas, ao contrário, pauta-se exatamente de acordo com os parâmetros da legislação de regência.

Também não procede a alegação da Impugnante de que há necessidade de readequação do termo inicial da incidência dos juros moratórios sobre a multa isolada.

Conforme a própria Defesa afirma, depreende-se do inciso II do art. 2º da citada Resolução nº 2.880/97 que, em relação à multa isolada, o termo inicial para cobrança dos juros de mora é o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, analisando os Demonstrativos do Crédito Tributário de fls. 21 e 372 (após reformulação fiscal), observa-se que a exigência de juros lançada se encontra parametrizada nesse arcabouço legal.

Ressalta-se que o Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 21, emitido à época do lançamento e antes da Autuada ser intimada, não havia qualquer exigência de juros sobre a multa isolada, uma vez que sua exigência ocorreu somente a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração, nos termos da legislação supra.

Por fim, não há que se falar em violação aos princípios do não confisco e da proporcionalidade em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos determinados pela Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

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

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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir o requerimento de sustentação oral intempestiva. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 370/374, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, que excluía, ainda, as exigências anteriores a 31/12/11. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Thaís Rozzeto Rodrigues Garcia e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Gabriel Arbex Valle. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Maria Gabriela Tomich Barbosa (Revisora) e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

Sala das Sessões, 20 de julho de 2016.

Eduardo de Souza Assis
Presidente

Luiz Geraldo de Oliveira
Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	22.119/16/3ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000255863-25	
Impugnação:	40.010137973-52	
Impugnante:	BMW do Brasil Ltda	
	IE: 487197943.02-20	
Proc. S. Passivo:	Mônica Ferraz Ivamoto/Outro(s)	
Origem:	DF/Contagem	

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos e reside apenas na exclusão da multa isolada e sua respectiva majoração no período anterior a 31 de dezembro de 2011.

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de descumprimento da obrigação acessória, por parte da remetente, tendo em vista ter esta consignado nos documentos fiscais objeto da autuação, no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2013, base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária menor do que a prevista na legislação.

Exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei n.º 6.763/75, por consignar no documento fiscal valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação.

Cumpram destacar que o imposto e a correspondente multa de revalidação foram exigidos no PTA n.º 01.000254688-45, ocasião em que houve a inclusão, como Coobrigada, da empresa destinatária das operações no polo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 22, § 18 da Lei n.º 6.763/75.

Sustenta o Fisco que, apesar de ter entrado em vigor somente em 1º de janeiro de 2012, a multa foi aplicada em todo o período autuado em razão de ser mais benéfica à Contribuinte do que a penalidade existente anteriormente (art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75), conforme determinação do art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional - CTN.

Entretanto, ainda assim, não se encontra correta a exigência da penalidade isolada, devendo ser o crédito tributário, neste particular, reformulado para excluir a multa isolada no período anterior a 31 de dezembro de 2011.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Isto porque, não há que se falar em retroatividade benigna como quer o Fisco, se a penalidade existente na legislação anteriormente a 31 de dezembro de 2011 não continha uma conduta a ser sancionada equivalente ao procedimento adotado pela Impugnante.

Veja-se que tanto é verdade tal afirmativa, que foi necessária a alteração da legislação para prever uma penalidade para tal conduta.

Motivo que explica não ser possível a majoração por reincidência, uma vez que não se trata da mesma multa e, muito menos, do mesmo dispositivo legal.

Explica este entendimento a própria redação dos dispositivos que previam as penalidades aqui tratadas, a saber:

Lei n.º 6.763/75

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

.....
Efeitos de 1º/11/03 a 31/12/11 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/03:

"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;"

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;

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

Necessária se faz a análise pormenorizada do tipo descrito no citado inciso VII, alínea "c" 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Importante frisar que esta análise deve ser feita a partir do dispositivo legal vigente à época dos fatos geradores, pelo fato de a alteração da legislação não alcançar os lançamentos já efetuados a menos que haja redução da penalidade aplicada ou a imputação fiscal deixe de ser qualificada como passível de sanção.

Nesta linha, verifica-se os exatos termos do citado dispositivo legal no período de 1º de novembro de 2003 a 31 de dezembro de 2011 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, inciso I, ambos da Lei n.º 14.699/03, acima transcrito.

Esta redação do inciso VII do art. 55 da Lei n.º 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 dezembro de 2013.

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

Dos autos extrai-se que a Impugnante entendia que à época da ocorrência das operações a base de cálculo do ICMS devido era exatamente aquela por ela destacada. Assim, não há nos autos nem mesmo indícios de que a Defendente tenha destacado a base de cálculo por ela adotada utilizando-se de fraude, dolo ou má-fé. O que se conclui do conjunto probatório dos autos é que a Impugnante fez uma interpretação das normas estaduais diversa daquela feita pelo Fisco. Ou seja, em seu entendimento, a base de cálculo por ela destacada era exatamente a prevista na legislação.

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, penalidade esta que o Fisco entende ser aplicável só aplicando a alínea “c” por considerar representar um redutor do montante a ser exigido.

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 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.”*

É de se destacar aqui que a penalidade inculpada no inciso VII do art. 55, da forma como se encontrava redigida à época para a qual foi aplicada no caso dos autos, procurava punir contribuinte que, conhecendo a base de cálculo da operação no momento de sua realização, deixasse de consigná-la no documento fiscal de forma

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

proposital visando reduzir os valores a serem recolhidos de forma indevida e questionável.

Contudo, o Fisco aplicou ao caso em tela a penalidade da alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

O dispositivo aplicado pelo Fisco, com a redação acima transcrita pela qual foram acrescentadas as alíneas “a” a “c” ao inciso VII, encontra-se vigente em nossa legislação a partir de 1º de janeiro de 2012, conforme foi estabelecido pelo art. 17 da Lei n.º 19.978/11.

Os fatos objeto do lançamento ora analisado são, em parte, relativos a período anterior.

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

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

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

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

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 inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 a penalidade não há como aplicá-la à matéria tratada nos presentes autos no período anterior a 31 de dezembro de 2011, devendo ser excluída do crédito tributário a exigência da Multa Isolada capitulada no inciso VII, alínea “c” do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 até o início de vigência deste dispositivo que se deu em 1º de janeiro de 2012, nos termos do art. 17 da Lei n.º 19.978/11.

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para além das exclusões já procedidas pela decisão majoritária excluir, também, a multa isolada e sua respectiva majoração no período anterior a 31 de dezembro de 2011.

Sala das Sessões, 20 de julho de 2016.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira**