

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.014/10/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 02.000215230-25  
Impugnação: 40.010127364-90  
Impugnante: Pastificio Splendore Ind. e Com. Ltda.  
CNPJ: 08.962617/0002-80  
Coobrigado: Transportes Irmãos Stein Ltda  
Proc. S. Passivo: Tatiana Vianna Costa  
Origem: P.F/Pedro Fagundes Sobrinho - Frutal

### **EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST – MASSAS ALIMENTÍCIAS.** Constatada, em fiscalização de trânsito, a falta de retenção e de recolhimento do ICMS/ST estabelecido pelo Protocolo 167/09, na saída de massas alimentícias, incluídas no regime de substituição tributária, consoante o item 43.1.36, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02. Inobservância do art. 12, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02. Legítimas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II, § 2º, item I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, ambos da Lei nº 6763/75. Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST na saída das massas alimentícias, código NCM 1902.1100, incluídas no regime de substituição tributária estabelecido pelo Protocolo 167/09, consoante item 43.1.36, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02, descritas na Nota Fiscal nº 004499, de 19/03/10, originárias do Rio Grande do Sul, com destino a Uberlândia/MG.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, ambos da Lei nº 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 25/30, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 52/59.

### **DECISÃO**

A autuação é decorrente de fiscalização no trânsito de mercadorias, fundamentada em operação interestadual, por meio da Nota Fiscal nº 004499, de 19/03/10 (fls. 8), com as seguintes massas alimentícias: espaguete longo c/ ovos 500x20 e macarrão parafuso c/ ovos 500x20.

A infração está caracterizada, porque os produtos transportados estão incluídos no regime de substituição tributária externa, consoante o item 43.1.36, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02, abaixo:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

### 43.1. Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária

Interno e nas seguintes unidades da Federação: Rio Grande do Sul (Protocolo ICMS 167/09), Santa Catarina (Protocolo ICMS 188/09) e São Paulo (Protocolo ICMS 28/09).”

43.1.36	19.02	Massas alimentícias, mesmo cozidas ou recheadas (de carne ou de outras substâncias) ou preparadas de outro modo, tais como <u>espaguete, macarrão</u> , aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone; cuscuz, mesmo preparado (G.N.)
---------	-------	--

A regra acima é oriunda do Protocolo ICMS nº 167, de 05/10/09, que prevê:

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com as mercadorias listadas no Anexo Único, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul / Sistema Harmonizado - NCM/SH, destinadas ao Estado de Minas Gerais, fica atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS relativo às operações subseqüentes. (grifou-se)

De acordo com a disposição retro, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST é do estabelecimento remetente, no caso dos autos, da Autuada, sediada no Rio Grande do Sul.

A previsão normativa, em Minas Gerais, para a exigência do ICMS por substituição tributária está expressa na Lei nº 6763/75 e no RICMS/02, a seguir:

#### Lei nº 6763/75:

Art. 22 - Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

[...]

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subseqüentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

[...]

§ 3º - Caso o responsável esteja situado em outra unidade da Federação, a substituição dependerá de acordo entre os Estados envolvidos.

#### RICMS/02: Parte 1 do Anexo XV

Art. 12 - O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subseqüentes.

[...]

Art. 13 - A responsabilidade prevista no artigo anterior aplica-se também ao remetente não-industrial situado em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, que realizar operação interestadual para destinatário situado neste Estado, ainda que o imposto tenha sido retido anteriormente para outra unidade da Federação.

[...]

Art. 32 - O sujeito passivo por substituição deverá indicar, nos campos próprios da nota fiscal emitida para acobertar a operação por ele promovida, além dos demais requisitos exigidos:

- I - a base de cálculo do ICMS retido por substituição tributária;
- II - o valor do imposto retido;

Conforme se depreende da análise da Nota Fiscal nº 004499, de 19/03/10, de fls. 8, não foi feito nenhum destaque do valor do ICMS devido por substituição tributária. Por consequência, a infração está provada.

Irresignada, a Autuada alega, fundamentalmente, que o Protocolo ICMS nº 167, de 05/10/09 foi alterado pelo Protocolo CONFAZ/ICMS nº 30, de 04/02/10, que prevê na cláusula primeira que o produto massa alimentícia não se submete mais à cláusula primeira do protocolo ICMS 167/09, conforme documento que anexou às fls. 36/38.

O Protocolo Confaz/ICMS nº 30, de 04/02/10, porém, não tem aplicabilidade imediata. A vigência da cláusula primeira está condicionada à edição de decreto do Poder Executivo de Minas Gerais, conforme a cláusula terceira do mesmo convênio, como consta expressamente às fls. 37, "*in verbis*":

Cláusula terceira Este protocolo entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir da data prevista em decreto do Poder Executivo.

Até a data deste julgamento, em 25/08/10, o Poder Executivo mineiro ainda não tinha publicado decreto cancelando a substituição tributária prevista no Protocolo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ICMS nº 167, de 05/10/09. Por conseguinte, as regras nele previstas ainda são vigentes. Nesse caso, são corretas as exigências do Fisco, pois é legítima a aplicação da substituição tributária em operações de remessa de massas alimentícias do Rio Grande do Sul para Minas Gerais.

Os Protocolos celebrados no Confaz entram em vigor na data da publicação, mas dependem de publicação do Poder Executivo para ter eficácia. Por isso, só serão integrados à legislação tributária mineira após a publicação do decreto a que se refere a cláusula terceira do Protocolo Confaz/ICMS nº 30, de 04/02/10, consoante fls. 36/37.

Considerando que o decreto ainda não foi editado, o Fisco fica vinculado à exigência do ICMS e multas, considerando que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, nos termos do parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional.

Em virtude das cláusulas segunda e oitava do Convênio ICMS nº 81/93, o qual disciplina as normas gerais para a aplicação da substituição tributária nas operações interestaduais, a Autuada está obrigada a destacar a base de cálculo do ICMS/ST na nota fiscal e efetuar a retenção do imposto devido, conforme abaixo:

### Convênio ICMS nº 81/93:

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

(...)

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

Em Minas Gerais, estabelece o § 3º do art. 12 do Anexo XV do RICMS/02:

§ 3º - As denominações dos itens da Parte 2 desse Anexo são irrelevantes para definir os efeitos tributários, visando meramente facilitar a identificação das mercadorias sujeitas à substituição tributária.

Como se depreende das regras acima, ao Fisco mineiro cumpria aplicar a legislação que rege a matéria, de acordo com a prescrição do parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional.

Configurada a infração, é aplicável a penalidade prevista no art. 55, VII da Lei nº 6763/75, “*in verbis*”:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

O dispositivo acima, ao apenar a infração “*consignar em documento fiscal base de cálculo diversa*”, prevê multa de 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada, pelo descumprimento de obrigação tributária acessória, ainda que parcialmente.

De acordo com o Dicionário Aurélio, o termo “*diverso*” significa diferente, distinto, discordante, divergente. No caso do inciso VII, art. 55 da Lei nº 6763/75 quer dizer que a “*base de cálculo diversa*” está diferente, distinta, discordante ou divergente da prescrição legal, porque não foi apurada de acordo com a substituição tributária.

Pelo que se observa na nota fiscal de fls. 8, a base de cálculo diz respeito somente à operação normal, pois os campos “*base de cálculo ICMS substituição*” e “*valor do ICMS substituição*” estão preenchidos com “0,00”. Tais registros indicam que a substituição tributária não foi considerada para a definição dos valores da base de cálculo nem para a apuração do ICMS.

Na situação em tela, comprova-se, portanto, que os fatos subsumem-se à tipologia prevista no inciso VII, art. 55 da Lei nº 6763/75 e que a penalidade é aplicável.

O inciso VII do art. 55 da Lei nº 6763/75 não distingue o tipo de operação a que se deva aplicar a multa por consignar em nota fiscal base de cálculo diversa. A expressão “*base de cálculo diversa*” é empregada em sentido amplo.

Assim, qualquer operação que apresente base de cálculo diversa, divergente, discordante, distinta, amolda-se à tipologia legal acima descrita, seja na operação submetida ao regime de débito/crédito ou ao regime de substituição tributária.

Por força das cláusulas segunda e oitava do Convênio ICMS nº 81/93, a Autuada está obrigada a consignar a base de cálculo do ICMS/ST na nota fiscal, destacar e efetuar a retenção do imposto devido por substituição tributária. Só assim iria cumprir os deveres impostos pela legislação da Unidade da Federação de destino da mercadoria, no caso, Minas Gerais. Como ela não cumpriu a prescrição legal, fica sujeita à aplicação da penalidade em referência.

Portanto, correto o procedimento adotado pelo Fisco de exigir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos, em parte, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Relator) e Sauro Henrique de Almeida, que o julgavam parcialmente procedente para excluir a Multa Isolada do art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75. Designado relator o Conselheiro Danilo Vilela Prado (Revisor). Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida e Antônio César Ribeiro.

**Sala das Sessões, 25 de agosto de 2010.**

**Mauro Heleno Galvão**  
Presidente

**Danilo Vilela Prado**  
Relator / Designado

CC/MG

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 20.014/10/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 02.000215230-25  
Impugnação: 40.010127364-90  
Impugnante: Pastifício Splendore Ind. e Com. Ltda.  
CNPJ: 08.962617/0002-80  
Coobrigado: Transportes Irmãos Stein Ltda  
Proc. S. Passivo: Tatiana Vianna Costa  
Origem: P.F/Pedro Fagundes Sobrinho - Frutal

Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

O voto deste Conselheiro diverge da decisão majoritária apenas em relação à exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, VII da Lei nº 6.763/75.

Primeiramente, faz-se necessário analisar pormenorizadamente o tipo descrito no citado inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, para verificação da perfeita aplicação da penalidade prevista em face da imputação fiscal ora em exame.

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

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

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

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 no caso em análise não seria devido o ICMS por substituição tributária. Assim, não há nos autos nem mesmo indícios de que a Defendente tenha deixado de destacar a base de cálculo 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 determina como conduta a ser punida *“consignar em documento fiscal que acobertar a operação (...) base de cálculo diversa da prevista pela legislação.”*

Na hipótese ora analisada, a Impugnante não destacou o imposto devido por substituição tributária.

É de se destacar aqui que a penalidade inculpada no inciso VII do art. 55, da forma como está redigida, procura punir contribuinte que conhecendo a base de cálculo da operação no momento de sua realização, deixa de consigná-la no documento fiscal de forma proposital visando reduzir os valores a serem recolhidos de forma indevida e questionável.

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

Assim, esta penalidade apresenta-se afeta aos casos conhecidos como de subfaturamento hipótese em que o contribuinte conhece exatamente o valor da base de cálculo do imposto, mas, propositalmente, consigna no documento fiscal destinado a informar ao Fisco o imposto devido, valor da operação inferior.

Diante do acima exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, VII da Lei nº 6.763/75.

**Sala das Sessões, 25 de agosto de 2010.**

**Antônio César Ribeiro**  
**Conselheiro**