

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.118/10/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 02.000215113-02  
Impugnação: 40.010127466-22  
Impugnante: Peter Food Industrial Ltda. ME  
CNPJ: 04.625873/0001-40  
Proc. S. Passivo: Onara Dimitriadis/Outro(s)  
Origem: DFT/Juiz de Fora

### **EMENTA**

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL.** Constatou-se, mediante fiscalização no trânsito de mercadorias, que a Autuada deixou de reter e recolher ICMS/ST em operação com brindes, em desacordo com a previsão do art. 12, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e na Cláusula primeira do Protocolo nº 28/09, celebrado entre os Estados de São Paulo e Minas Gerais. Correta a exigência da Multa Isolada, prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a aplicação de multa isolada pela falta de recolhimento e retenção do ICMS/ST em operação com produtos alimentícios, em desacordo com a previsão do art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e na Cláusula primeira do Protocolo nº 28/09, celebrado entre os Estados de São Paulo e Minas Gerais.

Exige-se a Multa Isolada, prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 18/19, na qual alega, em síntese, que já pagou o ICMS/ST, por meio do Documento de Arrecadação Estadual (DAE) de fls. 20, e, por isso, é inaplicável a multa por descumprimento de obrigação acessória.

O Fisco se manifesta contrário ao argumento da Autuada às fls. 38/44.

### **DECISÃO**

O Fisco, em fiscalização de trânsito, constatou o transporte dos produtos alimentícios descritos nas notas fiscais de fls. 09/11, destinados à Drogeria Bella Ltda., sediada em Juiz de Fora. Verificou-se que na operação incide o ICMS/ST, pois as notas fiscais estavam em desacordo com a previsão do art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e no Protocolo nº 28/09, celebrado entre os Estados de São Paulo e Minas Gerais.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As notas fiscais não mencionam nenhuma retenção ou recolhimento do ICMS/ST. Por isso, o Fisco lavrou o Auto de Infração de fls. 02/03 para exigir a multa isolada.

As mercadorias transportadas enquadram-se no item 43.1 relativo a produtos alimentícios, relacionados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

A autuação foi embasada pelo Fisco no art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e na Cláusula primeira do Protocolo nº 28/09, *in verbis*:

### Anexo XV - RICMS/02:

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

### Protocolo nº 28/09:

Os Estados de Minas Gerais e de São Paulo, neste ato representados pelos seus respectivos Secretários de Fazenda, em Belo Horizonte, no dia 5 de junho de 2009, considerando o disposto nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966), e no art. 9º da Lei Complementar n. 87/96, de 13 de setembro de 1996 e o disposto nos Convênios ICMS 81/93, de 10 de setembro de 1993, e 70/97, de 25 de julho de 1997, resolvem celebrar o seguinte

### P R O T O C O L O

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 ou ao Estado de São Paulo, 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.

A infração imputada pelo Fisco é objetiva, pelo descumprimento do art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75:

Art. 55.

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada; (grifou-se)

O regime de substituição tributária exige que ao valor das mercadorias seja somada a Margem de Valor Agregado (MVA). No caso dos autos, a MVA importa acréscimo de 56,53% (cinquenta e seis vírgula cinquenta e três por cento) relativos aos produtos enquadrados no item 43.1 relativo a produtos alimentícios, relacionados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Como se pode constatar nas notas fiscais de fls. 09/11, não foram feitos destaques da “*base de cálculo do ICMS substituição*” nem do “*valor do ICMS substituição*”. Portanto, a omissão indica que não foram atendidas pela Autuada as disposições normativas relativas à substituição tributária, previstas no art. 32, inciso I, Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, nos seguintes termos:

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; (grifou-se)

A forma de calcular base de cálculo da substituição tributária está prevista no art. 19, § 5º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e na Cláusula décima segunda do Convênio ICMS nº 81/93, editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

Se a Autuada tivesse cumprido as prescrições normativas acima, a base de cálculo e o ICMS informado nas notas fiscais de fls. 09/11 apresentariam outros valores, pois teriam o acréscimo aplicação da MVA. Portanto, a infração está caracterizada de maneira clara. E pode ser constatada pela simples leitura do documento fiscal.

Como pode ser observado no texto do art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, a penalidade abrange, indistintamente, todos os casos em que a base de cálculo informada no documento fiscal for diferente da prevista na legislação.

Por meio da interpretação gramatical ou literal, em que se extrai o significado das palavras e o seu verdadeiro conteúdo no texto legal, não cabe ao intérprete fazer distinção entre: a) as operações ou prestações sujeitas à apuração débito e crédito; e, b) as situações alcançadas pela substituição tributária. As duas hipóteses citadas acima são equiparadas indistintamente pelo legislador. Abrangem, literalmente, a seguinte regra única: é considerada infração a “*base de cálculo diversa da prevista pela legislação*” consignada em documento fiscal.

Outra maneira de aplicar a regra do art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 é por intermédio da interpretação teleológica, a qual busca o fim prático e a finalidade da norma jurídica, para atingir os fins sociais. É necessário, pois, descobrir o seu verdadeiro fundamento, ponto essencial para o entendimento do texto normativo.

No caso em análise, pretendeu o legislador rechaçar procedimentos do contribuinte que informasse no documento fiscal base de cálculo errada, seja em

situações de subfaturamento ou de quaisquer outras naturezas, inclusive na substituição tributária.

A medida tem por finalidade desestimular práticas de emissão de documento fiscal que tenham por consequência recolhimento a menor do imposto. Daí não haver diferenciado situações específicas na norma, que é genérica e abrangente no que diz respeito a consignar “*base de cálculo diversa da prevista pela legislação*”.

Há outra interpretação possível da norma do art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75: a sistemática, que consiste em comparar a norma com outras normas relativas ao mesmo assunto, considerando suas relações e a compatibilidade com o sistema jurídico no qual ela está inserida.

De acordo com o art. 136 do Código Tributário Nacional (CTN), a infração em tela é objetiva e independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Porém, o legislador pode dispor de outro modo e reduzir a penalidade, levando em conta determinados aspectos relacionados aos elementos subjetivos de dolo ou culpa na conduta.

Na Lei nº 6.763/75 o legislador adotou duas opções:

1. no art. 55, incisos I, II e XVI decidiu favorecer o infrator ao prever hipóteses de redução da multa isolada, ou seja, permite abrandar a punição em determinados fatos, que entendeu que causariam menor prejuízo ao erário. Exemplo: a infração capitulada no art. 55, inciso II tem penalidade de 40% (quarenta por cento), mas admite a redução a 20% (vinte por cento) nos casos das alíneas ‘a’ e ‘b’;

2. na situação prevista no art. 55, inciso VII, a multa isolada não é passível de abrandamento, ou de dispensa, nas situações em que os fatos se subsumem ao tipo penal da infração. A norma em tela indica que não é intenção do legislador fazer distinções entre os procedimentos do infrator, seja a título de dolo ou de culpa. Vê-se, por conseguinte, que tanto nas situações de débito e crédito quanto na substituição tributária, o legislador manteve percentual único de 40% (quarenta por cento) como punição ao infrator.

Na doutrina e na jurisprudência é pacífica a assertiva de que não cabe ao intérprete distinguir quando a norma não distingue.

Logo, ao intérprete não é possível, também, estreitar, delimitar, diminuir, restringir ou dispensar a aplicação da regra do art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 a apenas alguns poucos casos, pois ele estará fazendo distinção.

Pelos fundamentos acima, é inconcebível a interpretação restritiva da norma, especialmente quando analisada sob o foco da interpretação sistemática, pela qual se conclui que a opção do legislador está integrada de maneira coerente no sistema normativo da Lei nº 6.763/75.

A interpretação sistemática demonstra que o legislador deixou clara a sua opção no contexto normativo de punir o contribuinte que consignar “*base de cálculo diversa da prevista pela legislação*”, sem distinguir fatos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso em apreço, a irregularidade veio estampada, explícita nas notas fiscais de fls. 09/11. Em decorrência, a penalidade deve ser aplicada. Correta, portanto, a exigência fiscal.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Relator) e Sauro Henrique de Almeida, que o julgavam improcedente. Designado relator o Conselheiro Danilo Vilela Prado (Revisor). Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 23 de novembro de 2010.**

**Mauro Heleno Galvão  
Presidente**

**Danilo Vilela Prado  
Relator/Designado**

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

---

|                   |                               |               |
|-------------------|-------------------------------|---------------|
| Acórdão:          | 20.118/10/1ª                  | Rito: Sumário |
| PTA/AI:           | 02.000215113-02               |               |
| Impugnação:       | 40.010127466-22               |               |
| Impugnante:       | Peter Food Industrial Ltda ME |               |
|                   | CNPJ: 04.625873/0001-40       |               |
| Proc. S. Passivo: | Onara Dimitriadis/Outro(s)    |               |
| Origem:           | DFT/Juiz de Fora              |               |

---

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.

No que diz respeito à aplicação da penalidade isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75, o Fisco promoveu o lançamento equivalente a 40% (quarenta por cento) da base de cálculo apurada. O mencionado dispositivo assim se apresenta, *in verbis*:

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;

Para se dirimir a questão da aplicação da norma ao caso concreto, necessário se faz uma curta regressão pelas regras de interpretação da legislação tributária.

A hermenêutica no Brasil ganhou espaço surpreendente, até mesmo em detrimento de assuntos relevantes. É grande o número de militantes do direito que se aprofundam na discussão da interpretação da legislação, que se aplica, por exceção, ao texto tributário.

O Código Tributário Nacional – CTN trata da questão da interpretação da legislação tributária nos arts. 107 a 112. Neste contexto, a legislação tributária será interpretada nos moldes descritos nos arts. 108 a 112. Em seguida, persistindo dúvidas, aplicam-se as regras gerais do direito.

O brocardo jurídico "*em dúvida pró-réu*", encontra-se presente na interpretação da legislação tributária, mais especificamente no art. 112 do CTN, admitindo-se a tese do "*in dúvida contra fisco*".

De início cabe diferenciar o sentido de interpretação e integração da legislação tributária. O art. 108 do CTN cuida de regras de integração da legislação tributária, ou seja, diante da ausência de dispositivo legal, busca-se, na ordem indicada no artigo, princípios que possam ser aplicados na correlação entre o fato e a norma de direito. Quer dizer, utiliza-se de outros conceitos jurídicos para aplicação da regra (normalmente dentro do texto tributário).

Já a interpretação da legislação é diferente. Neste caso, existe o texto legal. O que faz o intérprete é enxergar igual, mais ou menos daquilo que está disposto no texto legal.

Para isso, são consagradas algumas regras de interpretação, consideradas autênticas, extensivas ou restritivas. Dentre elas destacam-se: a) literal ou gramatical; b) lógica; c) sistemática; d) histórica e e) finalística ou teleológica.

A primeira delas, a literal ou gramatical, diz respeito à interpretação do texto na forma em que se encontra, ou seja, nada pode ser suprimido nem incluído. E esta é a primeira regra de interpretação na hipótese prevista no art. 111 do CTN.

Aqui, o que se pretende é perquirir o significado gramatical das palavras usadas no texto, tendo como parâmetro o dicionário.

Necessário se faz distinguir os significados das terminologias empregadas, que podem encerrar conceitos técnicos ou vulgares.

Contra este sistema de interpretação insurgem aqueles que entendem que nem sempre o legislador é feliz na elaboração do texto legal.

A outra modalidade, a interpretação lógica, é derivada da interpretação gramatical ou literal. Nela, o que se busca, nos dizeres de Luciano Amaro, é a inteligência do texto, de forma que não descambe para o absurdo, dando à norma um sentido coerente.

Por sua vez, a interpretação sistemática procura o sentido da regra jurídica verificando a posição em que a mesma se encarta no diploma legal e a relação desta com as demais disposições legais, visando interpretar a norma dentro de todo o seu contexto. Neste aspecto, deve-se observar o item, a alínea, o inciso, o artigo, a seção e o capítulo. Não se pode dar sentido ao texto de forma fragmentada, sem se ater ao conteúdo geral.

Por outro lado, a interpretação histórica consiste no exame do sentido da norma através dos tempos, comparando o direito anterior e o atual, de forma a buscar o seu sentido, se a finalidade é ampliar ou restringir direitos. Além-se, também, ao contexto geral da aprovação da lei, verificando o anteprojeto, as emendas e o processo legislativo.

Por fim, a finalística ou teleológica. Neste ponto, procura-se a intenção do legislador, o que ele (legislador) buscava com a edição do ato normativo, e para qual fim ela (a norma) se destinava. Cabe observar que as regras histórica e teleológica podem se interagir, ou mesmo resultar em um só processo de interpretação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste contexto, cabe examinar a legislação anterior. O inciso VII, vigente até 31/10/03, apresentava o seguinte texto:

Art. 55 -

(...)

VII - por consignar em documento fiscal importância diversa do efetivo valor da operação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

No período anterior a 31/10/03, grande discussão se apresentava em relação à aplicabilidade do dispositivo na hipótese dos arbitramentos realizados com base em parâmetros de tabelas, pauta de valores, documentos do próprio contribuinte, conclusão fiscal ou documentos extrafiscais com menção apenas dos valores de venda, sem descrição de mercadorias, persistindo dúvidas quanto a se aplicar o disposto no inciso VII ou a previsão contida no inciso II do mesmo art. 55, ou mesmo nenhuma das imputações fiscais.

Vários foram os posicionamentos da então SLT, no sentido de definir qual a penalidade, nos diversos casos ora mencionados.

Com efeito, a regra do novo inciso VII veio por fim à polêmica instalada, ou seja: quando identificados os tipos previstos no inciso II (saída, entrega, transporte, estoque ou depósito) sem documento fiscal, aplica-se a pena nele prevista. Ao contrário, quando o tipo se referir a subfaturamento ou arbitramento, por exemplo, aplica-se a pena capitulada no inciso VII, do art. 55 do mencionado Diploma Legal.

*In casu*, trata-se de uma operação em que não se verifica a hipótese de subfaturamento ou outro ilícito praticado com a finalidade de impedir a ocorrência do fato gerador. Cuida-se da não incorporação do imposto na base de cálculo para aplicação da retenção do imposto devido por substituição tributária, nas saídas de derivados do petróleo para consumidores finais, ou da não aplicação da MVA nas saídas dos mesmos produtos destinados a comerciantes.

Afirmar que por não ter praticado a retenção do imposto devido por ST nos moldes previstos, sujeita-se a Autuada à penalidade em análise, não condiz com a regra da boa interpretação do tipo penal estampado no inciso VII, do art. 55 da Lei nº 6763/75, *data venia*.

No caso concreto, o documento fiscal foi emitido com a base de cálculo correta para a operação própria, ou seja, sem a sua identificação por se tratar de saída amparada pela substituição tributária, hipótese em que não se aplica o dispositivo supra..

Diante disso, julgo improcedente o lançamento.

**Sala das Sessões, 23 de novembro de 2010.**

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