

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.517/10/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000160629-12  
Recurso de Revisão: 40.060126078-13  
Recorrente: Fazenda Pública Estadual  
Recorrida: Companhia Brasileira de Petróleo Ipiranga  
IE: 048014988.20-28  
Proc. S. Passivo: Aloísio Augusto Mazeu Martins/Outro(s)  
Origem: DGP/SUFIS - Belo Horizonte

### **EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - LUBRIFICANTES - FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST. Constatou-se, mediante verificação fiscal analítica e conferência de documentos fiscais, a falta de retenção e recolhimento do ICMS devido pela Recorrida na condição de substituta tributária, nas remessas interestaduais de lubrificantes derivados de petróleo para utilização em processos produtivos de contribuintes mineiros, mas sem que o citado processo produtivo fosse referente à industrialização do próprio lubrificante. Exigências de ICMS/ST, da Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, § 2º, inciso I da Lei n.º 6.763/75, mantidas pela Câmara “a quo”, não sendo esta matéria objeto de Recurso. Quanto à Multa Isolada capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, mantêm-se a exclusão procedida pela Câmara, uma vez ser dita penalidade inaplicável à espécie. Recurso conhecido por unanimidade e não provido por maioria de votos.**

### **RELATÓRIO**

Versa a autuação ora discutida em sede recursal acerca da imputação fiscal de que a ora Recorrida teria deixado de efetuar a retenção e o recolhimento do ICMS/ST devido pela entrada em território mineiro de lubrificantes derivados do petróleo previstos no Convênio ICMS n.º 03/99 e alterações posteriores, portanto sujeitos ao regime de substituição tributária, em operações destinadas a consumidores finais inscritos no Cadastro de Contribuintes.

Exigências de ICMS, Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso I, § 2º e 55, inciso VII.

Apreciando o lançamento a 2ª Câmara, em decisão consubstanciada no Acórdão n.º 18.493/09/2ª, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente o lançamento para excluir a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75.

Inconformada, a Fazenda Pública Estadual interpõe, tempestivamente, e por intermédio de procurador o Recurso de Revisão de fls. 193/194, afirmando que a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

decisão recorrida revela-se divergente da decisão proferida pela 1ª Câmara de Julgamento consubstanciada no Acórdão n.º 17.515/06/1ª e afirmando, em síntese:

- a base de cálculo do ICMS/ST prevista na legislação tributária encontra-se demonstrada no relatório do Auto de Infração e tal valor não se encontra no campo próprio da nota fiscal, fato que legitima a cobrança da penalidade exigida;

- há perfeita identidade fática entre a decisão recorrida e aquela tomada no acórdão indicado como paradigma;

- o acórdão paradigma utilizou correta técnica de interpretação, sendo inadmissível que seja possível punir a consignação com mínima divergência na base de cálculo sem que o mesmo tratamento seja dispensado à completa omissão.

Requer, ao final, o restabelecimento da multa isolada.

A Recorrida apresenta suas contra razões às fls. 198/202, resumidamente, aos argumentos seguintes:

- o recurso de revisão manejado pelo Estado não merece ultrapassar sequer o juízo de admissibilidade, já que encontra óbice intransponível no § 1º, inciso II do art. 163 do RPTA, por se insurgir exatamente contra a parte do acórdão que cancelou a multa isolada imposta ao contribuinte;

- não foi indicada no recurso a divergência jurisprudencial;

- no Acórdão n.º 17.515/06/1ª não se encontra presente questionamento ligado à condição de substituto tributário do contribuinte atuado como ocorre no acórdão recorrido;

- a ausência de identidade fática entre o acórdão recorrido e o paradigma não autoriza o manejo do recurso, razão pela qual este deve ser desprovido.

Pede, ao final, o não conhecimento e o desprovimento do recurso interposto.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 232/236, opina em preliminar, pelo conhecimento do Recurso de Revisão e, quanto ao mérito, pelo seu provimento, restaurando-se a exigência referente à multa isolada.

---

### **DECISÃO**

#### **Da Preliminar**

Inicialmente, cumpre analisar a preliminar de cabimento do presente recurso nos termos do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA/MG, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

#### **“SEÇÃO IX**

#### **DO RECURSO DE REVISÃO**

Art. 163. Das decisões da Câmara de Julgamento cabe Recurso de Revisão para a Câmara Especial, no prazo de 10 (dez) dias contados da intimação do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

acórdão, mediante publicação da decisão no órgão oficial, nas seguintes hipóteses:

.....  
II - no caso de PTA submetido ao rito ordinário, quando a decisão recorrida seja divergente, quanto à aplicação da legislação tributária, de outra proferida por câmara do Conselho de Contribuintes;

§ 1º Não ensejará recurso de revisão:

I - a decisão tomada pelo voto de qualidade, relativa à:

a) questão preliminar, exceto a referente à desconsideração do ato ou negócio jurídico;

b) concessão de dedução de parcela do crédito tributário escriturada ou paga após a ação fiscal;

II - a decisão relativa ao cancelamento ou redução de multa isolada, pelo órgão julgador, conforme estabelecido em lei.  
.....”

Superada, de plano, a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do art. 163 do RPTA/MG, acima transcrito, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

Após análise dos autos e inteiro teor do acórdão indicado como divergente, é possível verificar assistir razão à Recorrente, eis que a decisão mencionada refere-se à situação que se coaduna com o caso tratado no presente processo.

O Acórdão nº 17.515/06/1ª, indicado como paradigma pela Recorrente (fls. 237/244), trata de autuação relativa à operação com mercadorias sujeitas à substituição tributária onde a base de cálculo do ICMS/ST foi indicada de forma errônea pelo contribuinte nos documentos fiscais e, no caso daquele, foi mantida a exigência da multa isolada prevista no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

É importante também verificar a arguição da Recorrida de que, segundo o art. 163, § 1º, inciso II do RPTA/MG, a decisão relativa ao cancelamento ou redução de penalidade isolada não poderia ser alvo de interposição de Recurso de Revisão.

Neste sentido, deve-se buscar a exata extensão do citado dispositivo que se encontra acima transcrito.

Veja-se que, embora não esteja citado textualmente, tal dispositivo trata somente do cancelamento ou redução da penalidade, em virtude do chamado “permissivo legal”, tratado no § 3º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75. Este dispositivo estabelece que a multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que não seja tomada pelo voto de qualidade e seguidas as determinações de seus §§ 5º e 6º.

Para ficar ainda mais clara a questão, observe-se a regra contida no citado § 3º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

.....  
§ 3º- A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.  
....."

Tal interpretação, dada à restrição imposta pelo art. 163, § 1º, inciso II do RPTA/MG, encontra amparo no fato de que a aplicação do permissivo legal não atinge o mérito da imputação fiscal, mas apenas inibe ou reduz a exigência da penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória, tendo a Câmara considerado que a infração foi cometida, mas circunstâncias, materiais e fáticas, recomendariam a exclusão ou redução da exigência.

O efeito prático da decisão lastreada no § 3º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75 é de que não haverá qualquer pagamento a ser feito pelo contribuinte ou o pagamento será reduzido, relativamente ao processo no qual a decisão foi prolatada, por ter sido acionado o permissivo legal. Entretanto, a decisão de mérito foi desfavorável ao contribuinte, tendo a Câmara considerado configurado o cometimento da infração à legislação tributária.

Assim, da interpretação integrada do art. 163 do RPTA, verifica-se que é sempre permitida a discussão em sede de Recurso de Revisão de matérias de mérito tratadas pela Câmara de Julgamento, mas não de questões que não envolvem o mérito.

Respalda ainda este entendimento a determinação contida na alínea "c" do inciso I do art. 170 do RTA, a saber:

"Art. 170. São irrecorríveis, na esfera administrativa:

I - a decisão de Câmara de Julgamento:

.....  
c) cancelamento ou redução de multa isolada conforme estabelecido em lei;  
....."

No caso dos autos, a exclusão da multa isolada questionada pela Fazenda Pública Estadual não se deu por força do "permissivo legal", mas sim porque, analisando a própria penalidade, a Câmara concluiu que o tipo nela descrito não se adequava a imputação fiscal. Desta forma, é perfeitamente possível a discussão desta matéria de mérito em sede de Recurso de Revisão.

Diante disso, encontra-se atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, atendendo a exigência de preenchimento cumulativo das condições, conforme previsto no referido dispositivo legal, devendo ser conhecido o presente Recurso de Revisão por configurados seus pressupostos de admissibilidade.

**Do Mérito**

Cumprе ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA/MG, admitido o Recurso de Revisão, devolve-se à Câmara Especial o conhecimento de toda a matéria nele versada.

Desta forma, a única matéria objeto de discussão neste momento é a Multa Isolada capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, pelo que nem se levantará aqui qualquer outra matéria já tratada na decisão da 2ª Câmara de Julgamento na forma do Acórdão n.º 18.493/09/2ª.

Assim, a partir da penalidade exigida, percebe-se que o Fisco entendeu que foi descumprida a obrigação de emitir documentos fiscais com o correto destaque do imposto devido por substituição tributária.

Necessária se faz a análise pormenorizada do tipo descrito no citado inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, para averiguação 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;

.....” (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”.

Dos autos, extrai-se que a Recorrida entendia que à época da ocorrência das operações a base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária era exatamente aquela por ela destacada. Assim, não há nos autos nem mesmo indícios de que a Defendente tenha destacado a base de cálculo por ela adotada utilizando-se de fraude, dolo ou má-fé. O que se conclui do conjunto probatório dos autos é que a Recorrida 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.

Neste sentido, a base de cálculo do ICMS destacado nos documentos fiscais objeto do lançamento está determinada, na forma ditada pela Lei n.º 6.763/75, pelo art. 43 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02.

Portanto, os fatos e fundamentos que levaram a autuação dizem respeito a entendimentos e interpretações da legislação tributária.

Ao analisar a questão do erro no Direito Penal, o eminente jurista Hugo de Brito Machado, em sua obra “Estudos de Direito Penal Tributário”, assim se manifesta:

“A doutrina do Direito Penal registra notável evolução no tratamento do erro. Antes, referia-se ao erro de fato, como capaz de elidir a responsabilidade penal, e ao erro de direito, que tinha como irrelevante para esse fim, fundada no princípio de que ninguém pode descumprir a lei alegando que a desconhece.

A doutrina moderna, porém, já não cogita de *erro de fato* e *erro de direito*, mas de *erro de tipo* e *erro de proibição*. (.....)

Assim, o erro na interpretação da lei tributária, que no entendimento do Chefe do Ministério Público Federal, acolhido em alguns julgados da Corte Maior, é capaz de excluir a configuração do crime de supressão ou redução de tributo, ganha explicação coerente, e consistente, no âmbito da doutrina dos penalistas, como *erro de tipo*. O erro, que, em princípio, não tem esse relevo é o denominado erro de proibição, consistente no errado entendimento do próprio preceito penal.”

Ademais, para aplicação das penalidades no campo tributário, por se tratar de norma sancionatória, deve-se ter em mente os mesmos ditames do direito penal e para tanto deve o tipo descrito na norma sancionatória guardar estrita consonância com a conduta tida como faltosa ou delituosa.

Não é outro o entendimento da doutrina pátria. 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.”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 Recorrida deixou de destacar o imposto devido por substituição tributária sendo a imputação fiscal exatamente a falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST devido pela entrada em território mineiro de lubrificantes derivados do petróleo previstos no Convênio ICMS 03/99.

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 exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Mauro Heleno Galvão, que lhe dava provimento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Roberto Nogueira Lima (Revisor), André Barros de Moura, Edwaldo Pereira de Salles e Luiz Fernando Castro Trópia.

**Sala das Sessões, 26 de fevereiro de 2010.**

**Mauro Heleno Galvão**  
**Presidente**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Relatora**

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

---

Acórdão:	3.517/10/CE	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000160629-12	
Recurso de Revisão:	40.060126078-13	
Recorrente:	Fazenda Pública Estadual	
Recorrida:	Companhia Brasileira de Petróleo Ipiranga	
	IE: 048014988.20-28	
Proc. S. Passivo:	Aloísio Augusto Mazeu Martins/Outro(s)	
Origem:	DGP/SUFIS - Belo Horizonte	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Mauro Heleno Galvão, 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.

A autuação trata da falta de destaque da base de cálculo e de retenção do ICMS devido por substituição tributária (ICMS-ST), nas remessas interestaduais de lubrificantes derivados de petróleo para utilização em processos produtivos de contribuintes mineiros, mas sem que o citado processo produtivo fosse referente à industrialização do próprio lubrificante.

A 2ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão n.º 18.493/09/2ª, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente o lançamento para excluir a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75.

Inconformada, a Fazenda Pública Estadual interpôs Recurso de Revisão vez que a decisão recorrida revela-se divergente da decisão proferida pela 1ª Câmara de Julgamento consubstanciada no Acórdão n.º 17.515/06/1ª.

A Câmara Especial do CC/MG, por maioria de votos, negou provimento ao recurso, ficando excluída, desse modo, a multa isolada trazida pelo inciso VII do art. 55, ao fundamento que ela visa coibir procedimentos tomados com o conhecimento da questão. Concluindo que a norma não visa punir o erro na interpretação das leis tributárias. Vencido este Conselheiro, que lhe dava provimento.

O fundamento do voto vencedor é que 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.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Vê-se, pois, a Autuada não consignou a base de cálculo do ICMS-ST na nota fiscal que acobertou a operação e, por conseqüência lógica, deixou de recolher o imposto devido na forma e prazo regulamentares.

Em face do acima exposto, além do ICMS-ST e da multa de revalidação, foi exigida a Multa Isolada pelo descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75, que prescreve:

**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 legal acima mencionado, ao penalizar a consignação em documento fiscal de base de cálculo diversa, prevê uma multa de 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada, pelo descumprimento de obrigação tributária acessória, ainda que parcialmente.

Diverso, do lat. *Diversu*, adj., diferente, distinto, discordante, divergente, segundo o Dicionário Aurélio.

Ora, “diferença apurada” refere-se à diferença da base de cálculo, que, no caso dos autos, corresponde ao valor da base de cálculo adotada para o cálculo do imposto devido, uma vez que não foi consignada base de cálculo do ICMS-ST na nota fiscal emitida.

Importante frisar, que a Autuada é contribuinte substituta e como tal a obrigação principal, isto é, o ICMS-ST, nasce diretamente para ela.

Da mesma forma, por força de disposição do Convênio ICMS 81/93 de normas gerais para a substituição tributária nas operações interestaduais e disposições expressas da legislação mineira, a Autuada está obrigada a consignar a base de cálculo do ICMS-ST na nota fiscal, bem como fazer a retenção (destaque) do imposto devido por substituição tributária, cumprindo, desta forma, os deveres impostos pela legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria.

Senão veja-se o disposto nas cláusulas do Convênio ICMS 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

No caso dos autos, conforme descreve o voto vencedor, a legislação tributária mineira prevê o destaque, no campo próprio, pelo sujeito passivo por substituição, da base de cálculo do ICMS-ST e do valor do imposto retido, conforme prescrição do art. 32, incisos I e II do Anexo XV do RICMS/02.

Há a destacar-se que a prescrição legal do art. 55, inciso VII, transcrita, não distingue o tipo de operação a que se deva aplicar a multa por consignar em nota fiscal base de cálculo diversa, empregando-se a expressão “base de cálculo diversa” em sentido lato.

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

Por fim, restou demonstrado que a Autuada não cumpriu a obrigação acessória a que estava obrigada, ou seja, não consignou a base de cálculo do ICMS-ST nas notas fiscais que emitiu.

Portanto, correto o procedimento adotado pelo Fisco de exigir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75.

Diante do exposto, dou provimento ao recurso para manter a exigência fiscal da multa isolada exigida no Auto de Infração.

**Sala das Sessões, 26 de fevereiro de 2010.**

**Mauro Heleno Galvão  
Conselheiro**