

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

Acórdão: 19.061/11/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000158824-28  
Impugnação: 40.010123536-63  
Impugnante: Henkel Ltda  
IE: 227154096.01-70  
Proc. S. Passivo: Cláudia Liguori Affonso Maluf/Outro(s)  
Origem: DGP/SUFIS

***EMENTA***

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS/ST - MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO – LUBRIFICANTES DERIVADOS DE PETRÓLEO – PRODUTOS DA INDÚSTRIA QUÍMICA. Constatou-se, mediante análise dos livros e documentos fiscais, a remessa de mercadorias sujeitas à substituição tributária, destinadas a contribuintes estabelecidos neste Estado, sem o recolhimento do imposto devido. Infração caracterizada. Razões de defesa incapazes de ilidir o feito fiscal. Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, ambos da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Exclusão da multa isolada por inaplicável à espécie. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

***RELATÓRIO***

**Da autuação**

A autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS-ST, nos exercícios de 2005 a 2008.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inc. II, § 2º e Multa Isolada prevista no art. 55, inc. VII, ambos da Lei nº 6.763/75.

O processo encontra-se devidamente instruído, dele constando, dentre outros, a seguinte documentação:

- Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF (fls. 02);
- Auto de Infração - AI (fls. 07/08);
- Demonstrativo de Correção Monetária e Multas - DCMM (fls. 09/10);
- Relatório Fiscal (fls. 11/14);
- “Anexo A” – demonstrativo do crédito tributário (fls. 26);
- “Anexo B” – demonstrativo do ICMS devido por substituição tributária, não retido e não recolhido (fls. 28);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- “Anexo C” – demonstrativo da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, não destacada/retida (fls. 30);
- “Anexo D” – demonstrativo de cálculo da multa isolada (fls. 32);
- “Anexo E” – demonstrativo da apuração, por nota fiscal e por produto, dos valores da base de cálculo e dos valores correspondentes ao ICMS-ST devido nas operações destinadas à comercialização (fls. 94/101);
- “Anexo F” – demonstrativo da apuração, por nota fiscal e por produto, dos valores da base de cálculo e dos valores correspondentes ao ICMS-ST devido nas operações destinadas ao uso/consumo dos destinatários (fls. 34/92);
- “Anexo G” – relação dos contribuintes destinatários das notas fiscais autuadas, contendo CNPJ, inscrição estadual, razão social, CNAE-f e o perfil considerado (comercialização ou uso/consumo) em cada caso (fls. 103/105);
- “Anexo H” – planilha relacionando os produtos, com a respectiva classificação NCM, descrição, base legal e MVA correspondentes (fls. 107/109);
- “Anexo I” – planilha contendo memória de cálculo relativa às operações destinadas ao uso/consumo (fls. 111/114);
- cópias das notas fiscais objeto da autuação (fls. 116/462);
- cópia do Regime Especial nº. 16.000141730.49 (fls. 464/465 e 467/468).

### **Da Instrução Processual**

Após o recebimento do Auto de Infração, bem como da documentação que o instrui, consoante acima detalhado, a Autuada interpõe requerimento dirigido à Fiscalização (fls. 488) pleiteando a retificação do lançamento, ao argumento de que nele foram incluídos produtos (adesivos instantâneos à base de cianocrilato) não incluídos na sistemática de tributação por via de substituição tributária.

Referido pedido foi acatado pelo Fisco que, em resposta, encaminha o “Termo de Reratificação” de fls. 523/524, bem como o DCMM e anexos já adequados ao ajuste efetuado (fls. 525/583), os quais foram recebidos pela Autuada em 17/10/08 (conforme fls. 584 dos autos), sendo-lhe reaberto o prazo de 10 (dez) dias para apresentação de impugnação ou pagamento do crédito tributário com as reduções cabíveis.

Após impugnação o Fisco, diante das ponderações efetuadas pela Impugnante, junta aos autos o “2º Termo de Rerratificação” (fls. 670), em cujo âmbito acata o pedido de revisão do lançamento efetuado relativamente à Nota Fiscal de nº 581.970, de 24/05/07, resultando daí nova reformulação do crédito tributário (fls. 671/687).

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 585/625, argumentando, em síntese, o que se segue.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em preliminar, ressalta que a petição apresentada em 07/10/08 não configura impugnação, eis que não preenche os requisitos previstos no art. 117 e seguintes do RPTA, razão pela qual o prazo para contestar as acusações não teria expirado, haja vista que a respectiva ciência ocorreu em 1º/10/08, sendo que o termo final se daria no dia 31/10/08. Neste sentido, requer que a peça de defesa seja recebida e processada como impugnação ao Auto de Infração e ao seu respectivo Termo de Rerratificação, em cumprimento à garantia constitucional da ampla defesa e do contraditório.

Em seguida, ainda em preliminar, afirma ser indevida a cobrança da multa isolada exigida com supedâneo no inciso VII do art. 55 da Lei 6763/75, tendo em vista tratar-se de acusação fiscal de falta de retenção e de recolhimento do ICMS, conduta esta que entende em desconformidade com o tipo descrito no citado dispositivo. Em reforço à sua argumentação, cita precedentes deste E. Conselho de Contribuintes, trazendo à colação, também, julgados do E. Supremo Tribunal Federal pertinentes ao tema do confisco em matéria de penalidades.

Isto posto, no que tange ao mérito, argumenta a princípio que o feito fiscal apresenta-se defeituoso relativamente às exigências anteriores ao dia 1º/12/05, eis que somente a partir desta data foi incorporado ao RICMS/MG o “Anexo XV”, citado como fundamento do lançamento efetuado.

Aduz ainda que não podem prosperar as exigências relativas às operações com os produtos identificados pelas letras "L", "M" e "N" do “Anexo E”, realizadas a partir de 1º/12/05, por não se caracterizarem como materiais de construção, bricolagem ou adorno. Neste sentido, pondera que o regime de substituição tributária, a que se refere o item 18 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, diz respeito apenas aos produtos destinados à aplicação na construção civil, bricolagem ou adorno.

Prossegue em sua peça de defesa alegando que, a teor do disposto no art. 29, §§1º e 2º da Parte Geral do RICMS/02 e nos art. 14 e 15 do Anexo XV do RICMS/02, a responsabilidade pelo pagamento do ICMS-ST, se devido, é somente do destinatário das mercadorias situado em Minas Gerais, sendo que o Fisco sequer verificou se efetivamente houve o recolhimento, por parte dos destinatários, do tributo devido, providência esta que entende imprescindível para evitar o enriquecimento sem causa da Fazenda Pública, vedado pelo ordenamento jurídico.

Ressalta, ademais, que ditos destinatários podem ser detentores de Regimes Especiais, caso em que, a seu ver, estaria desobrigada de fazer a retenção do ICMS-ST. Nesta perspectiva, cita, a título exemplificativo, os Regimes Especiais concedidos às sociedades empresárias “Tecidos e Armarinhos Miguel Bartolomeu S.A” e “Leroy Merlin Companhia Brasileira de Bricolagem”, bem como a Consulta de Contribuinte nº 134/2006 e trechos do Acórdão 14.789/01/3ª, que entende assentes com a sua posição.

Em razão de tais aspectos, propugna pela conversão do julgamento em diligência, nos termos do art. 157 do RPTA, de forma a que se comprove se os seus clientes não efetuaram o recolhimento do imposto exigido, evitando, destarte, o enriquecimento sem causa da Fazenda Estadual.

Questiona também as exigências relativas às operações com lubrificantes derivados de petróleo, classificados na NCM/SH sob o código 2710.1932 (tributadas, “por dentro”, à alíquota de 18%) e outros produtos da indústria química, classificados na NCM/SH sob o código 3214.1010 e 3815.19.00 (diferencial de alíquotas), as quais entende carecer de respaldo constitucional.

No que concerne ao primeiro dos grupos de produtos acima citados, assevera que os lubrificantes derivados de petróleo não se destinam ao uso e ao consumo dos seus adquirentes, mas sim à utilização em seus respectivos processos produtivos, na condição de insumos, razão pela qual descabe cogitar da retenção e recolhimento do ICMS-ST em casos tais. Todavia, caso esta E. Câmara Julgadora entenda correta a sistemática de cálculo, pleiteia que seja reduzida a exigência relativa à Nota fiscal nº 581.970, de 24/05/07 (fls. 669), tendo em conta o fato de que o valor do ICMS (à alíquota de 12%) já fora incluído no montante da nota fiscal, caso em que a exigência fiscal, à alíquota de 18%, se mostra superior à importância tida como devida.

No que tange aos itens classificados como “*outros produtos da indústria química - NCM/SH 3214.1010 e 3815.19.00*”, por sua vez, argumenta que a pretensão fiscal não deve prosperar, uma vez que, no seu entendimento, inexistente norma legal que embasa dita exigência, ocasião em que cita lições doutrinárias que versam sobre o tema.

Por fim, requer (i) a conversão do julgamento em diligência para que se comprove se os adquirentes dos produtos não efetuaram o recolhimento do tributo exigido, inclusive em decorrência dos Regimes Especiais; (ii) seja notificada a se manifestar acerca do resultado de tal diligência; (iii) sejam acolhidas as preliminares arguidas, e, no mérito, o Auto de Infração seja julgado improcedente.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco refuta as alegações da Impugnante, consoante argumentação a seguir sintetizada.

Em princípio, a respeito do documento de fls. 488 dos autos (denominado pela Impugnante como “Requerimento de Retificação do Auto de Infração”), entende que o mesmo configura impugnação, nos termos previstos no RPTA, motivo pelo qual lhe foi reaberto o prazo de 10 (dez) dias, a que se refere o art. 120, inciso II, § 2º do referido diploma normativo. Não obstante tal entendimento pondera que nenhum prejuízo resultou para a Impugnante, uma vez que o Fisco não se recusou a apreciar as razões de defesa interpostas pela Impugnante. Além disso, registra também que a mesma não se manifestou nos 30 (trinta) dias subsequentes ao recebimento do 2º Termo de Rerratificação (fls. 670), da qual foi cientificada em 12/01/09 (fls. 688).

No tocante à multa isolada exigida, afirma que a exigência está em consonância com a legislação, uma vez que a Impugnante não efetuou a retenção e o recolhimento do ICMS-ST devido quando da venda dos produtos em questão.

Refuta, ainda, as alegações de violação ao princípio do não confisco, bem como a afirmação de que referida penalidade estaria sendo exigida de modo desconforme com o princípio da proporcionalidade.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assevera que o trabalho fiscal decorreu da constatação da falta de recolhimento do ICMS-ST devido pela Impugnante, seja em razão dos Convênios ICMS nº 74/94 (que dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações com tintas, vernizes e outras mercadorias da indústria química), do Convênio ICMS nº 03/99 (que dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, e outros produtos), seja em razão do Regime Especial de que é signatária.

Em seguida, aduz que a Impugnante equivoca-se ao afirmar o descabimento da cobrança do ICMS-ST relativo aos produtos identificados pelas letras L, M e N, no período de janeiro a novembro de 2005, uma vez que tal não foi exigido no período mencionado, sendo, portanto, inócua sua alegação.

Quanto ao argumento de que os ditos produtos não se destinam à construção civil, acabamento, bricolagem ou adorno, esclarece que a finalidade e a destinação dos produtos não são essenciais para definir se estes estão ou não sujeitos ao regime de substituição tributária, conforme reiteradas manifestações da Superintendência de Tributação (transcreve, a propósito, as Consultas de Contribuinte nº 063/07 e 222/07).

Prossegue a Fiscalização afirmando que a Impugnante equivoca-se ao afirmar que o Regulamento do ICMS atribui aos destinatários mineiros a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST não retido pelo remetente, pois a responsabilidade atribuída nas regras contidas nos artigos transcritos se resume ao recolhimento do imposto e não à sua retenção, que é obrigação do remetente substituto tributário.

Destarte, reitera que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST devido é do substituto tributário originário, nos termos definidos pela legislação tributária, sendo que ao destinatário cabe assumir a responsabilidade subsidiária pelo recolhimento do imposto, e não propriamente pela “retenção”, obrigação esta cometida ao substituto tributário. Daí porque não procede a alegação de que as autoridades autuantes deveriam verificar a ausência de recolhimento do ICMS/ST, ou mesmo do ICMS próprio, por parte dos destinatários, conforme colocado pela Impugnante em sua peça de defesa.

Também no que respeita aos Regimes Especiais mencionados pela Impugnante, o Fisco ressalta que a Defendente não apresentou qualquer comprovante de recolhimento do ICMS-ST, embora tenha sido intimada a fazê-lo já desde o início da ação fiscal, por meio do TIAF nº 113940 de 14/03/08 (fls. 02).

Em assim sendo, prossegue a Fiscalização, a mera referência aos Regimes Especiais eventualmente usufruídos pelos clientes (destinatários) da Impugnante não são suficientes para eximirem sua responsabilidade de reter e recolher o ICMS-ST exigido no Auto de Infração ora combatido, mormente em se considerando que o Fisco tinha conhecimento dos Regimes Especiais, os quais foram devidamente analisados antes da elaboração do Auto de Infração, oportunidade em que se considerou o produto, seu âmbito de aplicação (interno e/ou em outras unidades da Federação) e o conteúdo dos referidos Regimes.

Nos termos do que dispõe o art. 14 do Anexo XV do RICMS/02, ressalta-se que não restam dúvidas de que sendo atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST ao alienante ou ao remetente, no caso, à Impugnante, seja em razão de Convênio, Protocolo ou Regime Especial, não há como pretender imputar a responsabilidade aos seus clientes acima, destinatários mineiros.

Quanto às exigências relativas às operações com os produtos lubrificantes, a Fiscalização ressalta que a mera análise das atividades desenvolvidas pelos respectivos destinatários dos produtos em questão, relacionados no Anexo “G” (fls. 103 a 105), demonstra que nenhum deles se dedica à industrialização de lubrificantes. Conforme afirmação da própria Impugnante, os lubrificantes são utilizados como insumos, sendo consumidos nos processos produtivos dos seus adquirentes, inexistindo, portanto, a industrialização do próprio produto, motivo pelo qual fica afastada a excludente de aplicabilidade do ICMS/ST disposta no art. 18 do Anexo XV do RICMS/02.

Por fim, no que se refere aos questionamentos interpostos pela Impugnante relativamente à exigência do diferencial de alíquotas nas operações com “*outros produtos da indústria química classificados no NCM/SH 3214.1010 e 3815.19.00*”, a Fiscalização contradiz as alegações apresentadas, mencionando, inclusive, a legislação que fundamenta o lançamento em casos tais.

Em seguida, pede pela procedência do feito fiscal.

#### **Da Complementação da Instrução Processual**

O PTA em questão vem a ter neste E. Conselho de Contribuintes, tendo sido posteriormente reencaminhado à DGP/SUFIS para que fosse concedida vista dos autos ao Procurador do Sujeito Passivo, dentre outras providências atinentes ao saneamento processual.

Seguiu-se nova manifestação das partes, em cujo contexto foram reiteradas as considerações anteriormente efetuadas por ambas.

Isto posto, quando da apreciação levada a efeito pela Assessoria desta Casa, foi proposta diligência com vista à reformulação do crédito tributário em face da constatação de divergência entre o valor total do ICMS constante da reformulação do crédito tributário de fls. 670 e 672 e o respectivo DCMM de fls. 736/737. Além disso, sugeriu-se a devolução do prazo de 30 (trinta) dias para que o Sujeito Passivo aditasse a impugnação ou pagasse o crédito tributário com as reduções cabíveis, de modo a afastar definitivamente eventuais questionamentos acerca da observância plena do seu direito de defesa.

Atendida a diligência requerida, foi sanado o erro formal do DCMM.

A Impugnante, por sua vez, comparece novamente aos autos e reitera sua argumentação anteriormente expendida, trazendo a colação, ademais, a decisão proferida no Acórdão nº 18.624/10 (2ª Câmara), no âmbito da qual entendeu-se pela exclusão da Multa Isolada a que se refere o art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75.

Em resposta, a Fiscalização reafirma a pertinência das razões delineadas em sede de manifestação fiscal, ressaltando, ainda, que a decisão proferida pela 2ª Câmara, em que pese a exclusão da multa isolada cominada, pugnou pela procedência parcial do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

lançamento. Ao final, pede pela procedência do lançamento, nos termos da reformulação empreendida no crédito tributário.

### **Do Parecer da Assessoria do CCMG**

A Assessoria do CCMG, (fls. 815/821) após análise do feito, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação empreendida pelo Fisco e, ainda, para excluir a multa isolada por entendê-la inaplicável à espécie.

---

### **DECISÃO**

#### **Da Preliminar**

Inicialmente cumpre analisar a preliminar suscitada pela Defendente relativamente ao acatamento da sua peça de defesa, juntada às fls. 585/625.

Conforme restou demonstrado nos autos, a impugnação apresentada foi efetivamente recebida e as razões aí aduzidas foram objeto de resposta por parte da Fiscalização, não se configurando, destarte, qualquer óbice ao pleno exercício da garantia constitucional à ampla defesa e ao contraditório.

Demais disso, se dúvida houvesse quanto a tal questão, temos que a providência tomada a partir da sugestão da Assessoria desta Casa, concernente na reabertura do prazo de 30 (trinta) dias para aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis nos 30 (trinta) dias subsequentes ao recebimento do Auto de Infração (conforme fls. 757/758), cuidou de escoimar definitivamente a instrução processual.

No que pertine à contestação da multa isolada cominada, conquanto haja sido tratada em preliminar pela Impugnante, a matéria será abordada por ocasião da análise do mérito do feito fiscal.

#### **Do Mérito**

A autuação ora em apreço versa, como dito, acerca da exigência do imposto devido por substituição tributária, em razão de operações realizadas pela Impugnante com destino a contribuintes situados neste Estado, seja para posterior comercialização por parte dos respectivos adquirentes, seja para uso/consumo.

Considerando, a princípio, a alegação de vício na autuação em decorrência do fato de que as exigências identificadas pelas letras “L”, “M” e “N” do Anexo “E” do Auto de Infração referem-se a produtos ainda não submetidos ao regime de substituição tributária no período de janeiro a novembro de 2005, temos que não assiste razão à Impugnante.

Da análise do mencionado Anexo “E” constata-se que inexistente qualquer exigência relativa a estes produtos no período referido. Conforme ressaltado pela Fiscalização, a primeira menção a tais produtos no Auto de Infração (no caso o “Silicone Spray 300 ml – 12 un”, identificado pela letra “N”) somente se deu em fevereiro de 2006 (fls. 35 e 536 dos autos), em decorrência da operação acobertada pela nota fiscal nº 516015, datada de 02/02/06.

Com relação à alegação de que parte dos produtos autuados não se destinava à aplicação na construção civil, bricolagem ou adorno mas, antes, em atividades diversas, também falece razão à Defendente.

Para fins de sujeição ao regime de tributação da substituição tributária é suficiente que a mercadoria em questão figure no rol exaustivo constante da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, não havendo que se perquirir a destinação ou o emprego que eventualmente lhe será dado. Em outras palavras, uma vez constatado que o produto corresponde à descrição e à respectiva codificação NBM/SH, previstas no mencionado Anexo, certa é a sua submissão à sistemática da ST.

Se não bastassem os diversos pronunciamentos da Superintendência de Tributação (SUTRI) neste sentido, cumpre considerar, a propósito, o comando contido no art. 12, § 3 do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

**Art. 12 (...)**

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

A Impugnante argumenta, ainda, que a responsabilidade atribuída aos destinatários dos seus produtos, nos termos do disposto no art. 15 do citado Anexo, importaria no descabimento da exigência que lhe foi imputada no Auto de Infração.

Além disso, pondera que incumbiria ao Fisco, como pré-requisito do lançamento, verificar se os respectivos destinatários efetuaram ou não o recolhimento do tributo devido, sob pena de enriquecimento sem causa do Erário.

Não procedem, todavia, tais argumentos.

A legislação tributária prevê expressamente (art. 12 do Anexo XV) a responsabilidade da Impugnante pelo recolhimento do imposto, por substituição tributária, na situação em comento. De igual modo, prevê também que inadimplida esta obrigação, no todo ou em parte, o estabelecimento destinatário de mercadoria, inclusive o varejista, fica responsável pelo imposto devido a este Estado (art. 15 do mesmo Anexo).

A toda evidência, tais normas coexistem harmonicamente no ordenamento jurídico, não sendo razoável entender que a segunda estaria a anular a primeira. Com efeito, a prevalecer a tese esposada na peça de defesa, estar-se-ia admitindo uma insuperável antinomia entre ambas.

Neste sentido, não se cogita do afastamento da responsabilidade da Defendente em função da mera suposição de que os destinatários mineiros *possam* ter efetuado o recolhimento do imposto. É de se registrar que inexistem nos autos qualquer elemento, ainda que indiciário, de que algum recolhimento efetivamente tenha ocorrido.

Também no que concerne aos Regimes Especiais eventualmente concedidos aos destinatários mineiros, a simples menção aos mesmos, desacompanhada da comprovação dos alegados recolhimentos, não tem o condão de eximir a Impugnante da sua responsabilidade legal e tampouco constituem óbice à ação fiscal, mormente em se



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

considerando que tais Regimes foram objeto de análise quando da lavratura do Auto de Infração, conforme assevera a Fiscalização (fls. 717).

Quanto às exigências relativas às remessas de lubrificantes derivados de petróleo classificados na NCM/SH sob o código 2710.1932, também questionadas pela Impugnante, nada há nos autos que indique qualquer vício no procedimento fiscal.

Com efeito, o lançamento encontra-se perfeitamente fundamentado na legislação de regência da matéria, a saber:

### Lei Complementar nº 87/96

**Art. 12.** Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

XII - da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;

**Art. 13.** A base de cálculo do imposto é:

(...)

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;

### Lei Estadual nº 6.763/75:

**Art. 5º** O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1º- O imposto incide sobre:

(...)

4) a entrada, em território mineiro, decorrente de operação interestadual, de petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto;

### RICMS/02:

**Art. 2º** Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

VII - no recebimento, pelo destinatário situado em território mineiro, de petróleo, lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados ou de energia elétrica, oriundos de outra unidade da Federação, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Também com referência à incidência dita “por dentro”, a conduta fiscal encontra-se lastreada nos preceitos legais e regulamentares vigentes, eis que o montante do imposto integra sua base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle (Lei Complementar nº 87/96: art. 13, § 1º, inciso I; Lei nº. 6.763/75: art. 13, § 15; RICMS/02: art. 49).

No que respeita à alegação de que os lubrificantes derivados de petróleo não se destinavam ao uso/consumo dos seus adquirentes, mas sim à utilização (como insumo) nos respectivos processos produtivos, circunstância esta que desqualificaria a exigência de retenção e recolhimento do ICMS-ST, temos que o Fisco cuidou de desconstituir o argumento da Impugnante.

Nesta perspectiva, em sua bem fundamentada manifestação, os ilustres servidores autuantes demonstraram a improcedência das razões de defesa, haja vista que a atividade desenvolvida pelos adquirentes dos lubrificantes **não** consiste na comercialização ou industrialização **do próprio produto**, realizando, portanto, a hipótese de incidência descrita nos dispositivos legais acima transcritos.

Reproduz-se, abaixo, o quadro demonstrativo constante da manifestação fiscal, atinente à identificação dos destinatários dos produtos em questão, bem como da atividade econômica (CNAE-f) por eles empreendida, ilustrativo do que se vem de afirmar:

IE/MG	RAZÃO SOCIAL	CNAE-f	DESCRIÇÃO
0627396560020	DE LABORE MOVEIS LTDA	4754701	Comércio varejista de móveis
6292610260008	LILIPUTI INDUSTRIA COMERCIO E EXP. DE ROUPAS LTDA	1412601	Confecção de peças de vestuário, exceto roupas íntimas e as confeccionadas sob medida
0420145260405	COMPANHIA SIDERURGICA NACIONAL	1410904	Extração de calcário/dolomita e beneficiamento associado
0900241615325	COMPANHIA VALE DO RIO DOCE	1310201	Extração de minério de ferro
1800145260260	COMPANHIA SIDERURGICA NACIONAL	1310201	Extração de minério de ferro
3170241611253	COMPANHIA VALE DO RIO DOCE	1310201	Extração de minério de ferro
4000241615037	COMPANHIA VALE DO RIO DOCE	1310201	Extração de minério de ferro
4470241610941	COMPANHIA VALE DO RIO DOCE	1310201	Extração de minério de ferro
4610241613505	COMPANHIA VALE DO RIO DOCE	1310201	Extração de minério de ferro
6190241614688	COMPANHIA VALE DO RIO DOCE	1310201	Extração de minério de ferro
0540241613958	COMPANHIA VALE DO RIO DOCE	1329301	Extração de nióbio e titânio
7019487110098	BLACK & DECKER DO BRASIL LTDA	2989000	Fabricação de outros aparelhos eletrodomésticos - inclusive peças
0672479650234	NACIONAL GAS BUTANO DISTRIBUIDORA LTDA	1921700	Fabricação de produtos do refino de petróleo
4610241615257	COMPANHIA VALE DO RIO DOCE	1310202	Pelotização, sinterização e outros beneficiamentos de minério de ferro
5570241615124	COMPANHIA VALE DO RIO DOCE	1310202	Pelotização, sinterização e outros beneficiamentos de minério de ferro
3130020220120	USINAS SIDERURGICAS DE MINAS GERAIS S/A - USIMINAS	2724301	Produção de laminados planos de aço ao carbono, revestidos ou não.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

4590181680017	GERDAU ACOMINAS S/A	2725199	Produção de outros laminados longos de aço.
2770241610321	COMPANHIA VALE DO RIO DOCE	4911600	Transporte ferroviário de carga

De igual modo, afigura-se incontroverso tanto o cabimento das exigências relativas à diferença entre a alíquota interna e interestadual, levadas a efeito em relação aos produtos da indústria química, classificados na NBM/SH sob os códigos 3214.1010 e 3815.19.00, quanto a responsabilidade da Impugnante pelo recolhimento do imposto na condição de substituto tributário.

Assim dispõe a legislação de regência da matéria:

### Constituição da República:

**Art. 155.** Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual; (grifou-se)

### Lei Estadual nº 6.763/75:

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

(...)

III - adquirente ou destinatário da mercadoria, ainda que não contribuinte, pela entrada ou recebimento para uso, consumo ou ativo permanente, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### RICMS/02 - Anexo XV:

#### **Art. 12 (...)**

§ 2º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao imposto devido na entrada, em operação interestadual iniciada em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, das mercadorias relacionadas nos itens 3 a 16, 18 a 24, 26, 29 a 32, 39, 43 a 46 da Parte 2 deste Anexo e destinadas a uso, consumo ou ativo permanente do destinatário.

Isto posto, urge seja enfrentada a questão relativa à multa isolada cominada no Auto de Infração.

Segundo a acusação fiscal, a Impugnante teria incorrido na penalidade prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, a saber:

#### **Art. 55 (...)**

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;

Como se depreende do texto acima transcrito, o verbo núcleo do tipo penal consiste precisamente em “consignar”, no documento fiscal acobertador da operação (ou da prestação), base de cálculo distinta daquela estabelecida em lei.

O significado deste verbo, segundo os nossos dicionários, consiste em “*afirmar, declarar, estabelecer*” (Aurélio - Novo Dicionário da Língua Portuguesa), “*assinalar por escrito; afirmar, declarar, estabelecer*” (Michaelis - Moderno Dicionário da Língua Portuguesa), “*declarar, mencionar formalmente, registrar*” (Aulete Digital).

No caso em apreço, a Impugnante se absteve de efetuar a retenção e recolhimento do tributo devido, deixando também de consignar qualquer valor a título de base de cálculo da substituição tributária, no campo do documento fiscal para este fim destinado.

Em assim sendo, a multa isolada em questão mostra-se inaplicável, sobretudo se considerado o tipo descrito no art. 54, inciso VI do mesmo diploma legal, o qual se afigura adequado ao presente caso:

#### **Art. 54 (...)**

VI - **por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento** ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - de 1 (uma) a 100 (cem) UFEMGs por documento;(grifou-se)

Não se pode olvidar que o dispositivo penal capitulado pela Fiscalização (art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75) tem suscitado uma série de discussões no que tange à sua correta interpretação, sendo certa, inclusive, a existência de dissenso no âmbito deste Órgão Julgador, a propósito do tema.

Neste sentido, é de se registrar que a controvérsia existe não apenas nos casos em que o contribuinte nada registrou no documento fiscal, como também nas hipóteses em que nele foi aposta a informação alusiva à base de cálculo, conquanto diferente da prevista na legislação. Mesmo no que se refere a esta última situação, insista-se, é possível constatar a existência de interpretações dissonantes, fato este que se verifica, aliás, nesta própria Câmara de Julgamento (como se depreende, *exempli gratia*, dos votos integrantes do Acórdão nº 18.979/10/2ª).

Cumprе ressaltar que a despeito da exegese acima encampada, no sentido da inaplicabilidade da multa isolada no caso vertente, resulta necessário reconhecer que os entendimentos em sentido diverso também se encontram devidamente fundamentados, sendo, portanto, lastreados em argumentos dotados de plausibilidade jurídica.

Isto posto, tendo presente o contexto em que se insere na discussão, impõe-se que seja considerado o comando contido no art. 112 do Código Tributário Nacional:

**Art. 112.** A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação. (grifou-se)

Destarte, ante a existência de dúvida e estando em pauta matéria afeta à cominação legal de penalidades, aprouve ao legislador determinar que a interpretação haverá de ser feita da maneira mais favorável ao “acusado”. Em que pese a impropriedade terminológica, denotadora do fato de que o referido preceito inspirou-se em princípios hauridos do Direito Penal, tem-se que a legislação cuidou de prover a solução para as situações em que haja sido constatada *incerteza* quando da interpretação da lei que define infrações e comina penalidades tributárias.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Logo, em que pese as razões que fundamentam cada uma das correntes interpretativas, forçoso é admitir que a questão definitivamente não se encontra tratada na Lei Estadual nº 6.763/75 com a clareza e certeza requeridas (de modo especial nesta matéria) pelo Código Tributário Nacional. Em assim sendo, seja pelas razões anteriormente mencionadas, seja pela subsunção à hipótese disciplinada no art. 112 do CTN, considerando que a disposição contida no art. 54, inciso VI da mencionada lei estadual se mostra, *in casu*, mais favorável à Impugnante, não há como prosperar a cobrança da multa isolada, tal como exigida no Auto de Infração ora combatido.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 759/760, devendo, ainda, ser excluída a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, por inaplicável à espécie. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Maria Teresa Lima Lana. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor) e René de Oliveira e Sousa Júnior.

**Sala das Sessões, 01 de fevereiro de 2011.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Presidente**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior**  
**Relator**