

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.667/11/CE Rito: Sumário  
PTA/AI: 02.000215324-31  
Recurso de Revisão: 40.060128597-82  
Recorrente: Gateway Security Ltda  
CNPJ: 04.676871/0002-61  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: André Sussumu Iizuka/Outro(s)  
Origem: P.F/Orlando Pereira da Silva - Uberaba

### **EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA – ATIVO PERMANENTE – PRODUTO ELETROELETRÔNICO E MATERIAL ELÉTRICO.** Constatou-se, mediante fiscalização no trânsito de mercadorias, que a Autuada deixou de reter e recolher ICMS/ST relativo ao diferencial de alíquota, incidente nas operações com produto eletroeletrônico, classificado no item 29.1.61 e material elétrico, classificado no item 44.1.9, relacionados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinados ao uso, consumo ou ativo permanente. Exigência da Multa Isolada, prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 não lançada no PTA nº 04.002172787-63. Reformada a decisão recorrida para cancelar a exigência fiscal. Recurso de Revisão conhecido e provido. Decisões unânimes.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a aplicação de penalidade isolada pela falta de recolhimento e retenção do ICMS/ST relativo ao diferencial de alíquota, incidente nas operações com produto eletroeletrônico, classificado no item 29.1.61 e material elétrico, classificado no item 44.1.9, relacionados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinados ao uso, consumo ou ativo permanente.

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 20.071/10/1ª pelo voto de qualidade, manteve integralmente a exigência fiscal.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente, por intermédio de procurador regularmente constituído o Recurso de Revisão de fls. 142/157.

### **DECISÃO**

#### **Da Preliminar**

Superada, de plano, as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, I do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, revela-se cabível o presente Recurso de Revisão.

**Do Mérito**

A autuação versa sobre a aplicação de penalidade isolada pela falta de recolhimento e retenção do ICMS/ST relativo ao diferencial de alíquota, incidente nas operações com produto eletroeletrônico, classificado no item 29.1.61 e material elétrico, classificado no item 44.1.9, relacionados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinados ao uso, consumo ou ativo permanente.

O Fisco, em fiscalização de trânsito, constatou o transporte das mercadorias descritas no DANFE de fls. 11. Verificou que sobre elas incide o ICMS/ST relativo ao diferencial de alíquota, porque eram destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente da empresa Tellerina Comércio de Presentes e Artigos para Decoração Ltda, sediada em Uberlândia.

As mercadorias transportadas enquadram-se no item 29.1.61, relativo a produtos eletroeletrônicos e no item 44.1.9, referente a material elétrico, relacionados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, conforme abaixo:

29. PRODUTOS ELETRÔNICOS, ELETROELETRÔNICOS E ELETRODOMÉSTICOS

29.1. Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária Interno e nas seguintes unidades da Federação: Rio de Janeiro (Protocolo ICMS 192/09), Rio Grande do Sul (Protocolo ICMS 173/09), Santa Catarina (Protocolo ICMS 192/09) e São Paulo (Protocolo ICMS 31/09).

29.1.61 8528.51.20

Outros monitores dos tipos utilizados exclusiva ou principalmente com uma máquina automática para processamento de dados da posição 84.71, policromáticos - 37,60

44. MATERIAL ELÉTRICO

44.1. Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária Interno e nas seguintes unidades da Federação: Rio Grande do Sul (Protocolo ICMS 178/09), Santa Catarina (Protocolo ICMS 198/09) e São Paulo (Protocolo ICMS 39/09).

44.1.9 85.31

Aparelhos elétricos de sinalização acústica ou visual (por exemplo: campainhas, sirenes, quadros indicadores, aparelhos de alarme para proteção contra roubo ou incêndio) - 33

Identificadas as mercadorias e o enquadramento delas no regime de Substituição Tributária, conforme acima, as exigências fiscais, relativamente ao diferencial de alíquota de produtos destinados ao uso, consumo ou ativo permanente, estão amparadas nos arts. 12 e 13 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 subsequentes.(grifou-se)

§ 1º - As unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, por mercadoria ou agrupamento de mercadorias, são as identificadas nos itens da Parte 2 deste Anexo.

§ 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. (grifou-se)

Art. 13. A responsabilidade prevista no artigo anterior aplica-se também ao remetente nãoindustrial 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.

Verifica-se, portanto, que o Fisco enquadrando corretamente os produtos à legislação pertinente.

O diferencial de alíquotas aplicado, de 6% (seis por cento), foi calculado no confronto entre a alíquota interestadual de 12% (doze por cento) utilizada no DANFE nº 327 (fls. 11) com a alíquota interna para os produtos nela constantes, à exceção do último item, para-choque tub. duplo c/ bucha, classificação fiscal 7304.19.00, para o qual não há previsão de incidência de substituição tributária.

Como a alíquota interna de Minas Gerais para os produtos relacionados, conforme a alínea “e”, do inciso I, do art. 42, da Parte Geral, do RICMS/MG, é de 18% (dezoito por cento), compete a Minas Gerais cobrar a diferença entre as alíquotas interestadual e interna, resultando no diferencial de 6% (seis por cento).

Desse modo, o ICMS relativo ao diferencial de alíquota e a multa de revalidação referentes à presente autuação foram exigidos no Auto de Infração (AI) nº 04.002172787-63, cujo lançamento foi julgado procedente (Acórdão nº 20.049/10/1ª).

Assim, no caso em tela necessária se faz a análise pormenorizada do tipo descrito no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, para verificação da perfeita aplicação da penalidade exigida no presente PTA, em face da imputação fiscal, ora em exame.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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*”.

Conforme se observa no anexo denominado “Demonstrativo da Formação da Base de Cálculo”, fls. 05 dos autos, o Fisco apurou como base de cálculo do diferencial de alíquota, bem como da multa isolada aplicada a importância de R\$ 70.483,12 (setenta mil, quatrocentos e oitenta e três reais, doze centavos), ou seja, o valor da base de cálculo da operação própria das mercadorias sujeitas a ST.

Ao analisar o documento fiscal objeto da autuação, fls. 11 dos autos, verifica-se que a base de cálculo constante do DANFE foi a mesma considerada pelo Fisco, ou seja, foi a base de cálculo prevista na legislação, sendo certo que o simples fato de mesma ter constado em local diferente daquele em que deveria ter sido consignado, não implica na aplicação da penalidade exigida.

Ademais, como bem colocado no voto vencido da lavra do Conselheiro Antônio César Ribeiro, dos autos extrai-se que a Recorrente 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 Recorrente 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 equivoco 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, cita-se do Mestre Ricardo Corrêa Dalla, em sua obra “Multas Tributárias – natureza jurídica, sistematização e princípios aplicáveis”:

“Toda legislação sobre multas deve necessariamente obedecer aos Princípios da Tipicidade e da Generalidade, conforme exposto neste trabalho.

De que tratam realmente estes princípios? Quanto ao primeiro, o da Tipicidade, pode ser definido como sendo o delineamento completo da hipótese de incidência das multas. É o que descreve a sujeição ativa e passiva, a base econômica, a alíquota, a materialidade, o lugar, o tempo de descumprimento dos deveres instrumentais e outros aspectos relevantes.

**Misabel Derzi** já esclareceu que **“o modo de pensar padronizante (dito, inadequadamente, tipificante) conduz o intérprete a uma distância do caso isolado; ele só alcança o esquema do próprio caso.”**

Costuma-se entender a tipicidade de forma restritiva.

Para nós, trata-se do delineamento completo da hipótese sancionatória, no caso, a multa tributária.” (grifou-se)

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, mas destacou corretamente a base de cálculo do ICMS, sendo certo que a exigência do PTA principal foi apenas a do ICMS relativo ao diferencial de alíquota.

É de se destacar que a penalidade inculpada no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6763/75, 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

A sanção trazida no dispositivo legal acima mencionado 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.

Portanto, pelos fatos e fundamentos expostos, deve ser reformada a decisão recorrida, para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, relativa ao diferencial de alíquota na substituição tributária.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, também à unanimidade, em dar provimento ao recurso para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, relativa ao diferencial de alíquota na substituição tributária. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros René de Oliveira e Sousa Júnior (Revisor), Luciana Mundim de Mattos Paixão, José Luiz Drumond e Antônio César Ribeiro.

**Sala das Sessões, 28 de janeiro de 2011.**

**Mauro Heleno Galvão  
Presidente**

**André Barros de Moura  
Relator**

ABM/EJ