

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.684/12/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000170139-91
Impugnação: 40.010130122-66, 40.010130276-03 (Coob.)
Impugnante: Repsol Brasil S/A
IE: 018739630.01-08
Cooper-Standard Automotive Brasil Sealing Ltda (Coob.)
IE: 707927535.00-10
Proc. S. Passivo: Sonilton Fernandes Campos Filho/Outro(s)/Mônica Albuquerque de Oliveira/Outro(s) (Coob.)
Origem: Escritório Conext-Rio de Janeiro

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO ICMS/ST – COMBUSTÍVEIS/LUBRIFICANTES/SIMILARES. Constatado que a Autuada, estabelecida em outra Unidade da Federação, remeteu, a contribuinte mineiro, lubrificantes derivados de petróleo não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto, sem a retenção e o recolhimento do ICMS/ST. Inobservância do disposto no art. 2º § 1º, item III da LC nº 87/96 c/c art. 5º, § 1º, item 4 da Lei nº 6.763/75. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, ambos da Lei nº 6.763/75. Exclusão da multa isolada por inaplicável à espécie. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

A autuação versa sobre a falta de retenção e recolhimento do imposto devido por substituição tributária nas remessas de lubrificantes derivados de petróleo não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto, para adquirente estabelecido Minas Gerais 707.927535.00-10, no período de 01/02/06 a 30/04/07.

Nessas situações a orientação quanto à obrigatoriedade de retenção e recolhimento do ICMS/ST consta do Parecer DOET/SLT Nº 034/02 e no parágrafo único do art. 1º da Instrução Normativa (IN) SLT 01 de 03/06/03 que disciplinam a matéria.

Exigem-se ICMS/ST, Multa de Revalidação (100%) e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformadas, Coobrigada e Autuada apresentam, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 140/153 e 187/203, respectivamente.

Após serem científicadas da juntada aos autos do Parecer DOET/SLT nº 034/02 (fls.239/246), os Sujeitos Passivos voltam a se manifestar às fls. 253/257 e 258/263.

Da Impugnação da Coobrigada

Resumidamente, a defesa da Coobrigada está sustentada nos seguintes fundamentos:

- com base no art. 150, § 1º e 4º do Código Tributário Nacional (CTN) aduz que, como a intimação do Auto de Infração (AI) deu-se apenas em 05/07/11, o período de apuração de fevereiro a junho de 2006 teria sido fulminado pela decadência;

- o produto “Óleo PEX 460 GR” não se caracteriza como sendo de uso e consumo, mas sim matéria-prima destinada à utilização no processo produtivo;

- o Fisco classificou equivocadamente as matérias-primas recebidas da Repsol como material de uso e consumo, sem verificar a verdadeira destinação das mercadorias adquiridas. Afirma que a Fiscalização deveria juntar aos autos provas de que os produtos não eram destinados à produção industrial e não apenas basear-se na nomenclatura dos produtos;

- as operações, nas quais recebeu o produto Óleo PEX 460 GR, estão enquadradas tanto no art. 3º da Lei Complementar (LC) nº 87/96, quanto no art. 5º do RICMS/MG, ou seja, não sofrem incidência do imposto;

- o referido óleo é empregado em processo industrial no qual é misturado a outras matérias-primas que, ao final, resultarão no composto de borracha destinado à produção de peças para indústria automobilística;

- aduz que a legislação mineira veio, posteriormente, a restringir o alcance da norma de não incidência do ICMS, prevista na LC nº 87/96, por meio da inclusão da expressão “do próprio produto”, na destinação à industrialização e comercialização, a qual, segundo afirma, extrapola a legislação infralegal, configurando ofensa ao princípio da legalidade;

- requer seja a impugnação julgada procedente e sejam canceladas as exigências fiscais. Protesta pela produção de provas por todos os meios no direito admitidos.

A Coobrigada, após reabertura do prazo concedido pelo Ofício nº 302/11/COM, em razão da juntada do Parecer DOET/SLT nº 034/02, promove o aditamento fls. 253/257 reiterando os termos da impugnação inicialmente apresentada.

Da Impugnação da Autuada

A Autuada, por seu turno, expõe em sua impugnação os seguintes argumentos:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o AI foi lavrado com base na presunção de que o lubrificante, sobre cujas operações se discute, não seria destinado à sua própria industrialização, mas sem prova nos autos;

- observado o disposto tanto no Convênio ICMS 03/99, quanto na LC nº 87/96, não se considera ocorrido a incidência do ICMS nas remessas de combustíveis e lubrificantes destinados à industrialização pelo seu adquirente; afirma que o produto, objeto da autuação fiscal, foi utilizado no processo industrial da adquirente, haja vista que a natureza da operação constante do documento fiscal foi “venda industrialização, CFOP: 6.654”;

- não há amparo legal para afirmar que a “industrialização” estaria limitada a hipótese de fabricação de um lubrificante a partir de um lubrificante e que o conceito de industrialização é mais amplo e abrangente que o entendido pelo Fisco;

- apenas após a publicação do Convênio ICMS 110/07 (no inciso IV do § 1º da cláusula primeira) é que a norma tributária foi mais específica, acrescentando o pronome “sua” antes da palavra industrialização, o que não havia no Convênio ICMS 03/99; sendo o período fiscalizado anterior a vigência do Convênio ICMS 110/07 (01/07/08), não se aplica ao presente caso este novo entendimento;

- não há no AI qualquer prova da destinação dada aos lubrificantes fornecidos pela empresa e que, segundo o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais (RPTA/MG), o agente público deveria fazer a descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão do AI e das circunstâncias em que foi elaborado;

- conclui, em razão dos motivos acima expostos, que o lançamento encontra-se eivado de nulidade e postula a procedência da impugnação.

Em razão da reabertura do prazo concedido pelo Ofício nº 302/11/CON em razão da juntada do Parecer DOET/SLT nº 034/02 às fls. 258/267, a Impugnante realiza aditamento à Impugnação, oportunidade em que acrescenta:

- o citado parecer deve ser desprezado já que não traz nenhum argumento novo, apenas reproduz o entendimento da Instrução Normativa SLT nº 01/03;

- as alterações trazidas no Convênio ICMS 110/07 foram necessárias para dar o fundamento legal pretendido pelo Fisco, o que Convênio ICMS anterior (nº 03/99) não fornecia.

Por fim, reitera o pedido formulado anteriormente.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em manifestação de fls.264/283, refuta pontualmente as alegações da defesa e requer a procedência do lançamento.

DECISÃO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Da Preliminar

A alegada nulidade do lançamento deve ser rejeitada, visto que não procede a afirmação de que o AI baseia-se em presunções.

O AI em análise é válido, pois atende ao disposto no art. 142 do CTN e seus aspectos formais estão de acordo com as exigências determinadas no art. 89 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto n° 44.747/08.

Observa-se que o citado AI contém descrição clara e precisa do fato que motivou sua lavratura e das circunstâncias em que foi praticado, bem como a citação expressa dos dispositivos legais infringidos e da respectiva penalidade.

Ressalte-se que as Impugnantes não têm dúvidas de que as exigências fiscais são decorrentes da falta de retenção e recolhimento do ICMS devido pelo regime da substituição tributária, incidente nas remessas de lubrificantes derivados de petróleo não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto. Tanto é assim que, em duas oportunidades, se defenderam da acusação com bastante propriedade.

Destarte, inexistem os vícios materiais arguidos pelas Impugnantes, não havendo, portanto, falar-se em nulidade do lançamento.

Do Mérito

De início, cumpre informar que as questões levantadas na peça defensiva que versem sobre ilegalidade ou negativa de aplicação de lei, decreto ou ato normativo, deixarão de ser objeto de apreciação por óbice imposto pelo art. 110 do RPTA/MG.

Sustentam as Impugnantes, com fundamento no disposto no § 4º do art. 150 do CTN, que, no tocante ao período de fev/06 a jun/06, teria ocorrido a extinção do crédito tributário em razão da decadência.

No entanto, insta salientar que, em relação aos valores subtraídos da declaração, o lançamento por homologação não se completa, dando lugar ao lançamento de ofício previsto pela regra geral estabelecida pelo inciso I do art. 173 do CTN.

Cumpre destacar que o mencionado dispositivo prevalece, quanto ao montante não contemplado na apuração e posteriormente verificado pelo Fisco, sobre a previsão de homologação tácita do lançamento efetuado pelo Contribuinte (art. 150, § 4º do CTN), devendo o referido montante ser lançado de ofício, nos termos do inciso V do art. 149 do CTN.

Acerca desta matéria, Misabel de Abreu Machado Derzi, em nota, leciona com propriedade:

A inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício ou revisão

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de ofício, previsto no art. 149. Inaplicável se torna então a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a regra geral do prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173 do mesmo Código.

Desta forma, os fatos geradores relativos ao exercício de 2006 ver-se-iam atingidos pela decadência somente a partir de 01/01/12. Tendo sido a Impugnante regularmente intimada do AI em 05/07/11, resta claro que a constituição do crédito tributário relativo àquele período deu-se dentro do prazo decadencial.

O CC/MG já pacificou seu entendimento quanto à decadência do crédito tributário oriundo da falta de recolhimento do imposto devido, a exemplo dos Acórdãos nº. 13.549/99/2ª, 745/99/4ª, 1.170/00/5ª, 2.200/00/CE, 2.208/00/CE, 15.027/01/3ª, 2.273/01/CE, 14.402/00/1ª, dentre outros.

Cabe repisar que a autuação versa sobre a falta de retenção e de recolhimento do imposto devido por substituição tributária, no período de 01/02/06 a 30/04/07, incidente sobre as remessas de lubrificantes derivados de petróleo não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto, cujo adquirente é contribuinte mineiro (IE: 707.927535.00-10).

Quanto aos dados cadastrais da Autuada, de acordo com as informações constantes no SIARE, sua atividade econômica classifica-se na CNAE 4681-8/01, correspondente a “comércio atacadista de álcool carburante, gasolina, derivados de petróleo”.

Já com relação à atividade econômica da Coobrigada, esta se classifica no CNAE 2219-6/00, a qual corresponde a “fabricação de artefatos diversos de borracha”.

A controvérsia circunscreve-se à interpretação dada aos dispositivos legais pelas Impugnantes, as quais entendem que, uma vez que o produto foi utilizado como insumo no processo industrial da Coobrigada, deve-se considerar que este foi destinado à industrialização e, por esta razão, as operações estariam fora da incidência do imposto.

Em consonância com as normas que regem o presente caso, verifica-se que a imunidade nas operações interestaduais relacionadas aos combustíveis é definida em nossa Carta Magna, em seu art. 155:

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 prestações se iniciem no exterior;

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

X - Não incidirá:

(...)

b) Sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

Em seguida, no mesmo dispositivo, a Constituição da República delegou à lei complementar a definição das normas concernentes ao regime de tributação por substituição tributária, além de outras definições sobre combustíveis:

XII - cabe à lei complementar:

(...)

b) dispor sobre substituição tributária;

(...)

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso x, b;

O objetivo da imunidade nas operações interestaduais, numa interpretação sistemática e segundo o § 4º do dispositivo acima mencionado, é fazer com que o imposto respectivo reste resguardado à Unidade Federada em que o produto for consumido, veja-se:

§ 4º - Na hipótese do inciso XII, H, observar-se-á o seguinte:

I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto cabará ao estado onde ocorrer o consumo; (destacou-se)

A LC nº 87/96, por sua vez, prevê expressamente a incidência do ICMS sobre a entrada, no território do Estado destinatário, decorrente de operações interestaduais de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente, atribuindo, ao remetente, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido, na condição de substituto tributário, como segue:

Art. 2º - O imposto incide sobre:

(...)

§ 1º - O imposto incide também:

(...)

III - sobre a entrada, no território do estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de operações interestaduais, cabendo o imposto ao estado onde estiver localizado o adquirente.

(...)

Art. 3º - o imposto não incide sobre:

(...)

III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

(...)

Art. 7º - Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

(...)

Art. 9º - A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos estados interessados. (destacou-se)

Da determinação da adoção do regime de substituição contidas no art. 9º acima transcrito advieram as regras consubstanciadas no Convênio ICMS 03/99:

Cláusula primeira - Ficam os estados e o distrito federal, quando destinatários, autorizados a atribuir aos remetentes de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, situados em outras unidades da federação, a condição de contribuintes ou de sujeitos passivos por substituição, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que os remetentes estiverem realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário.

§ 1º - O disposto nesta cláusula também se aplica:

(...)

III - Na entrada de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, quando não destinados à industrialização ou à comercialização pelo destinatário. (destacou-se)

No mesmo sentido caminhou a Lei nº 6.763/75, conforme estabelece o item 4 do § 1º do seu art. 5º, veja-se:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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; (destacou-se)

O RICMS/02, seguindo as previsões acima estabelecidas, regulamentou no Anexo XV:

Art. 1º Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido:

(...)

III - Pelo adquirente ou destinatário da mercadoria ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente, nas hipóteses de entrada ou recebimento em operação interestadual de:

(...)

b) petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados ou de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto, ainda que o adquirente ou destinatário não seja inscrito como contribuinte deste estado; (destacou-se)

Verifica-se, pois, que toda a legislação pertinente estabelece a incidência do imposto nas operações que destinem derivados de petróleo a este Estado, quando o produto não for destinado à comercialização ou à industrialização.

Com base no dispositivo da LC nº 87/96 supracitado, o qual determina a não incidência do imposto nas operações interestaduais que destinem combustíveis à comercialização ou à industrialização, e considerando-se o dispositivo constitucional que estabelece que o imposto relativo a tais operações caberá ao Estado em que ocorrer o consumo, razoável é a interpretação de que a base do sistema de tributação reside no próprio produto.

Não parece lógico que uma mercadoria, a qual expressamente recebeu tratamento específico, tanto na Constituição da República, quanto na legislação complementar, como participante de um processo produtivo, tivesse este regramento desrespeitado.

Não se pode olvidar que mostra-se inadequada a interpretação literal do dispositivo que fazem as Impugnantes, posto não considerarem os demais dispositivos e princípios constitucionais como um sistema único e harmônico.

Para ilustrar, em uma situação hipotética em que duas indústrias, idênticas e vizinhas, necessitem de lubrificantes para aplicar em qualquer ponto de sua atividade

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

industrial, persistindo a interpretação pretendida pelas Impugnantes, aquela que comprasse lubrificante de industrial/distribuidor situado no mesmo Estado teria um custo maior do que aquela que recebesse o produto de remetente situado em outra Unidade da Federação.

Isto porque o industrial/distribuidor sediado em outro Estado da Federação remeteria os lubrificantes sem retenção do ICMS/ST, enquanto que o seu concorrente situado neste Estado iria remetê-los devidamente gravados pelo ICMS/ST.

Considerando que as decisões empresariais são tomadas usando como parâmetro o custo de aquisição das mercadorias, torna-se real a possibilidade de que empresas adquirentes de lubrificantes derivados de petróleo comprassem apenas de fornecedor situado em outro Estado, de modo que jamais haveria a incidência do tributo, maculando todo o sistema tributário, ferindo a isonomia e consagrando um desequilíbrio de mercado não pretendido pela Constituição Federal.

Nesse contexto e, para que seja respeitado a *mens legis* da norma, a única situação plausível de exclusão de tributação é a de que a industrialização seja a do próprio produto, pois desta forma resultaria em um novo lubrificante derivado de petróleo que estaria sujeito a tributação do ICMS, a partir da comercialização deste novo produto pelo industrial fabricante.

Tanto o Parecer DOET/SLT nº 034/02, como a IN SLT nº 01/03, ao interpretarem os dispositivos legais relativos à não incidência do ICMS nas operações interestaduais em questão, dispuseram que a industrialização, ora em discussão, seja entendida como a operação em que os produtos (petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica) sejam empregados como matéria-prima, da qual resulte, ainda, estes mesmos produtos.

Assim, o parecer e a instrução objetivaram apenas orientar os servidores, os contribuintes e os profissionais que atuam na área jurídico-tributária quanto à correta interpretação dos dispositivos legais relacionados à matéria.

Não criam, os citados documentos, nova hipótese de incidência, ao contrário, foram editados com o objetivo de evitar as interpretações extensivas do termo "industrialização", de modo a não alcançar todo e qualquer processo industrial de que façam parte o petróleo, inclusive lubrificantes, os combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e a energia elétrica, uma vez que isto implicaria indevida subordinação do mandamento constitucional à eventualidade da tributação das mercadorias resultantes de tal processo, quando distintas daqueles produtos.

Logo, a solução da presente lide não depende apenas das orientações contidas no Parecer DOET/SLT nº 034/02 e da IN SLT nº 01/03, mas sim, da análise sistêmica dos dispositivos legais e constitucionais anteriormente reproduzidos.

Nessas operações a base de cálculo das exigências encontra-se disciplinada no art. 13, inciso IX da Lei nº 6.763/75. Confira-se:

Da Base de Cálculo

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IX - no recebimento pelo destinatário, situado em território mineiro, de energia elétrica e de petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados, oriundos de outra unidade da Federação, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, o valor da operação de que decorrer a entrada, nele incluídos todos os custos ou encargos assumidos pelo remetente ou destinatários; (destacou-se)

No RICMS/02 esta regra se consubstancia no art. 19, inciso II do Anexo XV, que foi observado pelo Fisco, uma vez que ao valor da operação incluiu o montante no próprio imposto na base de cálculo, conforme demonstrado às fls.14/16.

Corretas, portanto, as exigências do ICMS, nos valores apurados conforme se demonstrou às fls. 08/09, bem como a respectiva Multa de Revalidação prevista no art. 56, II § 2º, inciso I, Lei nº 6.763/75.

Contudo, o mesmo não se pode afirmar com relação à penalidade capitulada no inciso VII do art. 55 da citada lei.

Necessária se faz a análise pormenorizada do tipo descrito no citado inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 (vigente à época dos fatos) para verificação da perfeita aplicação da penalidade prevista em face da imputação fiscal ora em exame. Veja-se:

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; (destacou-se)

Analisando o dispositivo percebe-se que a conduta descrita na norma sancionatória é a de consignar em documento fiscal de “base de cálculo diversa da prevista pela legislação”.

Dos autos extrai-se que a emitente dos documentos (Autuada) entendeu, à época da emissão das notas fiscais relativas às operações, que não haveria que se destacar qualquer base de cálculo do ICMS por não estar a operação sujeita ao regime da substituição tributária.

Assim, não há nos autos indícios de que a remetente das mercadorias tenha deixado de destacar o ICMS utilizando-se de fraude, dolo ou má-fé. O que se conclui do conjunto probatório é que remetente das mercadorias fez uma interpretação das normas estaduais diversa daquela feita pelo Fisco.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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).

Da análise dos documentos fiscais, juntados por amostragem (fls.19/104), se constata que Autuada se absteve de mencionar, no campo próprio, qualquer valor a título de base de cálculo do ICMS/ST, deixando também de consignar o imposto devido no campo do documento fiscal para este fim destinado, por entender que a hipótese não estava alcançada pela incidência do imposto.

O fato de se ter constado no campo destinado a informação do Código da Situação Tributária (CST), o código 041 (“Não tributada”), reforça esse entendimento.

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.

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 Ricardo Corrêa Dalla, em sua obra “Multas Tributárias – natureza jurídica, sistematização e princípios aplicáveis”:

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

De que tratam realmente estes princípios?

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

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

Costuma-se entender a tipicidade de forma restritiva. Para nos, trata-se do delineamento completo da hipótese sancionatória, no caso, a multa tributária.

No caso em tela, a norma determina como conduta a ser punida se configura por “consignar em documento fiscal que acobertar a operação (...) base de cálculo diversa da prevista pela legislação.”

Na hipótese ora analisada, repita-se a Impugnante não destacou qualquer valor a título de base de cálculo ou de imposto.

A Multa Isolada prevista no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 não tem aplicação generalizada, ou seja, não alcançam situações que não constituem o cerne da acusação fiscal, como é o caso dos presentes autos. Prudente, para efeito de imposição de penalidade, o acolhimento à regra da tipicidade cerrada do ilícito de natureza tributária.

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, propositadamente, consigna no documento fiscal destinado a informar o imposto devido ao Fisco, valor inferior ao da real operação.

Sendo assim, a penalidade capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 é inaplicável à espécie dos autos. Foi nesse sentido a decisão tomada por unanimidade no Acórdão 19.152/11/2ª.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir a exigência da multa isolada. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Camila Abrunhosa Tapias e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Fernando Luiz

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Saldanha e Luiz Fernando Castro Trópia.

Sala das Sessões, 01 de fevereiro de 2012.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente / Revisora**

**André Barros de Moura
Relator**

AV

CC/MIG