

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

Acórdão: 19.714/12/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000170975-66  
Impugnação: 40.010130887-42  
Impugnante: Terezinha Abadia Franco Ribeiro  
IE: 702272871.00-67  
Proc. S. Passivo: Cássio José Zago  
Coobrigado: Alexandre Franco Ribeiro  
CPF: 348744611-15  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST-BEBIDAS.** Constatou-se a falta de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST) pelo industrial, nas operações de saída de água mineral com destino a outros contribuintes localizados no Estado de Minas Gerais. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro nos termos do art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” ambos da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 106, inciso II, alínea “e” do CTN. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação, por meio da análise de documentação apreendida em operação de busca e apreensão e arquivos eletrônicos, que a Autuada recolheu ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST) a menor, nas operações de saída de água mineral com destino a outros contribuintes localizados no Estado de Minas Gerais, no período de 01/01/09 a 31/12/10.

Exige-se o ICMS/ST, descontado o valor espontaneamente denunciado pela Autuada em relação ao exercício de 2009, Multa de Revalidação em dobro nos termos do art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75.

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por representante legal, Impugnação às fls. 146 a 156, com juntada de documentos às fls. 157 a 442, basicamente aos seguintes argumentos:

- alega que o Fisco calculou o ICMS/ST sobre vendas efetuadas diretamente a consumidor final, conforme destacado no campo “natureza da operação” das notas fiscais autuadas, e que em tais situações não há que se falar em substituição tributária, visto que não há substitutos nem substituídos;

- afirma que a Fiscalização utilizou-se de pauta fiscal baseada em portaria já revogada para o cálculo do ICMS/ST;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- alega que o Fisco utilizou-se de pauta fiscal aplicável a “outras marcas”, quando a Impugnante produzia água mineral da marca Iza, que possuía valores específicos discriminados na pauta vigente à época do fato gerador do imposto;

- afirma, ainda, ter incorrido o Fisco em erros diversos materiais no cálculo do ICMS/ST;

- alega ser indevida a multa isolada aplicada pelo Fisco, uma vez que a ausência de base de cálculo nas notas fiscais a consumidor final ocorria porque a Impugnante acreditava que não devia ICMS/ST relativo a estas vendas.

Por fim, requer que seja julgado improcedente o lançamento, ou, na eventualidade, excluídas as notas fiscais de venda a consumidor final, utilizada a pauta fiscal da água da marca Iza e corrigidos os erros materiais de cálculo apontados.

### **Da Instrução Processual**

O Fisco se manifesta às fls. 445 a 450, acatando parcialmente os argumentos da Impugnante, de forma a excluir as notas fiscais de venda a consumidor final e corrigir os erros materiais de cálculo do ICMS/ST, conforme demonstrado pela Impugnante.

Os novos cálculos foram demonstrados às fls. 451 a 529.

Nos termos do art. 140 c/c art. 120, inciso II, § 2º, ambos do Regulamento do Processo e Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, foi concedida vista dos autos à Impugnante, pelo prazo de 10 (dez) dias, conforme comprova o documento de fls. 530, que se manifesta às fls. 539 a 553, com juntada de documentos às fls. 554 a 586, solicitando a utilização da pauta fiscal da água da marca Iza no cálculo do ICMS/ST remanescente.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco novamente se manifesta às fls. 588 a 591, resumidamente aos seguintes fundamentos:

- alega que em todas as notas fiscais autuadas consta no campo “descrição dos produtos”, que é o espaço apropriado para a especificação das mercadorias objeto da operação, a informação de tratar-se de água mineral da marca Boníssima e que apenas o campo “marca” contém o dado “água Iza”;

- afirma que o Contrato de Arrendamento da marca “Iza”, juntado aos autos pela Impugnante às fls. 159 a 165, foi assinado em 12/09/03, com vigência de 5 (cinco) anos, a partir de 01/09/03, não tendo sido apresentado nenhum termo aditivo ou novo contrato.

Por fim, requer que seja julgado procedente o lançamento.

---

## ***DECISÃO***

### **Do Mérito**

Decorre o presente lançamento da constatação, por meio da análise de documentos e livros fiscais apreendidos em operação de busca e apreensão e arquivos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

eletrônicos, que a Autuada recolheu ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST) a menor, nas operações de saída de água mineral com destino a outros contribuintes localizados no Estado de Minas Gerais, no período de 01/01/09 a 31/12/10.

Inicialmente, cabe destacar que a responsabilidade da Autuada pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST) nas operações subsequentes com água mineral decorre do disposto no art. 12 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 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.

Assim, o dispositivo supracitado constituiu o estabelecimento industrial situado neste Estado como responsável pela retenção e pelo recolhimento do ICMS/ST devido nas operações subsequentes, quando da remessa das mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 para outros contribuintes mineiros, como é o caso da água mineral, disposta no item 41 da mesma.

Ressalta-se que, apesar da Autuada, à época da ocorrência dos fatos geradores do imposto, encontrar-se sujeita ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), conforme determinação do § 1º, inciso XIII, “a” do art. 13 da Lei Complementar Federal 123/06, transcrito abaixo, deveria ter efetuado o recolhimento do ICMS/ST de acordo com a legislação aplicada às demais pessoas jurídicas.

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

(...)

§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

(...)

XIII - ICMS devido:

a) nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária;

Portanto, em relação ao recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, deveria a Autuada ter observado a legislação aplicável às demais pessoas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

jurídicas situadas no território mineiro, qual seja, o RICMS/02 e a Lei nº 6.763/75, que em seu art. 16, inciso IX determina:

### LEI nº 6.763/75

Art. 16. São obrigações do contribuinte:

IX - pagar o imposto devido na forma e prazos estipulados na legislação tributária;

Dessa forma, quando da remessa de água mineral a outros contribuintes mineiros, deveria a Autuada reter e recolher o ICMS/ST devido nas operações subsequentes no prazo estabelecido pelo art. 46, inciso III, "a" do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 46 O recolhimento do imposto devido a título de substituição tributária será efetuado até:

III - o dia 9 (nove) do mês subsequente ao da saída da mercadoria, nas hipóteses:

a) dos arts. 12 e 13 desta Parte, em se tratando de sujeito passivo por substituição inscrito no Cadastro de Contribuinte do ICMS deste Estado; (grifou-se)

Assim, não efetuando o recolhimento do ICMS/ST no prazo estabelecido pela legislação tributária mineira, estaria a Autuada sujeita à cobrança do imposto, acrescido de juros e das multas cabíveis.

Para o cálculo do imposto devido por substituição tributária, por sua vez, deveria a Autuada observar o disposto no art. 19, inciso I do Anexo XV do RICMS/02, que estabelece:

Art. 19. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

I - em relação às operações subsequentes:

a) tratando-se de mercadoria cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, o preço estabelecido;

b) tratando-se de mercadoria que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

1. o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) divulgado em portaria da Superintendência de Tributação;

2. o preço final a consumidor sugerido ou divulgado pelo industrial, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos aprovado em portaria da Superintendência de Tributação; ou

3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquias e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º deste artigo; (grifou-se)

Portanto, da análise do dispositivo supracitado, observa-se que o legislador mineiro estabeleceu uma ordem para a determinação da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária para as mercadorias que não tenham seu preço fixado por órgão público competente, como a água mineral.

Assim, em primeiro lugar, deve ser utilizado como base de cálculo do imposto o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) divulgado em portaria da Superintendência de Tributação, sendo os demais valores determinados pelo dispositivo utilizados apenas na ausência de PMPF.

No entanto, como a Superintendência de Tributação, por meio das Portarias SUTRI nº 28/08 e 35/09, vigentes à época dos fatos geradores, estabeleceu o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) para a água mineral, deveria este ter sido utilizado para a determinação da base de cálculo do ICMS/ST.

Portanto, resta incontroversa a responsabilidade da Autuada pela retenção e pelo recolhimento do ICMS/ST, bem como a utilização do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF), divulgado pela Superintendência de Tributação por intermédio de portaria, como base de cálculo do imposto.

Corroborando com as afirmações supracitadas a denúncia espontânea realizada pela Autuada, às fls. 12 a 15, referente ao recolhimento a menor do ICMS/ST no exercício de 2009.

Aliás, após a reformulação do lançamento, efetuado pelo Fisco às fls. 445 a 450, na qual foram excluídas as notas fiscais de venda a consumidor final e corrigidos os erros de materiais de cálculo do imposto, o ponto controvertido entre a Autuada e a Fiscalização passou a ser, basicamente, a utilização do PMPF da marca Iza ou de “outras marcas”, ambos constantes das Portarias SUTRI nº 28/08 e 35/09, como base de cálculo do ICMS/ST, o que passa a ser analisado.

Assim, alega a Autuada que produzia a água da marca Iza, que possuía valores específicos de PMPF nas portarias supracitadas, enquanto na visão do Fisco, a água fabricada pela Impugnante era da marca Boníssima, que, por sua vez, não tinha PMPF específico, devendo ser utilizado, portanto, o de “outras marcas”.

No entanto, não merece prosperar os argumentos da Autuada, como será demonstrado.

Da análise das notas fiscais modelo 1, juntadas aos autos às fls. 126 a 137 e 204 a 425, observa-se que no campo “Dados do Produto” consta apenas água mineral da marca Boníssima, e que a marca Iza aparece apenas no campo “Transportador/Volumes Transportados”.

As informações que devem constar nas notas fiscais modelo 1, bem como nos respectivos campos nos quais devem ser incluídas, encontram-se estabelecidas no art. 2º do Anexo V do RICMS/02, que determina:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 2º - A Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, conterà, nos quadros e campos próprios, observada a respectiva disposição gráfica, as indicações do quadro a seguir:

(...)

### DADOS DO PRODUTO

1 - o código adotado pelo estabelecimento para identificação do produto;

2 - a descrição dos produtos, compreendendo: nome, **marca**, tipo, modelo, série, espécie, qualidade e demais elementos que permitam sua perfeita identificação;

3 - o código estabelecido na Nomenclatura Comum do Mercosul/Sistema Harmonizado - NBM/SH, nas operações realizadas por estabelecimento industrial ou a ele equiparado, nos termos da legislação federal, e nas operações de comércio exterior;

4 - o Código de Situação Tributária (CST);

5 - a unidade de medida utilizada para a quantificação dos produtos;

6 - a quantidade dos produtos;

7 - o valor unitário dos produtos;

8 - o valor total dos produtos;

9 - a alíquota do ICMS;

10 - a alíquota do IPI, quando for o caso;

11 - o valor do IPI, quando for o caso.

(grifou-se)

Portanto, da análise do dispositivo supracitado, conclui-se que o campo adequado para a especificação da marca das mercadorias objeto das operações que a nota fiscal acoberta é o “Dados do Produto”, onde, no caso em apreço, consta a marca Boníssima.

Ainda, nas Portarias SUTRI nº 28/08 e 35/09, o CNPJ básico do fabricante da água da marca Iza é o de nº 02.755.720, enquanto o CNPJ da Autuada constante das notas fiscais acostada aos autos, bem como do Cadastro da Secretaria de Estado de Fazenda é o de nº 06.052.602.

Assim, apenas o fabricante da água Iza de CNPJ nº 02.755.720 poderia utilizar-se do PMPF da referida marca constante das portarias supracitadas.

Por todo o exposto, resta incontroversa a necessidade de utilização do PMPF de “outras marcas” para cálculo do ICMS/ST devido pela Autuada.

Ainda, uma vez comprovado o recolhimento a menor do ICMS/ST pela Autuada, sujeita-se à incidência de multa de revalidação em dobro, conforme previsto no art. 56, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por fim, cumpre destacar que o Fisco, na reformulação do lançamento, promoveu a adequação da Multa Isolada àquela prevista no art. 55, inciso VII, “c” da Lei nº 6.763/75, conforme alteração legislativa posterior ao Auto de Infração, por ser mais benéfica ao contribuinte, nos termos do art. 106, inciso II, “c” do CTN, *in verbis*:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, por maioria de votos, em rejeitar a proposta da Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora) de despacho interlocutório para que a Impugnante: 1) informe o motivo de constar nas notas fiscais acostadas aos autos a marca “Boníssima” uma vez sustentar que fabrica a água de marca “Iza”; 2) demonstre em qual portaria estaria enquadrado o seu produto uma vez que a portaria vigente à época dos fatos geradores não cita seu nome, mas de indústria com outro CNPJ como fabricante da marca “Iza”. Vencida a Proponente que exarava o despacho. No mérito, também por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 445/529. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora) que excluía ainda a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, por inaplicável à espécie. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Ricardo Wagner Lucas Cardoso e Carlos Alberto Moreira Alves.

**Sala das Sessões, 27 de junho de 2012.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Presidente / Revisora**

**Tábata Hollerbach Siqueira  
Relatora**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

---

Acórdão:	19.714/12/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000170975-66	
Impugnação:	40.010130887-42	
Impugnante:	Terezinha Abadia Franco Ribeiro	
	IE: 702272871.00-67	
Proc. S. Passivo:	Cássio José Zago	
Coobrigado:	Alexandre Franco Ribeiro	
	CPF: 348744611-15	
Origem:	DF/Uberlândia	

---

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, 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.

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de falta de recolhimento do ICMS devido a título de substituição tributária, no período de janeiro de 2009 a dezembro de 2010, relativo a saídas de água mineral com destino a outros contribuintes do Estado de Minas Gerais.

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

De início cumpre destacar que apenas será analisada a questão da exclusão da multa isolada objeto da divergência entre este voto e a decisão majoritária.

Ressalte-se que esta Conselheira propôs um despacho interlocutório com vista a conceder a Impugnante a oportunidade de apresentar documentos para subsidiar seus argumentos de defesa. Tal despacho seria para que a Impugnante informasse o motivo de constar nas notas fiscais acostadas aos autos a marca “Boníssima” uma vez sustentar que fabrica a água de marca “Iza” e demonstrar em qual portaria estaria enquadrado o seu produto uma vez que a portaria vigente à época dos fatos geradores não cita seu nome, mas de indústria com outro CNPJ como fabricante da marca “Iza”.

No entanto, tal medida não foi acatada pela Câmara e, com os elementos presentes nos autos, em relação às exigências de ICMS e da respectiva multa de revalidação, os argumentos da Defendente não são suficientes a desconstituí-las, pelo que concordo com a decisão majoritária no tocante a estes pontos.

Contudo, a Multa Isolada capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, deve ser excluída do lançamento.

Necessária se faz a análise pormenorizada do tipo descrito no citado inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 para verificação da perfeita aplicação da penalidade prevista em face da imputação fiscal ora em exame.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesta linha, cumpre verificar os exatos termos do citado dispositivo legal vigente à época da autuação:

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".

Como se depreende do texto acima transcrito, o verbo núcleo do tipo penal consistia 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 sob examine, a Impugnante se absteve de mencionar qualquer valor a título de base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, 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.

Dos autos extrai-se que a Impugnante entendia que à época da emissão das notas fiscais relativas às operações não haveria que se destacar qualquer base de cálculo do ICMS por não estar a operação sujeita ao recolhimento do ICMS por substituição tributária. Assim, não há nos autos nem mesmo indícios de que a Defendente não tenha destacado o ICMS utilizando-se de fraude, dolo ou má-fé. O que se conclui do conjunto probatório dos autos é que a Impugnante 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.”

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso em tela, a norma determinava 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.

É de se ressaltar aqui que a penalidade insculpida no inciso VII do art. 55, da forma como se encontrava redigida à época em que aplicada ao caso em tela, procurava punir contribuinte que, conhecendo a base de cálculo da operação no momento de sua realização, deixava de consigná-la no documento fiscal de forma proposital visando reduzir os valores a serem recolhidos de forma indevida e questionável.

Portanto, a sanção trazida pelo inciso VII do art. 55 visava coibir procedimentos tomados com o conhecimento da questão. Efetivamente, a norma não visava punir o erro na interpretação das leis tributárias.

Assim, esta penalidade apresentava-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.

Com o advento da Lei n.º 19.978/11, ocorreu a inclusão do inciso XXXVII ao art. 55 da Lei n.º 6.763/75, abaixo transcrito, que passou a apenar a conduta da Impugnante, a saber:

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:

.....  
XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;  
.....

Contudo, não é possível a aplicação retroativa deste dispositivo, nos termos dos arts. 105 e 106 do Código Tributário Nacional.

Por outro lado, esta mesma lei alterou o texto do inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, criando novas penalidades ao incluiu as alíneas “a”, “b” e “c” ao respectivo inciso, deixando claro todas as condutas abrangidas dentro do tipo que possui como núcleo “por consignar”.

Abaixo, transcreve-se a redação atual do referido dispositivo:

Art. 55 - .....

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a) importância diversa do efetivo valor da operação ou da prestação - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

b) valor da base de cálculo da substituição tributária menor do que a prevista na legislação, em decorrência de aposição, no documento fiscal, de importância diversa do efetivo valor da prestação ou da operação própria - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas "a" e "b" deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

.....

Também neste caso não é cabível a aplicação da nova norma, pois a mesma não se constitui em mera interpretação da penalidade anteriormente posta, mas, verdadeiramente, em novas penalidades.

Nos termos do art. 106 do Código Tributário Nacional, tem-se as regras para aplicação retroativa das normas tributárias, a saber:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Determina o art. 106 do Código Tributário Nacional as hipóteses em que, necessariamente, deve a legislação tributária retroagir seus efeitos para atingir fato pretérito. Contudo, nenhuma destas hipóteses adequa-se ao caso dos autos.

Não se vislumbra nas alíneas inseridas no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 que as alterações introduzidas tenham caráter expressamente interpretativo e, com certeza, não se trata aqui de hipótese de exclusão da aplicação de penalidade. Portanto, descartada a aplicação do inciso I do art. 106 do Código Tributário Nacional.

Sobre este ponto, cumpre ressaltar que esta alteração denota que a redação anterior não abrangia mesmo o caso tratado nos autos.

Também não seria hipótese de aplicação do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, pois, apesar de não ter havido julgamento definitivo do caso, a alteração trazida pela Lei n.º 19.978/11 não deixou de definir a situação como infração,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

muito menos lhe cominou penalidade menos severa, ao contrário, criou uma penalidade para uma conduta que até então não era passível de sanção pelo dispositivo.

Ademais, o art. 106 do Código Tributário Nacional consagra a chamada “retroatividade benigna”. Desta forma, não há como admitir que uma nova lei que veio para punir uma conduta até então não atingida pelo dispositivo, ainda que no caso em tela traga uma penalidade menor que a prevista anteriormente, possa ser aplicada a casos já ocorridos.

Diante do exposto, julgo procedente em parte o lançamento para excluir ainda a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei 6.763/75, por inaplicável à espécie.

**Sala das Sessões, 27 de junho de 2012.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Conselheira**