

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.026/13/CE Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000172567-96
Recurso de Revisão: 40.060133376-07, 40.060133306-70 (Coob.)
Recorrente: Petróleo Brasileiro S/A Petrobrás
IE: 018055618.09-40
Kelpen Oil Brasil Ltda (Coob.)
IE: 001060187.00-18
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Kelly Christina Mont'alvão Montezano/Outro(s), Peter de Moraes Rossi/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - RJ

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - COMBUSTÍVEIS/LUBRIFICANTES/SIMILARES. Imputação fiscal de remessas de lubrificantes derivados de petróleo a contribuinte mineiro, sem a retenção e/ou recolhimento antecipado do ICMS/ST, nos termos do Convênio ICMS n.º 110/07. Responsabilidade solidária do destinatário, nos termos do art. 15 do Anexo XV do RICMS/02. Inaplicável as disposições do art. 18 do citado Anexo XV, haja vista ser o destinatário estabelecimento distribuidor. Exigências de ICMS/ST e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e 55, inciso VII. Entretanto, a citada multa isolada não se adequa à conduta descrita nos autos pelo que deve ser excluída. Recursos de Revisão conhecidos à unanimidade e parcialmente providos por maioria de votos.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST relativo a operações com óleo lubrificante derivado de petróleo, relacionado no subitem 26.9 c/c 26.10 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinado ao contribuinte mineiro Kelpen Oil Brasil Ltda.

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

Da Decisão Recorrida

Apreciando o lançamento a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em sessão realizada em 20 de novembro de 2012, quanto ao Recurso n.º 40.010131419-53 -

Kelpen Oil Brasil Ltda. em preliminar, à unanimidade, deferiu requerimento de juntada de documento, encaminhados por Sedex ao Conext/RJ em 06 de setembro de 2012. Também em preliminar, à unanimidade, rejeitou a arguição de nulidade do lançamento. Quanto ao Recurso n.º 40.010131430-26 - Petróleo Brasileiro S.A - Petrobras, em preliminar, à unanimidade, indeferiu o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento, para adequar a multa isolada a 20% (vinte por cento) do seu valor, nos termos do disposto no art. 55 do inciso VII, alínea "c" da Lei n.º 6.763/75. Vencidos, em parte, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor) e Antônio César Ribeiro, que o julgavam parcialmente procedente, para excluir a exigência da multa isolada. Na oportunidade, pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Bruno Rodrigues de Faria.

Esta decisão está consubstanciada no Acórdão n.º 21.008/12/1ª (fls. 248/260) e voto vencido de fls. 261/262.

Do Recurso de Revisão da Kelpen Oil Brasil Ltda.

Inconformada com a decisão a KELPEN OIL BRASIL LTDA., por procuradores regularmente constituídos, apresenta Recurso de Revisão de fls. 264/273, em síntese, aos fundamentos seguintes:

- deve o lançamento ser anulado ou reformado, visto que as atividades desempenhadas gozam de não incidência tributária/imunidade relativa ao pagamento do ICMS quando da operação interestadual de derivadas do petróleo, conforme art. 155, inciso X, alínea "b" da Constituição Federal de 1988, não estando a Petrobras, em razão da industrialização realizada pela Coobrigada, subsumida à incidência do ICMS/ST;

- conforme previsão do RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, para efeitos de documentar o início de ação fiscal, a Autoridade deverá necessariamente lavrar Auto de Início de Ação Fiscal, intimando o contribuinte e o coobrigado pessoalmente, o que não ocorreu no presente caso;

- deveria o Agente Fiscal utilizar o AIAF para solicitar a apresentação de documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados à ação fiscal, a fim de respaldar a autuação, o que não foi feito;

- somente estaria a Autoridade dispensada da lavratura do Auto de Início de Ação Fiscal caso estivesse abarcada por qualquer das exceções descritas no art. 74 do mesmo diploma legal, o que não é o caso;

- diante da inexistência de abertura da ação fiscal, não estando ciente o Contribuinte e o Coobrigado da fiscalização, puna-se pela anulação do lançamento;

- dedica-se à produção de óleos lubrificantes, graxas, produtos químicos similares, com material próprio ou de terceiros, mistura e envasilhamento dos mesmos, todos derivados de petróleo, conforme determina seu contrato social e, para tais industrializações, adquire parte de sua matéria prima da Petrobras que se encontra situada no município do Rio de Janeiro;

- quando da compra de sua matéria prima (produtos derivados do petróleo - Lubrificantes), com base no art. 155, inciso II, § 2º, inciso X, alínea "b" da Constituição Federal, não há o recolhimento do ICMS;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o ICMS/ST poderia ser exigido se os produtos adquiridos não se destinassem nem a industrialização, nem à comercialização pelo destinatário;
- pelo seu objeto social já fica claro que se dedica única e exclusivamente à produção de óleos lubrificantes, graxas, produtos químicos similares, com material próprio ou de terceiros, mistura e envasilhamento dos mesmos;
- em momento algum utiliza a matéria prima adquirida como combustível de máquinas ou equipamentos;
- foram apresentadas as notas emitidas nos períodos em que o contribuinte foi autuado, atendendo às especificações técnicas exigidas pelo Fisco;
- não existe dúvida de que os produtos comprados são de fato utilizados como matéria prima para a fabricação de seus produtos;
- forçoso reconhecer que existe erro de fato com relação ao CNAE da filial de Minas Gerais, visto que, muito embora conste em seu cadastro o comércio atacadista de lubrificantes, a mesma desempenha a função descrita em seu objeto social;
- quando do cadastro da empresa e opção da classificação da atividade realizada, houve a opção pelo item equivocado, quando na verdade deveria constar o CNAE 19.22-5-99 (Fabricação de outros produtos derivados do petróleo, exceto produtos do refino), bem como o CNAE 20.99-1-99 (Fabricação de outros produtos químicos não especificados anteriormente) e tal equívoco não traz qualquer problema de ordem fiscal, visto que o ICMS/ST não será exigido quer o contribuinte faça a industrialização ou a comercialização dos lubrificantes;
- conforme a Instrução Normativa SLT n.º 01/03, também está prevista a impossibilidade de cobrança de ICMS quando da industrialização e comercialização dos produtos adquiridos.

Ao final, requer seja recebido e processado o presente recurso, em seus regulares efeitos, com a suspensão da exigibilidade do crédito e lhe seja dada provimento, reformando-se integralmente a decisão proferida anteriormente.

Do Recurso de Revisão da Petrobras S/A

Inconformada com a decisão a Petróleo Brasileiro S/A - Petrobras, por seu advogado regularmente constituído, apresenta Recurso de Revisão de fls. 277/291, em síntese, aos fundamentos seguintes:

- a empresa que adquiriu os produtos assim o fez para emprego no seu processo industrial;
- ocorreu mero equívoco administrativo na inscrição da empresa destinatária dos produtos, mas que de fato exercia ela - como exerce - atividade industrial;
- pouco importa o aspecto formal, quando a realidade material emerge cristalina, sendo certo que o princípio adotado neste Conselho é o de acatamento da verdade material, mesmo que em detrimento ao não atendimento de aspectos formais;
- dessa forma, não se concebe a condenação imposta, pois não há a prova absoluta de que a empresa não estaria submetida ao disposto no art. 18 do RICMS;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- pugnou pela prova pericial para esclarecimento do fato, mas a perícia foi indeferida e a empresa condenada justamente pela ausência da prova que quis realizar;
- o estabelecimento coobrigado, adquirente dos lubrificantes derivados de petróleo, não apenas comercializa lubrificantes, mas também os utiliza em sua produção, sendo esta uma das hipóteses de inaplicabilidade da substituição tributária prevista no art. 18, Capítulo III, Título I, Parte 1 do Anexo XV do RICMS;
- a Kelpen Oil informa que há erro no código Nacional de Atividade Econômica (CNAE) da filial de Minas Gerais, onde consta o seu cadastro como comércio atacadista de lubrificantes, havendo declaração expressa desta no sentido de que também realizou atividade de produção;
- está impedida de conseguir a prova e por isso é indispensável a realização da perícia;
- o direito à prova é inalienável e constitucionalmente assegurado;
- no caso, documentos não podem comprovar o destino efetivo das mercadorias adquiridas pela Kelpen, tornando imprescindível a realização de perícia;
- discute a decisão no que pertine à multa isolada afirmando que, no período anterior a 31 de outubro de 2003, grande discussão se apresentava em relação à aplicabilidade do dispositivo já tendo este Conselho se posicionado quando a questão;
- o que está a fazer a Câmara é moldar a descrição contida na letra da lei a um fato diverso, pois uma coisa é não adotar a base de cálculo por entender que não seria a hipótese, na operação realizada. Outra, bem diversa, é considerar que por assim ter entendido o contribuinte consignou como base de cálculo zero;
- cita o art. 112 do Código Tributário Nacional;
- não há hipótese de incidência prevista na legislação para imposição da multa cominada;
- cita o Acórdão nº 20.445/11/1ª.

Ao final, requer seja admitido o recurso e ao mesmo concedido provimento.

DECISÃO

Da Preliminar

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

SEÇÃO IX

DO RECURSO DE REVISÃO

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

I - quando a decisão da Câmara de Julgamento resultar de voto de qualidade proferido pelo seu Presidente;

.....

§ 1º Não ensejará recurso de revisão:

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

a) questão preliminar, exceto a referente à desconsideração do ato ou negócio jurídico ou a que resulte em declaração de nulidade do lançamento;

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

II - a decisão relativa ao cancelamento ou redução de multa isolada pelo órgão julgador estabelecida nos termos do § 3º do art. 53 da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975.

.....

Pela leitura e análise do texto acima transcrito em confronto com a decisão consubstanciada no Acórdão nº 20.008/12/1ª, ora recorrida, verifica-se serem cabíveis os presentes recursos, uma vez que a decisão foi tomada pelo voto de qualidade, adequando-se, perfeitamente, aos ditames do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

Ressalte-se ainda que a decisão não se enquadra em nenhuma das vedações constantes do § 1º do citado art. 163, pois não trata de questão preliminar ou de concessão de dedução de parcela do crédito tributário escriturada ou paga após a ação fiscal.

Diante disso, encontra-se atendida a condição prevista no inciso I do art. 163 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, devendo ser conhecido o presente Recurso de Revisão por configurados seus pressupostos de admissibilidade.

Do Mérito

Compete à Câmara a análise, em sede recursal, do presente lançamento o qual versa acerca da imputação fiscal de falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST relativo a operações com óleo lubrificante derivado de petróleo, relacionado no subitem 26.9 c/c 26.10 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinado ao contribuinte mineiro Kelpen Oil Brasil Ltda., CNPJ 03. 099254/002-88, IE 001.060187.00-18, CNAE Fiscal 46.81-8/05 (comércio atacadista de lubrificantes).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei nº 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e 55, inciso VII.

Inicialmente, embora a matéria já tenha sido tratada pela Câmara *a quo*, cumpre destacar que a prova pericial requerida revela-se desnecessária, pois bastaria às Recorrentes apresentarem prova documental demonstrando que a Kelpen Oil vende mercadorias de produção própria. Contudo, tal prova não veio aos autos.

Ressalte-se, ainda, que foi esse o objetivo da Câmara de Julgamento, ao exarar o despacho Interlocutório de fl. 200, e, considerando a resposta trazida, foi possível a Câmara ter todos os elementos necessários ao seu convencimento.

Assim, não pode ser deferida a prova pericial requerida.

A matéria de mérito discutida é regida, como acentuado pelas Recorrentes, pela Constituição Federal, que delegou à lei complementar a definição das normas concernentes ao sistema de tributação por substituição tributária. Preceitua, *in verbis*:

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

.....
XIII - cabe à lei complementar:

.....
b) dispor sobre substituição tributária;

.....
A Lei Complementar n.º 87/96, por sua vez, dispõe que, em caso de operação interestadual a adoção do regime de substituição tributária dependerá de acordo específico entre os Estados interessados. Para tanto, delega-se à lei estadual o poder de atribuir tal responsabilidade ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subseqüentes, a saber:

Art. 6º - Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º - A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

.....
Art. 9º - A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º - A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subsequentes;

A previsão da aplicação da substituição tributária nas operações interestaduais com lubrificantes derivados de petróleo advém do Convênio ICMS n.º 110/07, do CONFAZ, como se segue:

Cláusula primeira - Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir ao remetente de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, a seguir relacionados, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM -, situado em outra unidade da Federação, a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que o remetente estiver realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário:

.....
V - óleos lubrificantes, 2710.19.3;

VI - óleos de petróleo ou de minerais betuminosos (exceto óleos brutos) e preparações não especificadas nem compreendidas em outras posições, contendo, como constituintes básicos, 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto os desperdícios, 2710.19.9; (redação vigente à data do fato gerador)

.....
No mesmo sentido caminhou a Lei Estadual n.º 6.763/75, *in verbis*:

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

.....
II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subsequentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

.....
§ 16. - Na hipótese do inciso II, o valor a recolher a título de substituição tributária será a diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota vigente nas operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição e o devido pelas operações próprias.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por sua vez, o Regulamento do ICMS (RICMS/02) estabeleceu no Anexo XV:

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

.....
II - pelos adquirentes ou destinatários da mercadoria, pelas operações subsequentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;
.....

Art. 62 - Na operação interestadual com lubrificante derivado de petróleo, o valor do imposto a ser recolhido a este Estado, a título de substituição tributária, é o resultante da aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição tributária.

Verifica-se, portanto, que toda a legislação pertinente estabelece a incidência do imposto nas operações que destinem lubrificantes derivados de petróleo a este Estado, atribuindo ao remetente situado em outra Unidade da Federação, no caso concreto, a Petróleo Brasileiro S/A - PETROBRAS, a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS a partir da operação que ela estiver realizando até a última, assegurado o seu recolhimento à Unidade Federada onde estiver localizado o destinatário, ou seja, ao Estado de Minas Gerais.

A Coobrigada reitera o entendimento de que só haveria ICMS/ST se os produtos adquiridos não se destinassem à industrialização nem tão pouco à comercialização, respaldando seu argumento no inciso IV, do § 1º da Cláusula Primeira do Convênio ICMS n.º 110/07 do CONFAZ, e também na Instrução Normativa SLT n.º 01/03.

Este entendimento está perfeitamente correto. Entretanto, esta hipótese não está configurada nos autos, pois não restou demonstrado, mesmo com a oportunidade reaberta pela Câmara *a quo*, que a adquirente mineira utilizou as mercadorias adquiridas como matéria prima de novos produtos, ou seja, não restou demonstrado que houve industrialização do próprio produto.

Destaca-se que o imposto exigido no Auto de Infração que ora se discute é aquele incidente sobre as operações subsequentes, a partir da operação que a Autuada realizou com a Coobrigada até a última.

A propósito, as Recorrentes alegam que a destinatária Kelpen Oil não é apenas estabelecimento comercial, mas também industrial, tendo utilizado as mercadorias adquiridas em sua produção. Concluem, em sequência, que foram cumpridas as normas tributárias estaduais que afastam a substituição tributária em se tratando de operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, conforme art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

O dispositivo em questão possui a seguinte redação:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 18. A substituição tributária de que trata esta Seção não se aplica:

.....
IV - às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem;
.....

Entretanto, as provas dos autos não sustentam a tese defendida pelas Recorrentes.

A Kelpen Oil informa que há erro no código Nacional de Atividade Econômica (CNAE) da filial de Minas Gerais, onde consta o seu cadastro como comércio atacadista de lubrificantes. Aduz, ainda, que esse estabelecimento desempenha a função descrita em seu objeto social, qual seja a produção de óleos lubrificantes, graxas, produtos químicos e similares, dentre outras, anexando à sua peça inicial de defesa uma declaração das atividades exercidas (fl. 79).

Porém, as atividades relacionadas pela Kelpen Oil, ora Recorrente, não correspondem ao objetivo da filial em questão, e sim a do estabelecimento matriz.

Analisando o objetivo social da Coobrigada (fl. 76), identifica-se que na referida Consolidação do Contrato Social como “Filial 01” (fl. 75), não consta a atividade de produção de óleos lubrificantes, mas sim, a de distribuição de óleos lubrificantes, estando em consonância com sua inscrição no Cadastro de Contribuintes do Estado de Minas Gerais.

Destaca-se que a condição comercial da Kelpen Oil também encontra-se em conformidade com as informações do Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica da Receita Federal do Brasil.

Estas observações já haviam sido feitas pela Câmara *a quo* na decisão recorrida e não foram refutadas em sede recursal.

Ademais, conforme apurado pela Fiscalização, o estabelecimento destinatário não possui autorização da Agência Nacional do Petróleo (ANP), para o exercício da atividade de produção de óleo lubrificante, condição *sine qua non* para industrializar tais produtos.

A fiscalização das atividades relativas às indústrias do petróleo foi atribuída à Agência Nacional do Petróleo - ANP, conforme Lei Federal n.º 9.847, de 26 de outubro de 1999, a saber:

Art. 1º - A fiscalização das atividades relativas às indústrias do petróleo e dos biocombustíveis e ao abastecimento nacional de combustíveis, bem como do adequado funcionamento do Sistema Nacional de Estoques de Combustíveis e do cumprimento do Plano Anual de Estoques Estratégicos de Combustíveis, de que trata a Lei n.º 9.478, de 6 de agosto de 1997, será realizada pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP) ou, mediante convênios por

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ela celebrados, por órgãos da administração pública direta e indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

§ 1º - O abastecimento nacional de combustíveis é considerado de utilidade pública e abrange as seguintes atividades:

I - produção, importação, exportação, refino, beneficiamento, tratamento, processamento, transporte, transferência, armazenagem, estocagem, distribuição, revenda, comercialização, avaliação de conformidade e certificação do petróleo, gás natural e seus derivados;

A ANP, por sua vez, editou a Resolução n.º 18, de 16 de junho de 2009, que estabelece os requisitos necessários à autorização para o exercício da atividade de produção de óleo lubrificante acabado, e a sua regulação:

Art. 1º - Ficam estabelecidos, pela presente Resolução, os requisitos necessários à autorização para o exercício da atividade de produção de óleo lubrificante acabado, e a sua regulação.

Parágrafo único. A atividade de produção de óleo lubrificante acabado é considerada de utilidade pública e compreende aquisição de óleo lubrificante básico e de aditivos, armazenamento, produção de óleo lubrificante acabado em instalação própria ou de terceiros, controle de qualidade, transporte, comercialização e assistência técnica ao consumidor.

.....
Art. 3º A atividade de produção de óleo lubrificante acabado somente poderá ser exercida por pessoa jurídica, constituída sob as leis brasileiras, que possuir autorização da ANP.

.....
Art. 15. A pessoa jurídica interessada somente poderá iniciar a produção de óleo lubrificante acabado após a publicação no Diário Oficial da União da autorização para o exercício da atividade, conjuntamente com a autorização de operação da instalação, sob pena de aplicação das sanções cabíveis.

Impende destacar que, considerando os Recursos ora analisados, foi possibilitado fazer prova da condição de indústria da empresa destinatária.

Saliente-se, inicialmente, que o despacho interlocutório não foi atendido na sua plenitude, nem mesmo com deferimento de prazo dilatado, tendo sido omitido, inclusive o livro Registro de Inventário solicitado.

Não obstante tenha havido manifestação formal da Coobrigada, reiterando seus argumentos e anexando alguma documentação, nada foi trazido que rechaçasse as provas dos autos. Pelo contrário, o documento da ANP de fls. 210/216, “Empresas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

autorizadas a exercer a atividade de produção de óleo lubrificante acabado” só ratifica a conclusão fiscal quanto a condição comercial da Kelpen Oil mineira.

Mencione-se, por oportuno, que foi recebida, por este Conselho de Contribuintes, a documentação encaminhada pela Recorrente Coobrigada, via Correios, em 06 de setembro de 2012. Consiste ela, conforme termos do requerimento de juntada em: “*contrato de locação do imóvel onde está situada a filial (sic); cópia do registro de funcionários da filial, cópia da autorização da ANP publicada no Diário Oficial que autoriza a industrialização dos produtos*”.

Portanto, já desde a fase de impugnação, houve análise dos citados documentos a fim de se concluir quanto às implicações acerca do mérito da questão, embora o encaminhamento tenha sido intempestivo.

O contrato de locação de imóvel não residencial, bem como o fato de a Sra. Elaine da Silva Lopes estar registrada como empregada na função de “assistente administrativo” em nada afeta a exigência fiscal.

Por fim, a cópia do Diário Oficial da União só diz respeito a Kelpen Oil do Estado de São Paulo, em nada afetando o caso dos autos.

Assim, demonstrada a condição não industrial da destinatária, impossível a adoção das regras do art. 18 do Anexo XV do RICMS/02.

Pelo exposto, não é possível acolher a pretensão da Recorrente em relação às exigências de ICMS e da respectiva multa de revalidação que devem ser integralmente mantidas.

Por outro lado, razão assiste às Recorrentes, principalmente à Petrobras que diretamente argui a matéria, no tocante à multa isolada exigida, merecendo reforma a decisão recorrida, pois deve ser excluída a penalidade capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

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.

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)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Recorrente se absteve de mencionar qualquer valor a título de base de cálculo do ICMS devido, 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 por substituição tributária.

Dos autos extrai-se que a Recorrente entendia que à época da emissão das notas fiscais relativas às operações objeto da autuação estas não estariam sujeitas ao regime de substituição tributária.

Assim, não há nos autos nem mesmo indícios de que a Defendente não tenha destacado o ICMS devido por substituição tributária 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.

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.”

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 Recorrente não destacou o imposto.

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

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 19.978/2011, 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 Recorrente, 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:

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;
.....

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, 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, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer dos Recursos de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em dar-lhes provimento parcial para excluir a exigência da multa isolada. Vencidos, em parte, os Conselheiros Fernando Luiz Saldanha (Revisor) e André Barros de Moura, que lhes negavam provimento, nos termos do acórdão recorrido. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

além dos signatários e dos Conselheiros vencidos, os Conselheiros Antônio César Ribeiro e José Luiz Drumond.

Sala das Sessões, 15 de março de 2013.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora**

CC/MG