

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.035/13/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000172043-11
Recurso de Revisão: 40.060133522-91, 40.060133234-10
Recorrente: 1ª Câmara de Julgamento
Cognis Brasil Ltda.
CNPJ: 49.865959/0003-40
Recorrida: Cognis Brasil Ltda., Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Daniella Zagari Gonçalves/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - SP

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO ICMS/ST - COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES, SIMILARES - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Imputação fiscal de falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária incidente nas operações de entrada de lubrificantes derivados de petróleo, destinados a consumidores finais localizados neste Estado. 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 art. 55, inciso VII, lastreadas na conferência de documentos fiscais e de arquivos magnéticos de envio obrigatório ao Fisco mineiro (Anexo VII do RICMS/02). Mantida a decisão recorrida que acolheu, parcialmente, as razões de defesa para excluir a multa isolada por inaplicável à espécie, e para, na apuração da base de cálculo, retirar o imposto destacado à alíquota de 12% (doze por cento) antes de embuti-lo à alíquota de 18% (dezoito por cento).

Recurso de Revisão 40.060133234-10 conhecido e não provido à unanimidade. Recurso de Revisão 40.060133522-91 conhecido à unanimidade e não provido por maioria de votos.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa a presente autuação acerca da imputação fiscal de falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária incidente sobre operações de remessas de produtos relacionados no Convênio ICMS n.º 03/99 - produtos utilizados em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos e aguarrás (lubrificante derivado de petróleo – Spreitan 3081 NCM 27101932), recepcionado no item 26 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/MG, destinado a consumidor final, no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2006.

O Fisco chegou a tal imputação fiscal a partir da conferência de documentos fiscais e arquivos magnéticos, de envio obrigatório nos termos do Anexo VII do RICMS/MG.

Consta do Auto de Infração que o valor do imposto a recolher foi apurado de acordo com a Lei Complementar n.º 87/96, o Convênio ICMS n.º 03/99 e o § 15 do art. 13 da Lei n.º 6.763/75, os quais determinam que o montante do imposto integra a sua própria base de cálculo, tendo em vista as operações autuadas tratam-se de produtos derivados de petróleo destinados ao consumo final.

O valor do imposto devido foi obtido mediante a apuração pelo Fisco sobre as operações referentes as notas fiscais constantes no Anexo "D" (fl. 16) nas saídas de mercadorias relacionadas no Anexo "C" (fl. 15).

Exigências de ICMS/ST 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

Segundo a decisão consubstanciada no Acórdão n.º 21.024/12/1ª (fls. 221/236 e voto vencido de fls. 237/240), a 1ª Câmara de Julgamento, em preliminar, à unanimidade, rejeitou a arguição de nulidade do lançamento e indeferiu o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75, e para, na apuração da base de cálculo, retirar o imposto destacado à alíquota de 12% (doze por cento) antes de embuti-lo à alíquota de 18% (dezoito por cento), conforme demonstrado pela Assessoria à fl. 217. Vencidos, em parte, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida e Carlos Alberto Moreira Alves que, reduziam a multa isolada exigida ao percentual de 20% (vinte por cento), nos termos da alínea "c" do inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 com fulcro na alínea "c" do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional. Na oportunidade, pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Lia Mara Fecci e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta.

Do Recurso de Revisão

Inconformada com a parte do acórdão que julgou improcedente a impugnação apresentada para manter o lançamento do ICMS e da multa de revalidação, a Recorrente/Autuada interpõe, tempestivamente, por intermédio de procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 242/262, em síntese, aos argumentos seguintes:

- demonstrou, na impugnação apresentada, o vício de nulidade do lançamento em razão da lavratura de Auto de Infração em face de pessoa jurídica inexistente, uma vez que, conforme comprova a documentação societária acostada aos autos, a empresa autuada, Cognis Brasil Ltda., foi incorporada pela BASF S/A em outubro de 2011, incorporação que foi devidamente registrada na JUCESP em novembro de 2011;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o v. acórdão recorrido afastou a alegação de nulidade do Auto de Infração restringindo-se a invocar a aplicação do art. 132 do Código Tributário Nacional, que não é suficiente para afastar o fundamento trazido;

- para ser válido o lançamento deve ser efetuado em nome de pessoa jurídica legítima que tenha capacidade jurídica para responder pelas obrigações tributárias que lhe são impostas, o que evidentemente não ocorre no tocante à empresa já extinta;

- como a nulidade é uma questão de ordem pública, desnecessário até mesmo a comprovação da divergência;

- todas as obrigações societárias e fiscais referentes à operação de incorporação foram cumpridas, inclusive com o registro da Ata da Assembleia Geral Extraordinária, na qual foi aprovada a incorporação, no órgão competente;

- não se trata, nesse caso, de tentativa de afastar sua responsabilidade pelo pagamento de eventuais obrigações tributárias devidas pela empresa incorporada, a teor do disposto no art. 132 do Código Tributário Nacional, mas apenas de se exigir que, após formalizada a incorporação, e extinta a empresa sucedida, tal como se verificou no caso, o lançamento seja efetuado corretamente em nome da empresa sucessora;

- na impugnação apresentada foi demonstrado que o crédito tributário objeto do Auto de Infração - lavrado em 12 de dezembro de 2011 - está extinto pela decadência (fatos geradores referentes ao período de janeiro a dezembro de 2006), nos termos do art. 150, § 4º, Código Tributário Nacional;

- a Colenda Câmara Julgadora divergiu do entendimento de Acórdão n.º 20.126/11/1ª que é enfático no sentido de que o ICMS é tributo sujeito ao lançamento por homologação e que o prazo decadencial para esta homologação é de 5 anos contados do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional;

- o art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional rege exclusivamente as hipóteses de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou com base em declaração, e o ICMS, imposto sujeito ao lançamento por homologação, submete-se ao prazo decadencial estabelecido no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, mesmo regime atribuído às obrigações acessórias convertidas em principais;

- o produto comercializado ao Estado de Minas Gerais, "Spreitan 3081" não se submete à sistemática da substituição tributária, a teor do art. 18, § 2º, inciso II do Anexo XV do RICMS/MG porque é empregado como insumo no processo produtivo;

- o produto adquirido pela empresa Unifi do Brasil, situada no Estado de Minas Gerais, é um óleo lubrificante de origem mineral aplicado na superfície dos fios para melhorar a "performance" do produto, ou seja, trata-se de insumo de produção que se integra ao produto final;

- no entendimento do v. acórdão, a substituição tributária somente estaria afastada se o produto comercializado fosse usado na industrialização do próprio produto;

- entretanto, esta Câmara Especial ao julgar caso em tudo semelhante à hipótese dos autos, já afastou a responsabilidade de contribuinte pelo recolhimento de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ICMS na sistemática da substituição tributária na hipótese em que, o produto comercializado, embora não seja utilizado na industrialização do próprio produto, é usado como insumo no processo produtivo, nos termos do Acórdão n.º 3.722/11/CE;

- no caso, muito embora o produto em discussão seja outro, "lubrificante", é fato que se aplica o mesmo entendimento do acórdão paradigma acima, ou seja, tratando-se de insumo ou matéria-prima necessária à produção, fica afastada a substituição tributária;

- a sistemática da substituição tributária foi inicialmente instituída pela Emenda Constitucional n.º 03/93, que acrescentou ao art. 150 da Constituição Federal de 1988, o § 7º e, com a finalidade de regular o instituto da substituição tributária, foi editada a Lei Complementar n.º 87/96;

- o regime da substituição tributária, seja nas operações internas ou interestaduais, visa antecipar o pagamento do imposto que seria devido nas operações subsequentes realizadas com o produto;

- assim, o recolhimento do ICMS por antecipação ocorre única e exclusivamente porque a substituição tributária pressupõe a ocorrência de operações subsequentes com o produto;

- exatamente porque a substituição tributária pressupõe a ocorrência da operação subsequente com a mercadoria, o legislador cuidou de excetuar dessa sistemática as operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego no processo de industrialização, como matéria-prima, produto intermediário ou material para embalagem, nos termos do art. 18, inciso IV, Anexo XV do RICMS/MG, sendo exatamente esse o caso concreto;

- na hipótese dos autos, a empresa incorporada comercializou com a empresa Unifi do Brasil Ltda., em operação interestadual, o produto "Speitran 3081", que, conforme consta na classificação fiscal destacada em cada uma das notas fiscais que ensejaram a autuação (NCM 27101932), é um óleo lubrificante utilizado no processo de industrialização do fio de poliéster, para garantir o acabamento final do produto;

- ocorre que, no caso, a empresa incorporada não procedeu ao recolhimento do ICMS por substituição tributária porque o produto foi utilizado pelo adquirente como insumo em seu processo produtivo, fato que, por si só, tornou inaplicável a substituição tributária na operação;

- o v. acórdão recorrido, restringindo-se, à literalidade do art. 1º, inciso II, alínea "b" do Anexo XV do RICMS/MG manteve o lançamento nesse ponto, aduzindo que a substituição tributária no caso concreto apenas poderia ser afastada na situação em que o produto comercializado fosse usado na industrialização do próprio produto;

- a prevalecer o v. acórdão e a literalidade do art. 1º, inciso II, alínea "b" do Anexo XV do RICMS/MG, chegar-se-ia à conclusão de que o legislador, ao excetuar da sistemática da substituição tributária apenas o produto comercializado destinado à industrialização do próprio produto, criou uma regra de exceção impraticável;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- essa interpretação que afasta a substituição tributária apenas na hipótese em que o produto comercializado é destinado à industrialização dele próprio impõe uma regra que, na prática, até por imposição lógica, é impossível de acontecer em qualquer caso concreto, pois não existe industrialização de produto que implique na produção do próprio produto, toda industrialização implica na formação de um produto novo, diferente, com outras propriedades e/ou características, caso contrário, não é industrialização;

- a única interpretação possível de se atribuir ao art. 1º, inciso II, alínea "b" do Anexo XV do RICMS/MG é admitir que a substituição tributária fica afastada na hipótese de comercialização de petróleo, lubrificante e combustível destinados ao emprego na indústria na condição de insumos ou matérias-primas de produção;

- a interpretação que o v. acórdão recorrido atribuiu ao artigo art. 1º, inciso II, alínea "b" do Anexo XV do RICMS/MG é também manifestamente contrária à disposição expressa do art. 18, inciso IV, Anexo XV do RICMS/MG;

- aceitar como válida a interpretação dada pelo v. acórdão ao art. 1º, inciso II, alínea "b" do Anexo XV do RICMS/MG significa assumir a existência de uma dicotomia na lei, já que dois dispositivos (arts. 1º, inciso II e 18, inciso IV) regulamentam a mesma situação, mas fixariam obrigações tributárias opostas;

- havendo dicotomia na lei no tocante à definição de obrigações tributárias, prevalece a interpretação que for mais favorável ao contribuinte, conforme dispõe o art. 112 do Código Tributário Nacional;

- toda a operação realizada com a Unifi do Brasil Ltda. foi pautada na boa-fé, e na certeza de que a empresa destinatária da mercadoria certamente usaria o produto como insumo na industrialização;

- da análise do art. 18, § 2º, inciso II do Anexo XV do RICMS/MG se extrai a conclusão de que, caso o destinatário da mercadoria não tivesse empregado o produto como insumo no processo produtivo, o que admite-se apenas a título argumentativo, o Fisco somente poderia exigir o ICMS a título de substituição tributária do adquirente do produto, e não da empresa incorporada;

- cita jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que prestigia a boa-fé do contribuinte em detrimento à sua responsabilização objetiva na hipótese em que não concorre para a prática da infração;

- ainda que fosse possível admitir a hipótese de que o produto "Speitran 3081" não teria sido utilizado pela Unifi do Brasil como insumo no processo industrial, o que, reitera-se, não corresponde à realidade dos fatos, a teor do disposto no art. 18, § 2º, inciso II do Anexo XV do RICMS/MG, não seria responsabilidade da empresa incorporada efetuar a retenção do ICMS a título de substituição tributária.

Ao final, requer seja conhecido e provido seu recurso para o fim de reformar parcialmente o v. acórdão recorrido, cancelando-se *"in totum"* o Auto de Infração.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise, em sede recursal, do presente lançamento o qual versa acerca da imputação de falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária para o Estado de Minas Gerais, incidente na entrada no território mineiro de produto relacionado no Convênio ICMS n.º 03/99 (lubrificante derivado de petróleo – Spreitan 3081 NCM 27101932), destinado a consumidor final, no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2006.

Exigências do ICMS e das Multas de Revalidação (100%) e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e § 2º, inciso I e 55, inciso VII.

O PTA encontra-se instruído com o Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF (fl. 02) e AR (fl. 03); Ofício Credencial PFC-SÉ N° 036/2011, Consulta Cadastral Cadesp e Consulta Regionais, todos da Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo (fls. 04/06); Auto de Infração - AI (fls. 07/09); Demonstrativo de Correção Monetária e Multa – DCMM (fl. 10); Relatório Fiscal (fls. 11/12); Anexo A – Demonstrativo Mensal da BC/ICMS/ST Destacada, Apurada e do ICMS/ST Devido (fl. 13); Anexo B – Demonstrativo Mensal do Crédito Tributário (fl. 14); Anexo C – Produtos Sujeitos a Substituição Tributária Considerados na Autuação (fl. 15); Anexo D – Cálculo do ICMS/ST a Recolher por Documento Fiscal (fl. 16); Anexo E – Memória de Cálculo (fl. 17) e Cópias das Notas Fiscais Objeto da Autuação.

Da Preliminar de Cabimento

Inicialmente cumpre analisar a preliminar de cabimento dos presentes recursos 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 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

§ 2º Em se tratando de decisão da Câmara de Julgamento que resultar de voto de qualidade do Presidente desfavorável à Fazenda Pública Estadual, o Recurso de Revisão será interposto de ofício pela própria Câmara de Julgamento, mediante declaração na decisão.

.....

Pela leitura e análise do texto acima transcrito em confronto com a decisão consubstanciada no Acórdão 21.024/12/1ª, ora recorrida, verifica-se serem cabíveis os presentes recursos.

Em relação ao recurso interposto pela sucessora da empresa Autuada, verifica-se 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.

Cumpram-se destacar que a Recorrente/Atuada apresentou dois acórdãos como paradigmas. No caso dos autos, não é necessária a observação da divergência jurisprudencial para conhecimento do presente recurso, pois, como se verifica das normas acima transcritas, o pressuposto de cabimento do recurso já se materializou quando a decisão recorrida foi proferida pelo voto de qualidade.

Contudo, cabe ressaltar que, relativamente à questão da decadência, a Recorrente/Atuada levantou que a decisão recorrida seria divergente da proferida no Acórdão 20.126/11/1ª. Cumpram-se destacar que a decisão citada pela Recorrente foi reformada pela Câmara Especial, em sessão realizada em 22 de junho de 2011 que, por maioria de votos, deu provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública Estadual, conforme decisão constante do Acórdão n.º 3.709/11/CE, *in verbis*:

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA – CONTAGEM DE PRAZO. SEGUNDO O DISPOSTO NO ART. 173, INCISO I DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, O PRAZO DECADENCIAL APLICÁVEL AO ICMS CONTA-SE A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO. DESTA FORMA, MERECE REFORMA A DECISÃO RECORRIDA, POIS, EM SE ADOTANDO ESTA REGRA, DEVEM SER RESTABELECIDAS EM PARTE AS EXIGÊNCIAS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RECURSO DE REVISÃO CONHECIDO POR UNANIMIDADE E
PROVIDO POR MAIORIA DE VOTOS.

Já em relação à matéria de mérito propriamente dita, a Recorrente cita o Acórdão n.º 3.722/11/CE. Contudo, a decisão consubstanciada no acórdão citado pela Recorrente trata de matéria diversa do caso dos autos pois se refere a utilização de energia elétrica que foi considerada pela Câmara como “*utilizada diretamente pela ora Recorrente no processo de industrialização do alumínio, tratando-se, assim, de insumo energético por ela adquirido e destinado a industrialização.*”

No que tange ao recurso interposto de ofício pela Câmara de Julgamento conforme previsão clara do § 2º do art. 163 acima transcrito, deve também ser conhecido o recurso, pois a decisão da 1ª Câmara de Julgamento resultou de voto de qualidade do Presidente desfavorável à Fazenda Pública Estadual no que se refere à exclusão da Multa Isolada prevista no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

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

Da Preliminar de Nulidade

Apesar dos recursos deverem ser conhecidos, uma vez preenchido o pressuposto para seu cabimento, a decisão recorrida não merece reforma. Assim, os fundamentos expostos no acórdão recorrido devem prevalecer e, por esta razão, passam a compor o presente Acórdão.

A Recorrente argumenta que há vício de nulidade no lançamento em razão de lavratura de Auto de Infração em nome de pessoa jurídica inexistente (extinta por incorporação) uma vez que a empresa Cognis Brasil Ltda. foi por ela incorporada em outubro de 2011.

Contudo, o Código Tributário Nacional dispõe no art. 132 que pessoa jurídica de direito privado que resultar de incorporação de outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado incorporadas, *in verbis*:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a da do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

.....

Veja-se que a própria Recorrente não nega sua responsabilidade pelo pagamento de eventuais obrigações tributárias devidas pela empresa por ela incorporada, a teor do disposto no art. 132 do Código Tributário Nacional, porém, tem plena convicção de que, ante a extinção da empresa em outubro de 2011, o lançamento deveria ter sido efetuado em seu próprio nome, na qualidade de responsável tributária.

O fato do lançamento não ter sido efetuado em nome da Basf S/A, sucessora por incorporação da Cognis Brasil Ltda., não invalida o lançamento já que não

representa qualquer problema quanto à defesa apresentada ou mesmo causa dificuldade de entendimento quanto às questões que permeiam os autos. Ressalte-se que a Recorrente, já desde a sua primeira peça de defesa nos autos, apresentou argumentos sobre o mérito com total domínio da matéria inclusive fática.

Assim, não merece acolhida a preliminar de nulidade levantada pela Recorrente.

Do Mérito

Afastada a questão da preliminar de nulidade, cumpre destacar que a Recorrente/Autuada questiona, também, a ocorrência de decadência.

Assim, antes mesmo de se verificar a imputação fiscal, cumpre analisar a alegação defensiva de que se operou a decadência relativamente aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2006, nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional que assim determina:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

.....
§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Contudo, afasta-se a aplicação retro transcrita do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, pois se trata aqui de lançamento de débito fiscal originário da cobrança decorrente da falta de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária.

O Fisco Estadual busca a cobrança do tributo relativa ao período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2006. O lançamento por homologação, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, e opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo contribuinte expressamente a homologa.

Na modalidade de lançamento por homologação, a apuração dos pressupostos fáticos, da base de cálculo e do pagamento da exação deverá ser efetuada pelo sujeito passivo, prévia, autônoma e independentemente de qualquer iniciativa do Fisco.

Nesta modalidade, o contribuinte, ou o responsável tributário, conforme o caso, deve realizar o pagamento antecipado do tributo, antes de qualquer procedimento

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

administrativo, ficando a extinção do crédito tributário condicionada à futura homologação, expressa ou tácita, pela autoridade competente.

Outra hipótese, entretanto, é aquela em que o sujeito passivo não cumpre, ou cumpre de modo diverso do entendimento do Fisco, com suas obrigações. Assim ocorrendo, a atividade a ser praticada pelo Fisco não poderá ser caracterizada apenas como homologação, já que esta pressupõe a existência de providências adotadas pelo contribuinte passíveis de confirmação pela autoridade administrativa.

Afastando-se a hipótese de homologação e, por conseguinte, aplicando-se as disposições relativas ao lançamento de ofício, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário deve ser calculado com base no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Portanto, verifica-se nos autos que não se operou a decadência em relação ao crédito tributário exigido pelo Fisco, oriundo dos fatos geradores ocorridos no citado período. Do exame do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, conclui-se que ocorre, nos termos ali ditados, a homologação ficta ou tácita do imposto que foi efetivamente declarado e pago pelo contribuinte.

Em relação ao ICMS que não foi declarado e/ou pago, é incabível o lançamento por homologação, mas o lançamento direto nos termos do art. 149, inciso V do Código Tributário Nacional.

Nesta hipótese, que é exatamente a constante dos autos, tem a Fazenda o direito de constituir o crédito correspondente no prazo decadencial previsto no art. 173 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

À luz do retro transcrito art. 173, o prazo para a autoridade fazer a confirmação do lançamento termina em 05 (cinco) anos contados do fato gerador, se não o fizer considera-se homologado o lançamento tacitamente; no entanto, isto não quer dizer que a Fazenda não tem direito de examinar o procedimento do contribuinte.

O objeto da autuação lançada pelo Fisco pelo Auto de Infração ora analisado trata-se de um “Lançamento de Ofício”, pois não houve nenhuma participação da Defendente, sendo que as informações constantes na peça fiscal foram levantadas pelo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fisco descaracterizando os lançamentos feitos pelo contribuinte em virtude dos mesmos não espelharem as operações efetivamente ocorridas.

Frise-se pela importância, o prazo extintivo do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, ou seja, efetuar o lançamento de ofício, é regulado pelo art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, que estabelece o decurso de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O citado dispositivo prevalece à previsão de homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte a que alude o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, quanto ao montante não contemplado na apuração, posteriormente verificado pelo Fisco, e devidamente lançado de ofício, nos termos do art. 149, inciso V do mesmo diploma legal.

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 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." (Direito Tributário Brasileiro – Editora Forense, 11ª Edição, pág. 912 e 913.)

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2006, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 1º de janeiro de 2007, findando-se em 31 de dezembro de 2011.

Desta forma, os fatos geradores evidenciados no feito, relativos ao período questionado, ver-se-iam atingidos pela decadência somente a partir de 1º de janeiro de 2012.

Tendo a Recorrente sido regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 12 de dezembro de 2011 (fl. 66), claro está que a constituição do crédito tributário, relativamente ao exercício de 2006, deu-se dentro do prazo decadencial, não se tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de constituí-lo.

É idêntico o entendimento deste Conselho de Contribuintes sobre a matéria como se encontra demonstrado na decisão do Acórdão 2.143/00/CE, a seguir, parcialmente, transcrito:

PARA MELHOR CONDUZIRMOS NOSSO PENSAMENTO, FAREMOS INICIALMENTE UMA BREVE ABSTRAÇÃO A RESPEITO DO INSTITUTO DA DECADÊNCIA.

REFERE-SE ESTA, AO PRAZO LEGALMENTE ESTIPULADO PARA QUE A FAZENDA PÚBLICA, OCORRIDO O FATO GERADOR, EXERÇA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O SEU DIREITO DE LANÇAR. PORTANTO, EMBORA SEMELHANTE AO INSTITUTO DA PRESCRIÇÃO, COM ESTE NÃO SE CONFUNDE, EIS QUE GUARDAM AMBOS RELAÇÃO COM FASES TEMPORAIS DISTINTAS DA CADEIA DE TRIBUTAÇÃO.

O ART. 150 DO CTN DISCIPLINA OS PROCEDIMENTOS ADSTRITOS À FIGURA DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO QUE OCORRE EM RELAÇÃO AOS TRIBUTOS CUJA LEGISLAÇÃO ATRIBUA AO SUJEITO PASSIVO O DEVER DE ANTECIPAR O PAGAMENTO SEM PRÉVIO EXAME DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA, COMO É O CASO DO ICMS.

CONFORME ESTABELECE O § 4º DO ART. 150 DO CTN, SE A LEI NÃO FIXAR PRAZO À HOMOLOGAÇÃO, SERÁ ELE DE CINCO ANOS, A CONTAR DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR E, EXPIRADO ESSE PRAZO, SEM QUE A FAZENDA PÚBLICA SE TENHA PRONUNCIADO, CONSIDERA-SE HOMOLOGADO O LANÇAMENTO E DEFINITIVAMENTE EXTINTO O CRÉDITO TRIBUTÁRIO, SALVO SE COMPROVADA A OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. OU SEJA, INEXISTINDO LANÇAMENTO OU NA HIPÓTESE DA CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO, O DIREITO DA FAZENDA PÚBLICA OBEDECE À REGRA ESTABELECIDO NO ART. 173, I.

ORA, O CASO DOS AUTOS, CONFORME VEREMOS ADIANTE AO TRATARMOS ESPECIFICAMENTE DAS IRREGULARIDADES APONTADAS, SE SUBSUME A RECLAMAR O IMPOSTO NÃO OFERECIDO À TRIBUTAÇÃO, I.E., NÃO LANÇADO, RELATIVO ÀS IMPORTAÇÕES EFETUADAS.

E, PORTANTO, É INAPLICÁVEL AO PRESENTE CASO A REGRA INSERTA NO ALUDIDO ART. 150.

DA MESMA FORMA, E POR EXTENSÃO, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM PRESCRIÇÃO. SE NÃO HÁ O LANÇAMENTO, NADA HÁ QUE SE COBRAR E, PORTANTO, NÃO TERIA SENTIDO ARGUIR PRAZO PARA O MANEJO DA AÇÃO DE COBRANÇA.

.....
CONFORME ESTABELECE O ARTIGO 58 DA CLTA/MG, O LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO SERÁ FORMALIZADO MEDIANTE AUTO DE INFRAÇÃO.

OUTROSSIM, O ARTIGO 173 DO CTN PRECONIZA, QUE O DIREITO DE A FAZENDA PÚBLICA CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXTINGUE-SE APÓS 5 (CINCO) ANOS, CONTADOS DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO.

Diante do acima exposto, a arguição de decadência levantada pela Recorrente/Autuada, não deve prevalecer pelo que se passa a analisar as demais questões que permeiam os presentes autos.

Em se tratando do mérito propriamente dito, conforme já relatado, a autuação versa sobre a constatação da falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária ao Estado de Minas Gerais, incidente na entrada no território mineiro de produto relacionado no Convênio ICMS n.º 03/99 (lubrificante derivado de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

petróleo – Spreitan 3081 NCM 27101932), para contribuinte mineiro, não destinado à comercialização ou à industrialização desse mesmo produto.

A matéria de mérito discutida é regida 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:

.....
XII - 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 subsequentes, 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 subsequentes, 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 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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Já o art. 5º, § º, inciso 4 da Lei n.º 6.763/75 prevê a incidência do imposto, nos seguintes termos:

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

§ 1º O imposto incide sobre:

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

O acordo celebrado entre os estados, no caso, é o Convênio ICMS n.º 03/99, com produção de efeitos a partir de 1º de julho de 1999, o qual disciplinava em sua Cláusula Primeira que:

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:

I - às operações realizadas com:

a) aditivos, anticorrosivos, desengraxantes, fluidos, graxas e óleos de têmpera, protetivos e para transformadores, ainda que não derivados de petróleo, todos para uso em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos;

b) aguarrás mineral, classificada no código 2710.00.92 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH.

II - em relação ao diferencial de alíquotas, a produto sujeito a tributação, quando destinado ao consumo e o adquirente for contribuinte do imposto;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - na entrada de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, quando não destinados à industrialização ou à comercialização pelo destinatário.

Saliente-se que, atualmente, 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, que revogou o n.º 03/99, 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;

.....
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.

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

.....
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.

Cabe frisar que conforme apontado pela Fiscalização e declarado pela empresa destinatária Unifi do Brasil LTDA, declaração esta trazida aos autos pela própria Recorrente/Autuada (fls. 172/173), o “Spreitan” não é destinado à comercialização ou à industrialização do próprio produto.

A alíquota encontra-se prevista no art. 12, inciso I, alínea “d”, subalínea “d1” da Lei nº 6.763/75 e art. 62 do Anexo XV do RICMS/02:

Lei nº 6.763/75:

Art. 12. As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

I - nas operações e prestações internas:

.....
d) 18% (dezoito por cento):

d.1) nas operações e nas prestações não especificadas na forma das alíneas anteriores;

RICMS/02:

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.

A base de cálculo encontra-se prevista no art. 13, inciso IX e § 15 da Lei nº 6.763/75:

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

.....
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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

.....
§ 15. O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Cabe salientar que as notas fiscais constam das fls. 18/53 dos autos.

Em tais documentos, conforme já relatado, há o destaque do ICMS no campo “VALOR DO ICMS” para São Paulo, à alíquota de 12% (doze por cento) e, nos campos “BASE DE CÁLCULO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO” e “VALOR DO ICMS SUBSTITUIÇÃO”, está consignado o valor 0,00 (zero, vírgula zero, zero).

Às fls. 172/173 do PTA, a destinatária mineira Unifi do Brasil Ltda. declara que, ao adquirir o produto “Speitran 3080”, se credita do imposto destacado nos documentos fiscais.

De acordo com a planilha às fls. 16 do PTA (Anexo D – Cálculo do ICMS/ST a Recolher por Documento Fiscal), o Fisco, ao apurar o valor do ICMS devido a Minas Gerais a título de substituição tributária, procede à inclusão do imposto na sua base de cálculo, à alíquota de 18% (dezoito por cento), valor da nota fiscal dividido por 0,82, e à determinação do valor do ICMS/ST a recolher (valor da base de cálculo apurada multiplicado pela alíquota interna – 18% (dezoito por cento). Contudo, sem excluir os 12% (doze por cento) originalmente destacados nas notas fiscais.

Saliente-se que o Fisco informa às fls. 185 dos autos, que o lubrificante de marca “Speitran 3081” (NCM 27101932), de acordo com a sua classificação fiscal, é um produto derivado de petróleo e sua tributação é pertinente ao § 2º do art. 9º da Lei Complementar nº 87/96, o qual determina que nas operações interestaduais de produtos derivados de petróleo que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.

A Recorrente/Autuada reitera o entendimento de que só haveria ICMS/ST se os produtos adquiridos não se destinassem à industrialização tampouco à comercialização, respaldando seu argumento no art. 18 do Anexo XV do RICMS/02.

O dispositivo em questão possui a seguinte redação:

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Este entendimento está perfeitamente correto. Entretanto, esta hipótese não está configurada nos autos, pois não restou demonstrado 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.

Assim, pelo exposto, considerando que o ICMS é imposto “por dentro”, vale dizer, integra sua base de cálculo, entende-se que no caso do presente PTA, quando da aferição da base de cálculo, deve-se excluir o ICMS destacado à alíquota de 12% (doze por cento) para, só então, embutir os 18% (dezoito por cento).

Além disto, razão assiste à Recorrente/Autuada no tocante à multa isolada exigida, devendo ser mantida a decisão recorrida, que excluiu 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)

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 empresa sucedida pela Recorrente/Autuada 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste ponto, cabe ressaltar que nas notas fiscais, campos “BASE DE CÁLCULO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO” e “VALOR DO ICMS SUBSTITUIÇÃO”, fora consignado o valor 0,00, conforme fls. 18/53 do PTA.

Dos autos extrai-se que a empresa sucedida pela 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 conduta de não destacar o ICMS devido por substituição tributária foi tomada utilizando-se de fraude, dolo ou má-fé. O que se conclui do conjunto probatório dos autos é que foi feita 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, não foi destacado o imposto devido por substituição tributária.

É de se ressaltar aqui que a penalidade inculpada 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.

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/Autuada, 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 incluir 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;
.....

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Considerando que o ICMS integra sua própria base de cálculo, no caso dos presentes autos, quando da aferição da base de cálculo, deve ser excluído o ICMS destacado à alíquota de 12% (doze por cento) para, só então, embutir os 18% (dezoito por cento), bem como deve ser excluída a exigência da multa isolada, por inaplicável à espécie, devendo ser mantida, integralmente, a decisão recorrida.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer dos Recursos de Revisão. No mérito, quanto ao Recurso n.º 40.060133234-10 - Cognis Brasil Ltda., à unanimidade, em negar-lhe provimento. Quanto ao Recurso n.º 40.060133522-91 - 1ª Câmara de Julgamento, por maioria de votos, em negar-lhe provimento. Vencido o Conselheiro Fernando Luiz Saldanha (Relator), que lhe dava provimento parcial para reduzir a multa isolada ao percentual de 20% (vinte por cento), conforme alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 com fulcro na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, nos termos do voto vencido. Designada relatora a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora). Pela Recorrente, sustentou oralmente a Dra. Lia Mara Fecci e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participaram do julgamento, além das

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

signatárias e do Conselheiro vencido, os Conselheiros André Barros de Moura, Antônio César Ribeiro e José Luiz Drumond.

Sala das Sessões, 04 de abril de 2013.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora designada**

CC/MG