

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.138/16/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000295808-95
Impugnação: 40.010139283-76
Impugnante: Atlas Copco Brasil Ltda
IE: 067976261.11-51
Proc. S. Passivo: Márcio da Rocha Medina/Outro(s)
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO. Constatada a retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST, devido pela Autuada, na condição de substituta tributária, por força do Convênio nº 110/07, em operações com produtos derivados de petróleo, destinados a consumidores finais localizados neste estado, listados no item 26 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º e Multa Isolada prevista no art. 55, incisos VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75 e no art. 54, inciso VI, c/c § 4º da mesma lei e com o art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02, sendo adotada a mais gravosa, com base no art. 211 do RICMS/02. Entretanto, deve-se aplicar no período de outubro de 2010 a dezembro de 2011 a Multa isolada prevista no art. 55 no inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, c/c o art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, e no período posterior a mesma multa (art. 55, inciso VII, alínea “c”), por ser a mais específica à tipificação do ilícito tributário.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO. Constatada a falta de retenção e de recolhimento do ICMS/ST devido pela Autuada, na condição de substituta tributária, por força do Convênio nº 110/07, em operações com produtos derivados de petróleo, destinados a consumidores finais localizados neste estado listados no item 26 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75 e no art. 54, inciso VI, c/c § 4º da mesma lei e com o art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02, sendo adotada a mais gravosa, com base no art. 211 do RICMS/02. Entretanto deve-se excluir a multa isolada aplicada no período de outubro de 2010 a dezembro de 2011, por falta de previsão legal e adequar a Multa Isolada, aplicando-se a prevista no art. 55, inciso XXXVII aos fatos geradores ocorridos a partir de tal data, por ser a mais específica à tipificação do ilícito tributário.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento e/ou o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de 14/10/10 a 29/09/14, relativo a operações de remessa de derivados de petróleo relacionados no item 26 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinadas a consumidores finais mineiros, em razão de a Autuada ter apurado a base de cálculo do ICMS/ST em desacordo com o disposto no art. 12, inciso I, alínea “d.1” e art. 13, inciso IX, c/c § 15 da Lei nº 6.763/75.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e as Multas Isoladas capituladas nos incisos VII, alínea “c” e XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 e no art. 54, inciso VI, § 4º da mesma lei, c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02, sendo adotada a mais gravosa, com base no art. 211 do RICMS/02.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 35/70, acostando os documentos de fls. 72/375 dos autos.

Alega que a maior parte das operações autuadas não são tributadas pelo ICMS, pois se referem à remessa de lubrificantes relacionadas a contratos de prestação de serviços de manutenção.

Acosta cópias de diversos contratos de prestação de serviço (fls. 100/284 - doc. 3), cópias de notas fiscais de serviços (fls. 286/289 - doc. 04) e cópia de notas fiscais de remessa gratuita de lubrificantes e óleos, que estariam vinculadas aos contratos de prestação de serviços (fls. 291/296 - doc. 05).

Aduz que outra parte das operações se refere à venda de lubrificantes para fins de revenda pelo adquirente, operações relacionadas na planilha de fls. 299/301 (doc. 06) e, às fls. 303/355, acosta cópias de contratos firmados com as referidas empresas distribuidoras (doc. 07).

Afirma que ocorreram equívocos da Fiscalização ao relacionar, na planilha do Auto de Infração, notas fiscais de entradas de mercadorias no estabelecimento da Impugnante (CFOPs nºs. 2.201, 2.949, 2.410 e 2.910).

Alega que também não foi considerado o cancelamento de algumas operações. Apresenta quadro às fls. 52/53 contendo operações cuja venda teria sido cancelada, para as quais teriam sido emitidas as respectivas notas fiscais de devolução (doc. 08 – fls. 357/375). Solicita a apresentação posterior de planilha complementar com a informação de outras notas fiscais na mesma situação.

Sustenta ser indevida a multa isolada aplicada, pois não houve consignação de base de cálculo em documento fiscal em valor inferior ao previsto na legislação. Afirma que a Fiscalização utilizou-se da base de cálculo apurada pela Impugnante para o cálculo do ICMS devido ao estado de Minas Gerais.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Reformulação do Crédito Tributário e do aditamento à impugnação

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, conforme Termo de Rerratificação de Auto de Infração de fls. 382/383, excluindo as exigências relativas às operações de venda de lubrificantes para fins de revenda pelos adquirentes, relacionadas na planilha de fls. 299/301 e, também, as operações cujos CFOPs referem-se a entradas de mercadorias, inclusive as operações de devoluções de mercadorias.

Os demonstrativos da reformulação do crédito tributário encontram-se acostados às fls. 384/398, todos constantes da mídia eletrônica de fls. 400 dos autos.

Regulamente cientificada sobre a retificação, a Autuada adita sua impugnação às fls. 404/434, alegando que permanece o equívoco da Fiscalização ao relacionar na planilha vendas que não se concretizaram, tendo em vista que as operações foram canceladas e as mercadorias devolvidas à Impugnante.

Relaciona às fls. 418 as notas fiscais de saída e suas respectivas notas fiscais de entradas, já relacionadas no doc. 8 da impugnação inicial.

Reitera os demais termos da impugnação inicial.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 439/442, refuta as alegações da Defesa.

Requer a procedência do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 445/461, opina, em preliminar, em indeferir o pedido de juntada dos documentos, protocolados no CC/MG em 20/06/16, por serem estes desnecessários ao deslinde da questão. No mérito, pela procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 384/398 e ainda para: i) nos casos em que a Autuada deixou de consignar base de cálculo prevista na legislação, excluir a multa isolada aplicada no período de outubro de 2010 a dezembro de 2011, por falta de previsão legal e adequar a Multa Isolada, aplicando-se a prevista no art. 55, inciso XXXVII aos fatos geradores ocorridos a partir de tal data, por ser a mais específica à tipificação do ilícito tributário; ii) nos casos em que a Autuada consignou base de cálculo menor que a prevista na legislação aplicar, no período de outubro de 2010 a dezembro de 2011, a multa isolada prevista no art. 55 no inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, c/c o art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, e no período posterior a mesma multa (art. 55, inciso VII, alínea “c”), por ser a mais específica à tipificação do ilícito tributário.

DECISÃO

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

Da Preliminar

Cabe inicialmente registrar que a Impugnante protocolou neste Conselho de Contribuintes, em 20/06/16, petição para juntada de documentos de forma a comprovar sua argumentação.

Os documentos ora apresentados tratam-se da totalidade dos contratos de prestação de serviços e manutenção, bem como as respectivas notas fiscais exemplificativas da prestação dos referidos serviços, com os quais a Impugnante pretende comprovar sua alegação de que a maior parte das operações autuadas não são tributadas pelo ICMS, pois se referem à remessa de lubrificantes relacionadas a contratos de prestação de serviços de manutenção.

Registre-se que tais documentos já foram apresentados por amostragem (fls. 100/289), tendo sido objeto de análise realizada pela Fiscalização.

Constata-se que os referidos documentos não foram capazes de afastar a acusação fiscal, visto que somente reforçam a tese fiscal de que ocorre a substituição tributária nas operações de remessa de derivados de petróleo relacionados no item 26 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinadas a consumidores finais mineiros, questão que será melhor abordada no mérito.

Assim sendo, indefere-se a juntada de documentos, visto que os autos já se encontram supridos com todos os elementos necessários ao deslinde da questão.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento e/ou o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de 14/10/10 a 29/09/14, relativo a operações de remessa de derivados de petróleo relacionados no item 26 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinadas a consumidores finais mineiros, em razão de a Autuada ter apurado a base de cálculo do ICMS/ST em desacordo com o disposto no art. 12, inciso I, alínea “d.1” e art. 13, inciso IX, c/c § 15 da Lei nº 6.763/75.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e as Multas Isoladas capituladas nos incisos VII, alínea “c” e XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 e no art. 54, inciso VI, § 4º da mesma lei, c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02, sendo adotada a mais gravosa, com base no art. 211 do RICMS/02.

A exigência fiscal se fundamenta na responsabilidade prevista no art. 12 do RICMS/02, em relação às mercadorias listadas no item 26 da Parte 2 do RICMS/02:

Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subseqüentes.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

§ 2º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao imposto devido na entrada, em operação interestadual iniciada em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, das mercadorias relacionadas nos itens 3 a 24, 26, 29 a 32, 39 e 43 a 48 da Parte 2 deste Anexo e destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário.

A Constituição Federal prevê em seu art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b”, a instituição de imunidade para operações próprias de petróleo e seus derivados. No entanto, tal previsão em nada influencia a incidência de ICMS nas operações internas, que é objeto do regime de substituição tributária, ou seja, o ICMS/ST sobre lubrificantes derivados caberá integralmente ao Estado onde ocorrerá o consumo final.

Desde o julgamento do RE 198.088, o Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que a hipótese de não incidência do ICMS, veiculada no art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b” da Constituição Federal de 1988, prevista para operações que destinem a outros estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, é benefício fiscal que não foi instituído em *prol* do contribuinte, seja consumidor ou não, mas do estado de destino dos produtos em causa, ao qual caberá a totalidade do ICMS sobre eles incidente, desde a remessa até o consumo.

Registre-se que a imunidade nas operações interestaduais referentes a combustíveis é definida pela CF/88:

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

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

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

(...)

X - não incidirá:

(...)

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

(...)

Na sequência, o § 2º acima delegou à lei complementar a definição das normas concernentes ao sistema de tributação por substituição tributária, além de outras definições sobre combustíveis/lubrificantes:

XII - cabe à lei complementar:

(...)

b) dispor sobre substituição tributária;

(...)

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

(Grifou-se)

O objetivo da imunidade nas operações interestaduais, numa interpretação sistemática e segundo a previsão do próprio texto constitucional, seria resguardar, ao estado onde o produto seria consumido, o imposto respectivo:

Art. 155 -

(...)

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

I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001).

II - nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

III - nas operações interestaduais com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, destinadas a não contribuinte, o imposto caberá ao Estado de origem.

A Lei Complementar nº 87/96, por sua vez, assim tratou a matéria:

Art. 2º -

§ 1º - O imposto incide também:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

Art. 3º - O imposto não incide sobre:

(...)

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

(...)

Art. 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;

(...)

§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, 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.

(Grifou-se).

A Impugnante em sua defesa alega que a maior parte das operações autuadas não são tributadas pelo ICMS, pois se referem à remessa de lubrificantes relacionadas a contratos de prestação de serviços de manutenção.

Acosta, às fls. 100/284 (doc. 3), diversos contratos de prestação de serviço de manutenção para comprovar que não se trata de simples venda de produtos de uso e consumo dos clientes da Impugnante, mas de prestação de serviço com fornecimento de óleos, lubrificantes e graxas.

Anexa, às fls. 286/289, cópia de 04 (quatro) notas fiscais referentes à prestação de serviço (doc. 04) e às fls. 291/296, cópia de 06 (seis) notas fiscais de remessa gratuita de lubrificantes e óleos, que estariam vinculadas aos contratos de prestação de serviços (doc. 05).

Aduz que a Lei Complementar nº 116/03, ao disciplinar a prestação mista de serviços com fornecimento de mercadorias, em seu art. 1º, § 2º, dispõe que, nos 22.138/16/3ª

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

casos em que há previsão na Lista Anexa de Serviços, somente é devido o ISS, salvo se houver menção específica de incidência do ICMS.

Afirma que no item 14.01 da citada lista, há previsão de incidência de ICMS somente sobre as partes e peças agregadas ao bem objeto da manutenção.

Cabe primeiro destacar que a Autuada tem como atividade econômica principal o “Comércio atacadista de outras máquinas e equipamentos não especificados anteriormente; partes e peças” (CNAE 4669-9/99), e como atividades secundárias o Comércio atacadista de Máquinas e equipamentos para uso industrial; partes e peças CNAE 46.63-0-00, Manutenção e reparação de compressores (CNAE 33.14-7-04) e Comércio atacadista de lubrificantes (CNAE 46.81-8-05).

Importante observar que as notas fiscais autuadas referem-se a vendas de mercadorias adquiridas de terceiros, sujeita ao regime de substituição tributária (CFOP 6.403), transferência de mercadorias (6.152), contendo o destaque do ICMS/ST e as operações de remessa em bonificação (CFOP 6.910) e outras saídas (6.949), sem destaque do ICMS/ST.

Como se vê, a própria Autuada reconhece que as mercadorias são sujeitas à incidência do ICMS, inclusive que ela é responsável pela retenção e recolhimento do ICMS/ST devido nas saídas interestaduais das mercadorias listadas no item 26 do Anexo XV do RICMS/02 (lubrificantes), classificados na NCM 27101932.

Não tem qualquer amparo o argumento de que tais mercadorias não estão sujeitas à incidência do ICMS, por se tratar de prestação de serviços com fornecimento de mercadorias, uma vez que a Autuada encontra-se inscrita no CNPJ com a atividade de comércio atacadista, inclusive de lubrificantes.

Os documentos acostados pela Autuada (contratos de prestação de serviços) só demonstram que os destinatários dos lubrificantes são consumidores finais, sendo devido o ICMS/ST a este estado, de acordo com o Convênio ICMS nº 110/07.

O art. 9º da Lei Complementar nº 87/96, supratranscrito estabelece que “a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados”.

Em atendimento ao dispositivo foi celebrado o Convênio ICMS nº 03/99, substituído pelo Convênio ICMS nº 110/07, que dispõem sobre “o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, e outros produtos”, nos seguintes termos:

Convênio ICMS nº 110/07

CAPÍTULO I

DA RESPONSABILIDADE

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

§ 1º O disposto nesta cláusula também se aplica:

(...)

IV - na entrada no território da unidade federada destinatária de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, quando não destinados à sua industrialização ou à sua comercialização pelo destinatário.

(Grifou-se)

Consoante o disposto no § 2º do art. 9º da Lei Complementar nº 87/96, não resta qualquer dúvida que o ICMS nas operações interestaduais com petróleo, inclusive lubrificantes, que tenham como destinatário consumidor final, cabe ao estado onde estiver localizado o adquirente, sendo atribuída ao remetente, a responsabilidade pela retenção e recolhimento desse imposto, na condição de substituto tributário, tendo em vista a celebração dos Convênios ICMS nº 03/99 e 110/07.

A exigência fiscal decorre do fato de a Autuada ter apurado o valor da base de cálculo em desacordo com o previsto no art.13, inciso IX e § 15 da Lei nº 6.763/75, ao deixar de incluir o montante do imposto na base de cálculo, além de ter abatido indevidamente o valor do ICMS operação própria.

A Fiscalização, com fulcro no art. 12, inciso I, alínea “d.1” e art. 13, inciso IX, c/c § 15 da Lei nº 6.763/75, adotou como base de cálculo o valor do produto indicado em cada nota fiscal, neste incluído o montante do próprio imposto, pois a base de cálculo para a tributação na entrada em Minas Gerais de lubrificantes e combustíveis derivados do petróleo, oriundos de outro estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto, é o valor da operação de que decorrer a entrada, nele integrado o montante do próprio imposto.

Confira-se:

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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 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.

(Grifou-se)

A título de informação, vale destacar que foi publicada pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais - SEF/MG a Instrução Normativa SLT nº 01/03, que dispõe sobre a interpretação dos dispositivos legais relativos à não-incidência do ICMS nas operações interestaduais com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.

INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01, DE 03 DE JUNHO DE 2003

(MG de 06/06/2003)

Dispõe sobre a interpretação dos dispositivos legais relativos à não-incidência do ICMS nas operações interestaduais com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.

(...)

Art. 1º - Incide o ICMS sobre a entrada no território mineiro de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Parágrafo único - Para efeito do disposto no caput, entende-se por industrialização a operação em que os mencionados produtos sejam empregados como matéria-prima e da qual resulte petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados ou energia elétrica.

Art. 2º- Relativamente à hipótese de incidência de que trata o artigo anterior:

I - o fato gerador do imposto ocorre no recebimento dos produtos pelo destinatário situado em território mineiro;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - a base de cálculo do imposto é o valor da operação de que decorrer a entrada dos produtos, nesta incluída o montante do próprio imposto;

III - o valor do imposto a recolher é o resultado da aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo definida para a operação, **vedada a dedução de qualquer valor a título de crédito;**

IV - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto é atribuída ao remetente dos produtos, na condição de substituto tributário, observado o disposto no artigo 360, § 2º, Parte 1, Anexo IX do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002.

Parágrafo único - A responsabilidade prevista no inciso IV deste artigo alcança também a hipótese descrita no artigo 372, § 2º, item 5, Anexo IX do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 38.104, de 28 de junho de 1996, durante o período em que vigorou tal dispositivo.

Art. 3º - Fica reformulada qualquer orientação dada em desacordo com esta Instrução Normativa.

Art. 4º - Esta Instrução Normativa entra em vigor na data da sua publicação, produzindo efeitos a contar da data de edição dos dispositivos a que se refere.

Belo Horizonte, aos 03 de junho de 2003.

Assim, a Fiscalização, corretamente, excluiu o imposto, incorretamente destacado pela Autuada, do valor da operação e o incluiu à alíquota interna de 18% (dezoito por cento), conforme demonstrado na planilha Anexo 2 – Apuração da Base de Cálculo do ICMS/ST, constante do CD de fls. 31 dos autos.

Registre-se que foram excluídas as notas fiscais referentes às operações de venda de lubrificantes para fins de revenda pelos adquirentes, bem como as operações cujos CFOPs referem-se a entradas de mercadorias.

No tocante às notas fiscais relacionados às fls. 52/53 da impugnação, cujas operações a Impugnante afirma que não se concretizaram, tendo em vista que as operações foram canceladas e as mercadorias devolvidas à Impugnante, o que se comprovaria pelas notas de entradas emitidas por esta, cópias apresentadas às fls. 357/375 dos autos (doc.8), cabem as seguintes considerações:

As notas fiscais de saídas foram emitidas pela Autuada com destaque do ICMS/ST a menor ou sem destaque do ICMS/ST e continuam ativas no Portal da Nota Fiscal Eletrônica. Portanto, ocorreu a saída das mercadorias.

As notas fiscais de entrada emitidas pela própria remetente, que referenciam as notas fiscais de saída, foram emitidas mais de um mês após a saída das mercadorias e consta o destaque do imposto retido.

O procedimento para restituição do ICMS/ST relativo à operação que não se realizou encontra-se disciplinado no Capítulo Subseção IV - Da Restituição do ICMS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Retido ou Recolhido por Substituição Tributária - do Anexo XV do RICMS/02, art. 22 e seguintes.

No caso de devolução de mercadorias adquiridas em operação interestadual, cujo imposto tenha sido retido pelo remetente em decorrência de convênio ou protocolo de ICMS, o contribuinte mineiro poderá ser restituído do imposto recolhido a favor de Minas Gerais, nos termos do estabelecido no art. 22 e no inciso I do art. 23 do Anexo XV do RICMS/02:

Art. 22. Para a restituição do valor do imposto pago a título de substituição tributária correspondente a fato gerador presumido que não se realizou, o contribuinte observará o disposto neste Capítulo.

Art. 23. O estabelecimento que receber mercadoria sujeita a substituição tributária poderá ser restituído do valor do imposto pago, quando com a mercadoria ocorrer:

- I - saída para outra unidade da Federação;
- II - saída amparada por isenção ou não-incidência;
- III - perecimento, furto, roubo ou qualquer outro tipo de perda.

Tal entendimento está exposto em diversas Consultas de Contribuintes. A título de exemplo, transcreve-se as Consultas de nº 066/12 e 221/11

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 066/12

ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – DEVOLUÇÃO DE MERCADORIA – Nas devoluções de mercadorias adquiridas em operação interestadual, cujo imposto tenha sido retido pelo remetente em decorrência de convênio ou protocolo firmado por este Estado, o contribuinte mineiro terá direito a se restituir do ICMS/ST recolhido em favor do Estado de Minas Gerais, bem como a se creditar do ICMS relativo à operação própria do remetente, nos termos do inciso I do art. 23 da Parte 1 do Anexo XV e do § 10 do art. 66 (Parte Geral), todos do RICMS/02.

(...)

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 221/11

ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – DEVOLUÇÃO DE MERCADORIA – Nas devoluções de mercadoria adquirida em operação interestadual, cujo imposto tenha sido retido pelo remetente em decorrência de convênio ou protocolo firmado por este Estado, o contribuinte mineiro terá direito a se restituir do ICMS/ST recolhido em favor do Estado de Minas Gerais, bem como a se creditar do ICMS relativo à operação própria do remetente, nos termos do inciso I

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do art. 23 da Parte 1 do Anexo XV e § 10 do art. 66, todos do RICMS/02.

Portanto, corretas as exigências fiscais remanescentes de ICMS/ST e da multa de revalidação.

A Multa de Revalidação apena o descumprimento da obrigação principal de recolher o imposto devido, sendo agravada por se tratar de operação sujeita a substituição tributária, nos termos do art. 56, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75. Veja-se:

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária.

Quanto à multa isolada cabe esclarecer que a Fiscalização, entendendo se tratar de infrações conexas, aplicou as Multas Isoladas previstas no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75, c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02, e as previstas nos incisos VII, alínea “c” e XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, adotando-se a mais gravosa, em consonância com o disposto no art. 211 do RICMS/02.

Entretanto, a acusação fiscal trata da falta de retenção/recolhimento e da retenção/recolhimento a menor do imposto, em razão de a Autuada ter apurado a base de cálculo do ICMS/ST em desacordo com a legislação, ao deixar de incluir o montante do imposto na base de cálculo, além de ter abatido indevidamente o valor do ICMS operação própria.

Assim, a penalidade prevista no inciso VI do art. 54 da Lei nº 6.763/75, c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02, que apena o descumprimento da obrigação acessória de informar corretamente o imposto devido no documento fiscal, não é a penalidade mais específica para o caso dos autos. Confira-se:

Lei nº 6763/75

Art. 54 - As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VI - por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - de 1 (uma) a 100 (cem) UFEMGs por documento;

(...)

§ 4º Na hipótese do inciso VI do caput deste artigo, a multa fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação ou prestação, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação ou da prestação, inclusive quando amparada por isenção ou não incidência.

RICMS/02

Art. 215 - As multas calculadas com base na UFEMG, ou no valor do imposto não declarado, são:

(...)

VI - por emitir documento com falta de requisito ou indicação exigida neste Regulamento ou emitilo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - por documento:

(...)

f) natureza da operação ou da prestação e condições do pagamento; alíquota do ICMS e destaque do imposto devido; nome da empresa de transporte e seu endereço, ou o número da placa do veículo, Município e Estado de emplacamento, quando se tratar de transportador autônomo: 42 (quarenta e duas) UFEMG;

(...)Grifou-se.

Já as Multas previstas no art. 55, inciso VII, alínea “c” e inciso XXXVII, da Lei nº 6763/75, foram introduzidas pela Lei nº 19.978/11, com vigência a partir de 01/01/12.

Até 31/12/11, determinava o art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, a cobrança da multa por consignar base de cálculo diversa da prevista na legislação no montante de 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada.

Efeitos de 1º/11/2003 a 31/12/2011 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/2003:

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.

A partir de 01/01/12, com a redação dada pela Lei nº 19.978/11, passou-se a exigir o percentual a 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada, incluindo 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 da alínea “c” do referido inciso:

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

(...)

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;

(Grifou-se)

Com o advento da Lei nº 19.978/11, ocorreu ainda a inclusão do inciso XXXVII ao art. 55 da Lei nº 6.763/75, abaixo transcrito, que passou a apenar a conduta “por deixar de consignar”, com vigência a partir de 01/01/12.

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; (grifou-se)

No caso dos autos, a Fiscalização aplicou a multa do art. 54, inciso VI, e 55, inciso VII, alínea “c”, e inciso XXXVII, todos da Lei nº 6.763/75, quando o Contribuinte deixou de consignar, ou seja, preencheu o campo base de cálculo do ICMS/ST com o valor 0,00 (zero), adotando-se os limitadores previstos no § 4º do art. 54 supra, aplicando a mais gravosa.

No entanto, como o núcleo do tipo do ilícito tributário adotado pelo texto legal, inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, vigente no período autuado de 01/10/10 a 31/12/11, era “por consignar”, conclui-se que a aplicação da multa isolada não é própria à infração cometida, em relação aos documentos em que “deixou de consignar” os valores da base de cálculo do ICMS/ST e o respectivo imposto.

Portanto, no período compreendido entre outubro de 2010 e dezembro de 2011, deve-se excluir as penalidades aplicadas: a prevista no art. 54, inciso VI por não ser específica para a conduta objeto da acusação fiscal, qual seja “apuração da base de cálculo em desacordo com a legislação”; a prevista no inciso VII do art. 55, por inaplicável à espécie visto que apena a conduta “por consignar”; a prevista no inciso XXXVII do art. 55 (por deixar de consignar), visto que é aplicável somente aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/12.

Já em relação à conduta da Autuada quando consignou no documento fiscal base de cálculo menor do que a prevista na legislação, está correta a aplicação do art. 55, inciso VII, alínea “c”, em relação aos fatos ocorridos anteriores a alteração, visto que o Fisco adotou o percentual de 20% (vinte por cento) sobre a diferença da base de cálculo, adotando-se a retroatividade benigna, conforme previsto no art. 106, inciso II, “c” do CTN.

Em relação ao período posterior a 01/01/12, também correta a aplicação do art. 55, inciso VII, alínea “c”, visto que o núcleo do tipo do ilícito tributário é exatamente a conduta da Autuada de “consignar base de cálculo a menor” do que a prevista na legislação.

Não tem qualquer fundamento a alegação da Impugnante de que a Fiscalização não poderia aplicar a penalidade visto que não houve consignação de base de cálculo em documento fiscal em valor inferior ao previsto na legislação, e que a Fiscalização utilizou-se da base de cálculo apurada pela Impugnante para o cálculo do ICMS devido ao estado de Minas Gerais.

Como bem demonstra a planilha Anexo 4 – Cálculo da Multa Isolada, o valor adotado pelo Fisco como base de cálculo da referida penalidade é a diferença entre a base de cálculo do ICMS/ST apurada e base de cálculo do ICMS/ST informada pela Autuada.

Da mesma forma, não merece ser acatado o argumento da Impugnante de que a sanção trazida estaria condicionada à comprovação de que o Contribuinte agiu com dolo ou com intuito de fraudar o Fisco.

A penalidade possui caráter objetivo e como tal, havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, tem-se por configurado o ilícito, atendendo a previsão constante do art. 136 do Código Tributário Nacional, que diz que *“salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”*.

Nesse sentido, com o devido respeito, não cabe ao aplicador da norma verificar, para aplicação da penalidade, se o infrator agiu com ou sem intenção de infringir a lei.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de juntada dos documentos, protocolados no CC/MG em 20/06/16, por serem estes desnecessários ao deslinde da questão. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 384/398 e ainda para: 1) nos casos em que a Autuada deixou de consignar base de cálculo prevista na legislação, excluir a multa isolada aplicada no período de outubro de 2010 a dezembro de 2011, por falta de previsão legal mantendo-se a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII aos fatos geradores ocorridos a partir de tal data, por ser a mais específica à tipificação do ilícito tributário; 2) nos casos em que a Autuada consignou base de cálculo menor que a prevista na legislação aplicar, no período de outubro de 2010 a dezembro de 2011, a multa isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 6.763/75, c/c o art. 106, inciso II, “c” do CTN, e no período posterior a mesma multa (art. 55, inciso VII, “c”), por ser a mais específica à tipificação do ilícito tributário. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), que excluía totalmente a multa do art. 55, inciso VII, alínea "c" da Lei nº 6.763/75. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Jorge Henrique Fernandes Facure e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Carlos Victor Muzzi Filho. Participaram do julgamento, além do signatário e da Conselheira vencida, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira e Maria Gabriela Tomich Barbosa.

Sala das Sessões, 02 de agosto de 2016.

Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator

D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.138/16/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000295808-95	
Impugnação:	40.010139283-76	
Impugnante:	Atlas Copco Brasil Ltda	
	IE: 067976261.11-51	
Proc. S. Passivo:	Márcio da Rocha Medina/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-4 - Belo Horizonte	

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos e reside apenas na exclusão total da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea "c" da Lei n.º 6.763/75.

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca da imputação fiscal de falta de recolhimento e/ou o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de 14 de outubro de 2010 a 29 de setembro de 2014, relativo a operações de remessa de derivados de petróleo relacionados no item 26 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinadas a consumidores finais mineiros, em razão de a ora Impugnante ter apurado a base de cálculo do ICMS/ST em desacordo com o disposto no art. 12, inciso I, alínea "d.1" e art. 13, inciso IX, c/c § 15 da Lei n.º 6.763/75.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei n.º 6.763/75 e as Multas Isoladas capituladas nos incisos VII, alínea "c" e XXXVII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 e no art. 54, inciso VI, § 4º da mesma lei, c/c o art. 215, VI, alínea "f" do RICMS/02, sendo adotada a mais gravosa, com base no art. 211 do RICMS/02.

Importa destacar de pronto pela importância para este voto que a base de cálculo adotada pela Fiscalização foi a mesma adotada pela Impugnante, havendo discordância em relação à metodologia do cálculo do imposto.

A Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea "c" da Lei n.º 6.763/75, foi introduzida pela Lei n.º 19.978/11, com vigência a partir de 1º de janeiro de 2012.

Assim, até 31 de dezembro de 2011, determinava o art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75, a cobrança da multa por consignar base de cálculo diversa da prevista na legislação no montante de 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada, a saber:

Efeitos de 1º/11/2003 a 31/12/2011 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/2003:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 55 -

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)

A partir de 1º de janeiro de 2012, com a redação dada pela Lei n.º 19.978/11, criou-se penalidade para exigir o percentual a 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada, incluindo as alíneas “a”, “b” e “c” ao respectivo inciso, passando a punir todas as condutas abrangidas dentro do tipo que possui como núcleo “por consignar”.

Abaixo, transcreve-se a redação atual da alínea “c” do referido inciso:

Art. 55 -

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

.....

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;

.....(grifos não constam do original)

Com o advento da Lei n.º 19.978/11, ocorreu ainda a inclusão do inciso XXXVII ao art. 55 da Lei n.º 6.763/75, abaixo transcrito, que passou a apenar a conduta “por deixar de consignar”, também com vigência a partir de 1º de janeiro de 2012:

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;

.....(grifos não constam do original)

No caso dos autos, a Fiscalização aplicou as multas do art. 54, inciso VI, e do art. 55, inciso VII, alínea “c” e inciso XXXVII, todos da Lei n.º 6.763/75, quando a Impugnante deixou de consignar, ou seja, preencheu o campo base de cálculo do

ICMS/ST com o valor 0,00 (zero), adotando-se os limitadores previstos no § 4º do art. 54 supra, aplicando a mais gravosa.

No entanto, como o núcleo do tipo do ilícito tributário adotado pelo texto legal, inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, vigente no período autuado de 1º de outubro de 2010 a 31 de dezembro de 2011, era “por consignar”, a aplicação da multa isolada não é própria à infração cometida.

Entretanto, ainda assim, não se encontra correta a exigência da penalidade isolada, devendo ser o crédito tributário, neste particular, reformulado para excluir a multa isolada.

Isto porque, não há que se falar em retroatividade benigna se a penalidade existente na legislação anteriormente a 31 de dezembro de 2011 não continha uma conduta a ser sancionada equivalente ao procedimento adotado pela Impugnante.

Veja-se que tanto é verdade tal afirmativa, que foi necessária a alteração da legislação para prever uma penalidade para tal conduta.

Explica este entendimento a própria redação dos dispositivos retrotranscritos que previam as penalidades aqui tratadas.

Necessária se faz a análise pormenorizada do tipo descrito no citado inciso VII, alínea “c” 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.

Importante frisar que esta análise deve ser feita a partir do dispositivo legal vigente à época dos fatos geradores, pelo fato de a alteração da legislação não alcançar os lançamentos já efetuados a menos que haja redução da penalidade aplicada ou a imputação fiscal deixe de ser qualificada como passível de sanção.

Nesta linha, verifica-se os exatos termos do citado dispositivo legal no período de 1º de novembro de 2003 a 31 de dezembro de 2011 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, inciso I, ambos da Lei n.º 14.699/03, acima transcrito.

Esta redação do inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 se encontrou vigente no período de 1º de novembro de 2003 até 31 de dezembro de 2011 e os fatos geradores constantes do presente lançamento compreendem tal período.

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”.

Dos autos extrai-se que a Impugnante entendia que à época da ocorrência das operações a base de cálculo do ICMS devido era exatamente aquela por ela destacada. Assim, não há nos autos nem mesmo indícios de que a Defendente tenha destacado a base de cálculo por ela adotada utilizando-se de fraude, dolo ou má-fé. O que se conclui do conjunto probatório dos autos é que a Impugnante fez uma interpretação das normas estaduais diversa daquela feita pelo Fisco. Ou seja, em seu entendimento, a base de cálculo por ela destacada era exatamente a prevista na legislação.

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, alínea “c” da Lei n.º 6.763/75.

Portanto, os fatos e fundamentos que levaram a autuação dizem respeito a entendimentos e interpretações da legislação tributária.

Ao analisar a questão do erro no Direito Penal, o eminente jurista Hugo de Brito Machado, em sua obra “Estudos de Direito Penal Tributário”, assim se manifesta:

A doutrina do Direito Penal registra notável evolução no tratamento do erro. Antes, referia-se ao erro de fato, como capaz de elidir a responsabilidade penal, e ao erro de direito, que tinha como irrelevante para esse fim, fundada no princípio de que ninguém pode descumprir a lei alegando que a desconhece.

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.”*

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

Contudo, o Fisco aplicou ao caso em tela a penalidade da alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

O dispositivo aplicado pelo Fisco, com a redação acima transcrita pela qual foram acrescentadas as alíneas “a” a “c” ao inciso VII, encontra-se vigente em nossa legislação a partir de 1º de janeiro de 2012, conforme foi estabelecido pelo art. 17 da Lei n.º 19.978/11.

Os fatos objeto do lançamento ora analisado são, em parte, relativos a período anterior.

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, na verdade, a atual redação trouxe duas penalidades novas.

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 inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

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 traga uma penalidade menor que a prevista anteriormente, possa ser aplicada a casos já ocorridos.

Assim, por qualquer prisma que se analise a penalidade não há como aplicá-la à matéria tratada nos presentes autos, devendo ser excluída do crédito tributário a exigência da Multa Isolada capitulada no inciso VII, alínea “c” do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

Diante do exposto, além das exclusões já implementadas pela decisão majoritária, excludo, integralmente, a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei n.º 6.763/75.

Sala das Sessões, 02 de agosto de 2016.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira**