

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.260/16/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000430299-71  
Impugnação: 40.010140631-40  
Impugnante: Atlas Copco Brasil Ltda  
IE: 067976261.09-96  
Proc. S. Passivo: Fernando Antônio Cavanha Gaia/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 listados no item 26 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinados a consumidores finais localizados neste estado. 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 adequar, no período 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.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor do ICMS/ST devido, no período de 12/01/11 a 11/12/13, sobre a entrada em Minas Gerais de produtos derivados de petróleo não destinados à comercialização ou industrialização do próprio produto, por não integrar o valor do ICMS/ST na sua própria base de cálculo e ainda, por ter indevidamente aproveitado do ICMS erroneamente destacado nas operações próprias.

Exige-se o ICMS, a Multa de Revalidação (100%) prevista no art. 56, inciso II c/c art. 56, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75, e as Multas Isoladas previstas no art. 54, inciso VI, § 4º; art. 55, inciso VII, alínea “c”; art. 55, inciso XXXVII e art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 30/56, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 134/137.

**DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor do ICMS/ST devido, no período de 12/01/11 a 11/12/13, sobre a entrada em Minas Gerais de produtos derivados de petróleo não destinados à comercialização ou industrialização do próprio produto, por não integrar o valor do ICMS/ST na sua própria base de cálculo e ainda, por ter indevidamente aproveitado do ICMS erroneamente destacado nas operações próprias.

Exige-se o ICMS, a Multa de Revalidação (100%) prevista no art. 56, inciso II c/c art. 56, § 2º, inciso I da Lei 6.763/75, e as Multas Isoladas previstas no art. 54, VI, § 4º; art. 55, VII, alínea “C”; art. 55, XXXVII e art. 215, VI, alínea “F” do RICMS/02.

A exigência fiscal se fundamenta na responsabilidade prevista no art. 12 do Anexo XV, em relação às mercadorias listadas no item 26 da Parte 2, vigente à época dos fatos geradores, ambos do RICMS/02, a saber:

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.

§ 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 e derivados caberá integralmente ao estado onde ocorrer o consumo final.

Desde o julgamento do RE nº 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

(...)

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

Acosta, às fls. 104/106 (doc. 3), exemplos de cotações de peças 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.

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 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 de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto (6.401) adquiridas de terceiros com o imposto já retido (CFOP 6.403) e contendo o destaque do ICMS/ST e as operações de remessa em bonificação (CFOP 6.910).

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 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

### 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 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

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;

(...)

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.

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

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.

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, de fls. 15 dos autos.

No tocante às notas fiscais relacionadas às fls. 41 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. 108/128 dos autos (doc. 04), cabem as seguintes considerações:

- as notas fiscais de saída foram emitidas pela Autuada com destaque do ICMS/ST a menor. Já as notas fiscais de entrada emitidas pela própria remetente, que referenciam as notas fiscais de saída, foram emitidas na maioria dos casos mais de um mês após a saída das mercadorias e consta o destaque do imposto retido;



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 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 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 § 10 do art. 66, todos do RICMS/02.

Portanto, corretas as exigências fiscais 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.

Ainda não tem qualquer fundamento a alegação da Impugnante de que a Fiscalização não poderia aplicar a penalidade isolada 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 a base de cálculo do ICMS/ST informada pela Autuada.

Contudo, 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.

Conforme já exposto, a acusação fiscal aborda a falta de retenção/recolhimento e a 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.

Entretanto, o que se nota nas planilhas do levantamento, acostadas aos autos como “Anexos 2, 3 e 4”, é a efetividade da cobrança sobre a retenção/recolhimento a menor do imposto, uma vez comparadas pelo Fisco a base de cálculo do ICMS/ST informada nos documentos fiscais e por ele apurada com o imposto nela incluído.

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 penalidade específica para o caso dos autos.

Nem tão pouco a prevista no inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, que passou a apenar a conduta “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...”, com vigência a partir de 01/01/12.

Já a Multa prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, foi introduzida 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)

No caso dos autos, amolda-se à conduta do agente a multa do art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, uma vez que o Contribuinte consignou a base de cálculo do ICMS/ST com valor inferior ao previsto na legislação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, como restou demonstrado que a Autuada não cumpriu a obrigação acessória a que estava obrigada, ou seja, consignou nas notas fiscais que emitiu base de cálculo do ICMS menor que a prevista na legislação, 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, alínea “c” do CTN, *in verbis*:

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

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

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

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.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para adequar no exercício de 2011, a multa isolada prevista no art. 55, 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. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), que o julgava parcialmente procedente, para excluir a multa do art. 55, inciso VII, alínea "c" da Lei nº 6.763/75 no exercício de 2011. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Jorge Henrique Fernandes Facure e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além do signatário e da Conselheira vencida, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira e Maria Gabriela Tomich Barbosa.

**Sala das Sessões, 09 de novembro de 2016.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente / Relator**

D

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.260/16/3 <sup>a</sup>	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000430299-71	
Impugnação:	40.010140631-40	
Impugnante:	Atlas Copco Brasil Ltda	
	IE: 067976261.09-96	
Proc. S. Passivo:	Fernando Antônio Cavanha Gaia/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 da multa isolada no período anterior a 31 de dezembro de 2011.

A autuação versa sobre a imputação fiscal de falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor do ICMS/ST devido, no período de 12 de janeiro de 2011 a 11 de dezembro de 2013, incidente sobre a entrada em Minas Gerais de produtos derivados de petróleo não destinados à comercialização ou industrialização do próprio produto, por não integrar o valor do ICMS/ST na sua própria base de cálculo e ainda, por ter aproveitado o ICMS erroneamente destacado nas operações próprias.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II c/c art. 56, § 2º, inciso I da Lei n.º 6.763/75, e Isoladas previstas no art. 54, inciso VI, § 4º; art. 55, inciso VII, alínea “c”; art. 55, inciso XXXVII e art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02.

Destaque-se, mais uma vez, que a divergência reside apenas na possibilidade de aplicação da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei n.º 6.763/75 no exercício de 2011. Este destaque é feito para que fique claro o motivo pelo qual neste voto apenas será abordada a questão da multa.

Sustenta o Fisco que, apesar de ter entrado em vigor somente em 1º de janeiro de 2012, a multa foi aplicada em todo o período autuado em razão de ser mais benéfica à Contribuinte do que a penalidade existente anteriormente (art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75), conforme determinação do art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional - CTN.

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 no período anterior a 31 de dezembro de 2011.

Isto porque, não há que se falar em retroatividade benigna como quer o Fisco, se a penalidade existente na legislação anteriormente a 31 de dezembro de 2011

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 que previam as penalidades aqui tratadas, a saber:

### Lei n° 6.763/75

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:

.....  
Efeitos de 1º/11/03 a 31/12/11 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/03:

"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;"

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;**

..... (grifos não constam do original)

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.

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 são de janeiro de 2010 a dezembro de 2013.

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 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 da Lei n.º 6.763/75, penalidade esta que o Fisco entende ser aplicável só aplicando a alínea “c” por considerar representar um redutor do montante a ser exigido.

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 o 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 à época para a qual foi aplicada no caso dos autos, 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 no período anterior a 31 de dezembro de 2011, 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 até o início de vigência deste

dispositivo que se deu em 1º de janeiro de 2012, nos termos do art. 17 da Lei n.º 19.978/11.

Pelo exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir a multa do art. 55, inciso VII, alínea "c" da Lei n.º 6.763/75 no exercício de 2011, tendo em vista que se trata de penalidade nova, não sendo aplicável, assim, o disposto no art. 106 do Código Tributário Nacional.

**Sala das Sessões, 09 de novembro de 2016.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Conselheira**

CC/MIG