

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.071/10/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 02.000215324-31  
Impugnação: 40.010127621-21  
Impugnante: Gateway Security Ltda.  
CNPJ: 04.676871/0002-61  
Proc. S. Passivo: André Sussumu Iizuka/Outro(s)  
Origem: P.F/Orlando Pereira da Silva - Uberaba

### **EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA – ATIVO PERMANENTE – PRODUTO ELETROELETRÔNICO E MATERIAL ELÉTRICO. Constatou-se, mediante fiscalização no trânsito de mercadorias, que a Autuada deixou de reter e recolher ICMS/ST relativo ao diferencial de alíquota, incidente nas operações com produto eletroeletrônico, classificado no item 29.1.61 e material elétrico, classificado no item 44.1.9, relacionados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinados ao uso, consumo ou ativo permanente. Exigência da Multa Isolada, prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 não lançada no PTA nº 04.002172787-63. Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a aplicação de penalidade isolada pela falta de recolhimento e retenção do ICMS/ST relativo ao diferencial de alíquota, incidente nas operações com produto eletroeletrônico, classificado no item 29.1.61 e material elétrico, classificado no item 44.1.9, relacionados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinados ao uso, consumo ou ativo permanente.

Exige-se a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75.

O ICMS/ST e a multa de revalidação referentes à presente autuação foram exigidos no Auto de Infração (AI) nº 04.002172787-63, cujo lançamento foi julgado procedente (Acórdão nº 20.049/10/1ª).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 21/37, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 91/129.

### **DECISÃO**

O Fisco, em fiscalização de trânsito, constata o transporte das mercadorias descritas no DANFE de fls. 11. Verificou que sobre elas incide o ICMS/ST relativo ao diferencial de alíquota, porque eram destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da empresa Tellerina Comércio de Presentes e Artigos para Decoração Ltda., sediada em Uberlândia.

O DANFE não menciona nenhuma retenção ou recolhimento do ICMS/ST. Por isso, o Fisco lavrou Auto de Infração de fls. 02/03 para exigir a multa isolada, pois o ICMS/ST e a multa de revalidação já foram exigidos no AI nº 04.002172787-63, julgado procedente, conforme o Acórdão nº 20.049/10/1ª.

As mercadorias transportadas enquadram-se no item 29.1.61, relativo a produtos eletroeletrônicos e no item 44.1.9, referente a material elétrico, relacionados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

A infração imputada pelo Fisco é objetiva e foi praticada com infração ao art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75:

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; (grifou-se)

O regime de substituição tributária exige que ao valor das mercadorias seja somada a Margem de Valor Agregado (MVA). No caso dos autos, a MVA importa acréscimo de 37,60% (trinta e sete vírgula sessenta por cento) relativos aos produtos eletroeletrônicos enquadrados no item 29.1.61; e 33% (trinta e três por cento) referentes ao material elétrico relacionado no item 44.1.9. Esses itens e respectivas MVAs estão previstos na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Como se pode observar no DANFE de fls. 11, não foram preenchidos os campos “*base de cálculo do ICMS substituição*” e “*valor do ICMS substituição*”. Indicam, portanto, que não foram atendidas as disposições normativas relativas à substituição tributária, previstas no art. 32, inciso I, Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, nos seguintes termos:

Art. 32 O sujeito passivo por substituição deverá indicar, nos campos próprios da nota fiscal emitida para acobertar a operação por ele promovida, além dos demais requisitos exigidos:

I - a base de cálculo do ICMS retido por substituição tributária; (grifou-se)

Se a Autuada tivesse obedecido à prescrição normativa acima, a base de cálculo e o ICMS informados no DANFE de fls. 11, teriam outros valores porque haveria o acréscimo da MVA. Por conseguinte, a infração está caracterizada de maneira clara. E pode ser constatada pela simples leitura do documento fiscal.

Como pode ser observado no texto do art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, a penalidade abrange, indistintamente, todos os casos em que a base de cálculo informada no documento fiscal for diferente da prevista na legislação.

Por meio da interpretação gramatical ou literal, em que se extraem o significado das palavras e o seu verdadeiro conteúdo no texto legal, não cabe ao intérprete fazer distinção entre: a) as operações ou prestações sujeitas à apuração débito e crédito; e, b) as situações alcançadas pela substituição tributária. As duas hipóteses são equiparadas indistintamente pelo legislador. Abrange literalmente a seguinte regra única: “*base de cálculo diversa da prevista pela legislação*”, consignada em documento fiscal é considerada infração.

Outra maneira de aplicar a regra do art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 é por intermédio da interpretação teleológica, a qual busca o fim prático e a finalidade da norma jurídica, para atingir os fins sociais. É necessário, pois, descobrir o seu verdadeiro fundamento, ponto essencial para o entendimento do texto normativo.

No caso em análise, pretendeu o legislador rechaçar procedimentos do contribuinte que informassem no documento fiscal base de cálculo errada, seja em situações de subfaturamento ou de quaisquer outras naturezas, inclusive na substituição tributária.

A medida tem por finalidade desestimular práticas de emissão de documento fiscal que tenham por consequência recolhimento a menor do imposto. Daí não haver diferenciado situações específicas na norma, que é genérica e abrangente no que diz respeito a consignar “*base de cálculo diversa da prevista pela legislação*”.

Há outra interpretação possível da norma do art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75: a sistemática, que consiste em comparar a norma com outras normas relativas ao mesmo assunto, considerando suas relações e a compatibilidade com o sistema jurídico no qual ela está inserida.

De acordo com o art. 136 do Código Tributário Nacional (CTN), a infração em tela é objetiva e independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Porém, o legislador pode dispor de outro modo e reduzir a penalidade, levando em conta determinados aspectos relacionados aos elementos subjetivos de dolo ou culpa na conduta.

Na Lei nº 6.763/75, o legislador adotou duas opções:

1. no art. 55, incisos I, II e XVI decidiu favorecer o infrator ao prever hipóteses de redução da multa isolada, ou seja, permite abrandar a punição em determinados fatos, que entendeu que causariam menor prejuízo ao erário. Exemplo: a infração capitulada no art. 55, inciso II tem penalidade de 40% (quarenta por cento), mas admite a redução a 20% (vinte por cento) nos casos das alíneas ‘a’ e ‘b’;

2. na situação prevista no art. 55, inciso VII, a multa isolada não é passível de abrandamento, ou de dispensa, nas situações em que os fatos se subsumem à tipologia da infração. A norma indica que não é intenção do legislador fazer distinções entre os procedimentos do infrator, seja a título de dolo ou de culpa. Assim, tanto nas situações de débito e crédito quanto na substituição tributária, o legislador manteve percentual único de 40% (quarenta por cento).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na doutrina e na jurisprudência é pacífica a assertiva de que não cabe ao intérprete distinguir quando a norma não distingue.

Logo, ao intérprete não é possível, também, estreitar, delimitar, diminuir, restringir ou dispensar a aplicação da regra do art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 a apenas alguns poucos casos, pois ele estará fazendo distinção.

Pelos fundamentos acima, é inconcebível a interpretação restritiva da norma, especialmente quando analisada sob o foco da interpretação sistemática, pela qual se conclui que a opção do legislador está integrada de maneira coerente no sistema normativo da Lei nº 6.763/75.

A interpretação sistemática demonstra que o legislador deixou clara a sua opção no contexto normativo de punir o contribuinte que consignar “*base de cálculo diversa da prevista pela legislação*”, sem distinguir fatos.

No caso em apreço, a irregularidade veio estampada, explícita no DANFE de fls. 11. Em decorrência, a penalidade deve ser aplicada. Correta, portanto, a exigência fiscal.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor) e Sauro Henrique de Almeida, que o julgavam improcedente. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 27 de outubro de 2010.**

**Mauro Heleno Galvão**  
Presidente

**Danilo Vilela Prado**  
Relator

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

Acórdão: 20.071/10/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 02.000215324-31  
Impugnação: 40.010127621-21  
Impugnante: Gateway Security Ltda.  
CNPJ: 04.676871/0002-61  
Proc. S. Passivo: André Sussumu Iizuka/Outro(s)  
Origem: P.F/Orlando Pereira da Silva - Uberaba

---

Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, 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.

A autuação versa sobre a aplicação de penalidade isolada pela falta de recolhimento e retenção do ICMS/ST relativo ao diferencial de alíquota, incidente nas operações com produto eletroeletrônico, classificado no item 29.1.61 e material elétrico, classificado no item 44.1.9, relacionados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinados ao uso, consumo ou ativo permanente.

No entanto, a penalidade isolada exigida não deve prosperar.

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

Nesta linha, verifica-se os exatos termos do citado dispositivo legal:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se refere os incisos II e IV do art. 53 desta Lei são os seguintes:

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada; (grifou-se)

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 no caso em análise não seria devido o ICMS por substituição tributária. Assim, não há nos autos nem mesmo

indícios de que a Defendente tenha deixado de destacar a base de cálculo utilizando-se de fraude, dolo ou má-fé. O que se conclui do conjunto probatório dos autos é que a Impugnante fez uma interpretação das normas estaduais diversa daquela feita pelo Fisco.

Este fato torna-se importante para o deslinde da questão e para a verificação da correta aplicação da penalidade determinada no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75.

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, cita-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 nos, trata-se do delineamento completo da hipótese sancionatória, no caso, a multa tributária.”

No caso em tela, a norma determina como conduta a ser punida “*consignar em documento fiscal que acobertar a operação (...) base de cálculo diversa da prevista pela legislação.*”

Na hipótese ora analisada, a Impugnante não destacou o imposto devido por substituição tributária.

É de se destacar que a penalidade insculpida no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6763/75, da forma como está redigida, procura punir contribuinte que, conhecendo a base de cálculo da operação no momento de sua realização, deixa de consigná-la no documento fiscal de forma proposital visando reduzir os valores a serem recolhidos de forma indevida e questionável.

A sanção trazida no dispositivo legal acima mencionado visa coibir procedimentos tomados com o conhecimento da questão. Efetivamente, a norma não visa punir o erro na interpretação das leis tributárias.

Assim, esta penalidade apresenta-se afeta aos casos conhecidos como de subfaturamento. Hipótese em que o contribuinte conhece exatamente o valor da base de cálculo do imposto, mas, propositalmente, consigna no documento fiscal destinado a informar ao Fisco o imposto devido, valor da operação inferior.

Por tais razões, julgo improcedente o lançamento.

**Sala das Sessões, 27 de outubro de 2010.**

**Antônio César Ribeiro**  
**Conselheiro**