

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.874/10/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 02.000215209-64  
Impugnação: 40.010127417-52  
Impugnante: Genco Química Industrial Ltda  
IE: 001403894.00-80  
Origem: DFT/Mata

### **EMENTA**

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – NOTA FISCAL - DIVERGÊNCIA DE BASE DE CÁLCULO.** Arguição de emissão de nota fiscal sem a consignação da base de cálculo do ICMS-ST contrariando o previsto na legislação. Exigência apenas da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75, tendo em vista que o imposto foi pago pelo responsável mineiro em decorrência da ação fiscal no trânsito da mercadoria. **Infração caracterizada. Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos. Acionado o permissivo legal, art. 53, § 3º, da Lei nº 6.763/75, para cancelar a penalidade aplicada. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

A autuação versa sobre a constatação de que o contribuinte deixou de destacar a base de cálculo referente ao ICMS devido por substituição tributária prevista no Protocolo 33/09 firmado com São Paulo, em notas fiscais emitidas em 31/07/09 e cuja saída da mercadoria ocorreu em 04/08/09, em infringência ao disposto no art. 2º, do Anexo V, inciso I do art. 32 e §5º do art. 19 do Anexo XV, todos, do RICMS/02, bem como no art. 16, incisos VI, IX, XIII da Lei Estadual nº 6763/75.

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

O processo encontra-se devidamente instruído com o Auto de Infração (fls. 02/03); Relatório Fiscal (fls. 04/05); Anexos ao Relatório Fiscal (fls. 06/09); Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fls. 11).

#### **Da Impugnação**

Inconformado, o Autuado apresenta, tempestivamente, por representante legal, Impugnação às fls. 15/19, com documentos anexados às fls. 20/41, alegando, resumidamente, que as Notas Fiscais 0086700 e 0086701 foram emitidas em 31/07/09, data anterior ao início da vigência do Protocolo 33/09, a qual ocorreu em 01/08/09. Portanto, conforme afirma, não era, naquele momento, o responsável pela substituição tributária.

Transcreve o art. 264, inciso V do RICMS do Estado de São Paulo, como fundamento legal e cita a Lei estadual paulista nº 6.374/89 em seu art. 66-F, inciso I, na redação da Lei nº 9.176/95, art. 3º e Convênio ICMS nº 81/93, Cláusula quinta.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Requer, ao final, a procedência da impugnação, com a declaração de nulidade do auto de infração e o cancelamento da multa isolada. Solicita, ainda, a produção de todas as provas admitidas em direito, especialmente a juntada de novos documentos, realização de prova pericial e sustentação oral de seu direito.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em manifestação de fls. 46/52, refuta as alegações da defesa pelas razões abaixo relacionadas.

Inicialmente, ressalta que o Impugnante não questiona o fato de a mercadoria vendida estar submetida aos ditames do Protocolo ICMS 33/09 firmado entre São Paulo e Minas Gerais. No entanto, alega, em sua defesa, o fato de a emissão das Notas Fiscais objeto do presente Auto de Infração ter ocorrido em 31/07/09, momento em que o referido Protocolo ainda não estava em vigor.

Destaca que o Impugnante omite a relevante informação de que a saída das mercadorias ocorreu em 04/08/09, durante a vigência do protocolo. Que ele também esquece que o Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas emitido para acompanhar a mercadoria possui data de 05/08/09, 04 (quatro) dias após o início da vigência do Protocolo firmado com Minas Gerais.

Expõe que o Protocolo 33/09 foi assinado em 05/06/09, publicado no DOU em 01/07/09 e passou a produzir efeitos a partir de 01/08/09. Portanto, o Contribuinte possuía plena ciência da data limite para início da vigência.

Considera que não havendo controvérsia em relação ao enquadramento da mercadoria, a partir de 01/08/09, no instituto da substituição tributária em operações interestaduais, nem no que se refere à data de emissão das notas fiscais, a discussão que se estabelece é a do momento em que ocorre o fato gerador, se no momento da emissão da nota fiscal ou no da saída da mercadoria, bem como a partir de quando se obriga o sujeito passivo a destacar o imposto devido por substituição tributária.

Afirma que a base legal citada pelo Impugnante restringe-se a elencar normas gerais de substituição tributária, sobretudo as relativas à eleição do sujeito passivo por substituição e situações de não aplicação do Instituto. Que em nenhum instante o Impugnante apresenta legislação que embase a sua tese de que é a data da emissão da nota fiscal que determina o fato gerador do imposto.

Cita os art. 12 e 13 da Lei Complementar nº 87/96, Lei Kandir, responsável por estabelecer regras gerais em matéria tributária atinentes ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

Pontua que o Decreto nº 43.080/02, RICMS/MG, trata dessa matéria no inciso VI do art. 2º e que o RICMS/SP, se coaduna aos ditames da lei Complementar, conforme o disposto no inciso I de seu art. 2º.

Refere-se à consulta de contribuinte nº 001/95 da antiga DOT/DLT/SRE que, na mesma direção, já se manifestou:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1a 6 - ...

Por ocasião da efetiva saída, global ou parcial, da mercadoria (este o momento do fato gerador do imposto, conforme expressa o art. 2º, VI do RICMS), será emitida nota fiscal em nome do adquirente, ...

No que tange à obrigação principal, concluí dizendo que não há que se falar em data de emissão da nota fiscal para determinar o momento do fato gerador imposto, mas tão somente na data da saída do estabelecimento.

Relativamente à obrigação acessória, o Fisco faz as seguintes considerações:

- o Código Tributário Nacional Lei nº 5.172/66, define a obrigação acessória, em seus art. 113 e 115.

- o Convênio ICMS nº 81/93, citado pelo Impugnante, determina que nas operações interestaduais com mercadoria sujeita à substituição tributária, o sujeito passivo deverá observar a legislação do Estado de destino, no caso, a de Minas Gerais:

**Cláusula oitava:** O sujeito passivo por substituição observará as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria.

- a legislação mineira refere-se à obrigação acessória do destaque do ICMS na substituição tributária no art. 32 do Anexo XV do RICMS/MG, Decreto nº 43.080/02.

- aduz-se da redação supra que, para que haja o cumprimento da obrigação acessória do destaque do imposto, é necessário determinar antes se o fato gerador implica no recolhimento do tributo por substituição tributária e, em caso positivo, quem é o sujeito passivo por substituição.

- conforme demonstrado, o momento de ocorrência do fato gerador do ICMS é a saída da mercadoria e a substituição tributária não se constitui exceção a essa regra. Quanto ao sujeito passivo por substituição, ele é elencado tanto no Convênio ICMS 81/93, quanto no RICMS/MG, Decreto nº 43.080/02.

Concluí o Fisco que resta inequívoco que neste caso o Impugnante é o sujeito passivo por substituição tributária, cujo fato gerador ocorreu dia 04/08/09, em plena vigência do Protocolo 33/09 e, nesse caso, a obrigação acessória do destaque do imposto por substituição tributária decorre da obrigação principal, sendo a ela diretamente vinculada.

Registra que a infração à legislação tributária independe do dolo do agente. Ainda que o Impugnante não tivesse a intenção de reduzir o montante a recolher do imposto para o Estado de Minas Gerais, a infração praticada teria acarretado perda a este Ente da Federação caso não fosse detectada no trânsito de mercadorias. O Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/66, dispõe a esse respeito em seu art. 136.

Discuti a respeito da regra insculpida no inciso VII do artigo 55 da Lei nº 6763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tece considerações quanto à intenção do legislador ao utilizar-se da expressão “consignar ...base de cálculo diversa”, entretanto, considera que a escolha do vocábulo “*diverso*” indica o desejo de atribuir ao normativo um sentido amplo, onde caberia tanto a redução da base de cálculo, quanto à omissão pura e simples dela. Comenta que a dúvida que poderia surgir seria em relação ao verbo “*consignar*”, que sugeriria uma ação e não uma omissão.

Entretanto, afirma que outra visão deve ser agregada, uma vez que nos campos destinados ao destaque do imposto na nota fiscal a omissão da informação não deixa de ser a consignação da informação. Ela é definitivamente uma ação. E muitas vezes intencional com vistas a omitir tributo. A leitura literal do inciso restringe o seu significado e implica na criação de um vácuo na legislação para punir essa infração.

Cita que o Conselho de Contribuintes tem se manifestado favoravelmente a esse entendimento em diversos Acórdãos: 18.205/09/2<sup>a</sup>, 18.991/09/3<sup>a</sup>, 3.517/10/CE, 18.529/10/1<sup>a</sup>, 19.452/09/1<sup>a</sup> e outros.

Comenta que tanto o destaque a menor quanto a falta de destaque, causam prejuízo ao Estado, uma vez que induzem a erro o destinatário e dificultam a fiscalização do imposto. O último caso, entretanto, causa prejuízo maior, uma vez que transita no limiar da fraude, do erro e da elisão fiscal, transferindo a responsabilidade para outrem, sobretudo na situação em tela, em que o início da vigência de um Protocolo de ICMS é frequentemente visto como um fator de oneração do preço das mercadorias. Não raro verifica-se no mercado a tentativa de se escapar ao instituto da substituição tributária mediante diversas estratégias de burla ao fisco.

Lembra que nas operações interestaduais o subfaturamento da operação própria implica em prejuízo tanto ao estado de origem quanto ao estado de destino da mercadoria. Nas operações sujeitas à substituição tributária, a falta de destaque do imposto acarreta prejuízo exclusivamente ao estado de destino e, nesse sentido, a omissão do destaque deve ser olhada de uma maneira especial.

Aponta que, no caso em tela, o prejuízo que a falta do destaque do imposto teria causado ao Estado de Minas Gerais foi mitigado pela ação fiscal no trânsito de mercadorias, cujo imposto foi pago pelo responsável mineiro.

Conclui afirmando que a multa isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75, amolda-se perfeitamente à infração descrita e serve como instrumento de coerção à prática tributária indesejável.

Relativamente ao requerimento da Impugnante de que sejam produzidas todas as provas de direito com a juntada de novos documentos e pedido de prova pericial, afirma que o pedido soa descabido, uma vez que todos os elementos de prova encontram-se presentes nos autos, sem necessidade de qualquer acréscimo adicional.

Requer que seja julgado procedente o lançamento.

---

### **DECISÃO**

A autuação versa sobre a constatação de que o contribuinte deixou de destacar a base de cálculo referente ao ICMS devido por substituição tributária prevista

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

no Protocolo 33/09 firmado com São Paulo, em notas fiscais emitidas em 31/07/09 e cuja saída da mercadoria ocorreu em 04/08/09, em infringência ao disposto no art. 2º do Anexo V, inciso I do art. 32 e §5º do art. 19 do Anexo XV, todos, do RICMS/02, bem como no art. 16, incisos VI, IX, XIII da Lei Estadual nº 6763/75.

A Lei Complementar nº 87/96, Lei Kandir, define no inciso I do art. 12 o momento em que se considera ocorrido o fato gerador do imposto e no inciso I do art. 13 estabelece a base de cálculo do imposto, ambos abaixo transcritos:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; (grifo-se)

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

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação; (grifou-se).

O Decreto nº 43.080/02, RICMS/MG, trata da matéria em seu art. 2º, inciso

VI:

Art. 2º Ocorre o fato gerador do imposto:

VI - na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; (grifou-se).

Assim sendo, conforme bem demonstrado pelo Fisco, não há que se falar em data de emissão da nota fiscal para determinar o momento do fato gerador do imposto, mas tão somente na data da saída do estabelecimento. Isso no que tange à obrigação principal.

Restou provado nos autos que a saída das mercadorias ocorreu em 04/08/09, conforme cópias das NFs às fls. 07/08, e do Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, emitido para acompanhar a mercadoria, datado de 05/08/08 (fl. 09).

As mercadorias, em pauta, estão submetidas aos ditames do Protocolo ICMS 33/09 firmado entre São Paulo e Minas Gerais. O referido Protocolo foi assinado em 05/06/09, publicado no DOU em 01/07/09 e passou a produzir efeitos a partir de 01/08/09.

Sendo assim, a data de saída das mercadorias, 04/08/09, é posterior à vigência do Protocolo ICMS 33/08, ou seja, 01/08/09. Logo, no momento que ocorreu o fato gerador do ICMS, o Impugnante era o Sujeito Passivo por substituição, nos termos da legislação abaixo transcrita:

Convênio 81/93

**Cláusula segunda:** Nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente. (grifou-se).

RICMS/2002

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.

(...)

Art. 13 - A responsabilidade prevista no artigo anterior aplica-se também ao remetente não-industrial situado em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, que realizar operação interestadual para destinatário situado neste Estado, ainda que o imposto tenha sido retido anteriormente para outra unidade da Federação.

Nos termos da Cláusula oitava do Convênio do ICMS 81/93, o sujeito passivo por substituição observará as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria.

O art. 32 do Anexo XV do RICMS/02, supramencionado, estabelece a obrigação do destaque do ICMS na substituição tributária.

Conforme demonstrado no trabalho fiscal, o Impugnante é o sujeito passivo por substituição tributária do fato gerador ocorrido em 04/08/09, nesse caso, a obrigação acessória do destaque do imposto por substituição tributária decorre da obrigação principal.

O inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, acima mencionado, penaliza a consignação em documento fiscal de base de cálculo diversa, prevendo uma multa de 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada, pelo descumprimento de obrigação tributária acessória.

Ora, “diferença apurada” refere-se à diferença de base de cálculo, que, no caso dos autos, corresponde ao valor da base de cálculo do imposto devido, uma vez que não foi consignada base de cálculo do ICMS-ST na nota fiscal emitida.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tanto o destaque a menor quanto a falta de destaque, causam prejuízo ao Estado, uma vez que induzem a erro o destinatário e dificultam a fiscalização do imposto.

Nas operações sujeitas à substituição tributária, a falta de destaque do imposto acarreta prejuízo exclusivamente ao estado de destino e, nesse sentido, a omissão do destaque deve ser olhada de uma maneira especial.

No caso em tela, o prejuízo que a falta do destaque do imposto teria causado ao Estado de Minas Gerais foi mitigado pela ação fiscal no trânsito de mercadorias, cujo imposto foi pago pelo responsável mineiro.

Dessa forma, de todo o exposto, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítima a exigência constante do Auto de Infração em comento.

Contudo, diante da informação de fl. 54, quanto a não constatação de reincidência por parte da Impugnante, a Câmara analisou a possibilidade de aplicação do permissivo legal.

O permissivo legal consiste na possibilidade de abrandamento da penalidade na forma estabelecida pelo art. 53, § 3º da Lei nº 6.763/75, que concede poder ao órgão julgador administrativo para reduzir ou até mesmo cancelar a multa por descumprimento de obrigação acessória, mas também estabelece requisitos e condições para que este mister possa ser efetivado, in verbis:

"Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

.....

§ 3º- A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

.....

§ 6º - Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior." (grifos não constam do original)

Ressalte-se que a aplicação do permissivo legal não atinge o mérito da imputação fiscal, mas apenas inibe a exigência da penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória, infração considerada como cometida.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O efeito prático da decisão acerca da aplicação do permissivo legal é sobre o valor a ser pago, relativamente ao processo no qual a decisão foi prolatada, por ter sido acionado o permissivo legal. Entretanto, como a decisão de mérito foi desfavorável à empresa, fica configurado o cometimento da infração à legislação tributária.

Assim, caso o contribuinte volte a praticar a mesma infração, no período de 05 (cinco) anos, será considerado reincidente, a multa será aplicada em dobro e o Conselho de Contribuintes não mais poderá reduzir ou cancelar a penalidade lhe aplicada, na forma dos §§ 5º e 6º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75.

Com base no dispositivo legal supracitado e tendo em vista os elementos dos autos, aliados à inexistência de efetiva lesão ao Erário e a não comprovação de ter o Contribuinte agido com dolo, fraude ou má-fé, é cabível a aplicação do permissivo legal para cancelar a penalidade isolada.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencida a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), que o julgava improcedente. Em seguida, à unanimidade, em acionar o permissivo legal, art. 53, § 3º, da Lei nº 6763/75, para cancelar a multa isolada. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ricardo Wagner Lucas Cardoso e Carlos Alberto Moreira Alves.

**Sala das Sessões, 29 de julho de 2010.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Presidente / Revisora**

**Fernando Luiz Saldanha**  
**Relator**

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

---

Acórdão: 18.874/10/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 02.000215209-64  
Impugnação: 40.010127417-52  
Impugnante: Genco Química Industrial Ltda  
IE: 001403894.00-80  
Origem: DFT/Mata

---

Voto proferido pelo Conselheiro 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 cinge-se, especificamente, à aplicabilidade da Multa Isolada capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 ao caso concreto.

Versa a presente autuação acerca da imputação fiscal de que a ora Impugnante teria deixado de destacar a base de cálculo referente ao ICMS devido por substituição tributária nas Notas Fiscais n.ºs 0086700 e 0086701, emitidas em 31 de julho de 2009 e cuja saída da mercadoria ocorreu em 04 de agosto de 2009.

Destaca o Fisco que o Protocolo firmado entre os Estados de Minas Gerais e São Paulo atribui ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS nas operações com mercadorias contidas no item 23 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Exigência da Multa Isolada capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

Registre-se, pela importância, restar comprovado nos autos que a saída das mercadorias ocorreu em 04 de agosto de 2009, conforme cópias das notas fiscais já citadas (fls. 07/08), e do Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, emitido para acompanhar a mercadoria, datado de 05 de agosto de 2009 (fl. 09).

Efetivamente as mercadorias constantes das notas fiscais objeto do lançamento estão submetidas ao recolhimento do ICMS por substituição tributária de acordo com Protocolo assinado em 05 de junho de 2009, publicado no Diário Oficial da União de 1º de julho de 2009 e que passou a produzir efeitos a partir de 1º de agosto de 2009.

Esta situação demonstra que na data da emissão dos documentos fiscais ora questionados não estava em vigor a regra que obrigava o destaque do ICMS por substituição tributária.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Apenas esta situação já seria suficiente, à luz da regra contida no art. 112 do Código Tributário Nacional, para cancelar a exigência da multa isolada pois, destaque-se, não há exigência de imposto no presente caso.

Ressalte-se que as datas de emissão e saída da mercadoria demonstram que a ocorrência dos fatos narrados se deu em momento de transição.

Não bastasse isto, pela penalidade exigida, percebe-se que o Fisco entendeu que foi descumprida a obrigação de emitir documentos fiscais com o correto destaque do imposto devido por substituição tributária.

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

Analisando o dispositivo acima transcrito percebe-se que a conduta descrita na norma sancionatória é a consignação em documento fiscal de “base de cálculo diversa da prevista pela legislação”.

Dos autos extrai-se que a Impugnante entendia que à época da emissão das notas fiscais relativas às operações não haveria que se destacar qualquer base de cálculo do ICMS por substituição tributária já que a regra ainda não estava em vigor. Assim, não há nos autos nem mesmo indícios de que a Defendente não tenha destacado o ICMS por substituição tributária 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.

Neste sentido, a base de cálculo do ICMS destacado nos documentos fiscais objeto do lançamento está determinada, na forma ditada pela Lei n.º 6.763/75, pelo art. 43 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02.

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

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

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

A doutrina moderna, porém, já não cogita de *erro de fato* e *erro de direito*, mas de *erro de tipo* e *erro de proibição*. (.....)

Assim, o erro na interpretação da lei tributária, que no entendimento do Chefe do Ministério Público Federal, acolhido em alguns julgados da Corte Maior, é capaz de excluir a configuração do crime de supressão ou redução de tributo, ganha explicação coerente, e consistente, no âmbito da doutrina dos penalistas, como *erro de tipo*. O erro, que, em princípio, não tem esse relevo é o denominado erro de proibição, consistente no errado entendimento do próprio preceito penal.”

Ademais, para aplicação das penalidades no campo tributário, por se tratar de norma sancionatória, deve-se ter em mente os mesmos ditames do direito penal e para tanto deve o tipo descrito na norma sancionatória guardar estrita consonância com a conduta tida como faltosa ou delituosa.

Não é outro o entendimento da doutrina pátria. Neste sentido, cite-se do Mestre Ricardo Corrêa Dalla, em sua obra “Multas Tributárias – natureza jurídica, sistematização e princípios aplicáveis”:

“Toda legislação sobre multas deve necessariamente obedecer aos Princípios da Tipicidade e da Generalidade, conforme exposto neste trabalho.

De que tratam realmente estes princípios?

Quanto ao primeiro, o da Tipicidade, pode ser definido como sendo o delineamento completo da hipótese de incidência das multas. É o que descreve a sujeição ativa e passiva, a base econômica, a alíquota, a materialidade, o lugar, o tempo de descumprimento dos deveres instrumentais e outros aspectos relevantes.

**Misabel Derzi** já esclareceu que **“o modo de pensar padronizante (dito, inadequadamente, tipificante) conduz o intérprete a uma distância do caso isolado; ele só alcança o esquema do próprio caso.”**

Costuma-se entender a tipicidade de forma restritiva. Para nos, trata-se do delineamento completo da hipótese sancionatória, no caso, a multa tributária.”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 ressaltar aqui que a penalidade inculpada no inciso VII do art. 55, 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 pelo inciso VII do art. 55 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.

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 do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

Por todo o exposto julgo improcedente o lançamento.

**Sala das Sessões, 29 de julho de 2010.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Conselheira**