

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.542/11/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000166506-52  
Impugnação: 40.010128147-76  
Impugnante: Mardam Indústria e Comércio de Produtos de Higiene Ltda  
IE: 001054529.00-23  
Proc. S. Passivo: José Edson Campos Moreira/Outro(s)  
Origem: Escritório Conext-São Paulo

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO ICMS/ST - COSMÉTICOS/PERFUMARIA/HIGIENE PESSOAL.** Constatada a falta de retenção e recolhimento de ICMS/ST, devido pela Autuada, estabelecida em outra Unidade da Federação, que por força do disposto no art. 2º, § 1º, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02 e no Protocolo ICMS nº 36/09, estava obrigada a reter e recolher o ICMS/ST pela saída dos produtos referentes ao item 24 do Anexo XV do RICMS/02, para contribuintes deste Estado, na condição de substituta tributária. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, majorada pela reincidência prevista no art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco, devendo, ainda, excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, por inaplicável à espécie.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - COSMÉTICOS/PERFUMARIA/HIGIENE PESSOAL.** Constatado o recolhimento a menor de ICMS/ST, devido pela Autuada, estabelecida em outra Unidade da Federação, que por força do disposto no art. 2º, § 1º, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02 e no Protocolo ICMS nº 36/09, estava obrigada a reter e recolher o ICMS/ST pela saída dos produtos referentes ao item 24 do Anexo XV do RICMS/02, para contribuintes deste Estado, na condição de substituta tributária. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, majorada pela reincidência prevista no art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco, devendo, ainda, excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, por inaplicável à espécie.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre as seguintes infrações:

1) deixou de reter e recolher o ICMS devido por substituição tributária, no período de 06/12/07 a 31/12/09, incidente sobre operações subsequentes com

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadorias constante do item “24”, da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, relacionadas no Anexo “A” deste A.I. – **Mercadorias Sujeitas a Substituição Tributária** – destinadas para contribuintes deste Estado, relacionados no Anexo “B” deste A.I. – **Relação dos Destinatários Substituídos** - sendo apurada diferença de ICMS/ST, em decorrência de falta de destaque deste imposto nos documentos fiscais relacionados no Anexo “C” deste A.I. – **Demonstrativo de Apuração do ICMS/ST Não Retido**, incorrendo em multa de revalidação. Em virtude desta falta de retenção do ICMS/ST, constatou-se que a Autuada consignou nos documentos fiscais relacionados no referido Anexo “D”, base de cálculo diversa da prevista pela legislação, incorrendo em multa isolada agravada em 50% (cinquenta por cento) pela primeira reincidência e em 100% (cem por cento) nas demais reincidências;

2) reteve corretamente, porém recolheu a menor o ICMS devido por substituição tributária, incidente sobre operações subsequentes com mercadorias constante do item “24”, da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, relacionadas no Anexo “A” deste A.I. – **Mercadorias Sujeitas a ST** – destinadas para contribuintes deste Estado, relacionados no Anexo “B” deste A.I. – **Relação dos Destinatários Substituídos** - sendo apurada diferença de ICMS-ST, em decorrência de recolhimento a menor nos meses de dezembro/07, agosto/08 e janeiro/09 confrontando os recolhimentos com o somatório dos documentos fiscais relacionados no Anexo “D” deste A.I. – **Demonstrativo de Apuração do ICMS/ST Retido Corretamente e Recolhido a Menor** - incorrendo em multa de revalidação. Em virtude deste recolhimento a menor do ICMS/ST incorre em multa isolada.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro, prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, majorada pela reincidência prevista no art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 505/527, acompanhada dos documentos de fls. 528/634.

O Fisco analisa a impugnação apresentada e conclui haver razão parcial à Impugnante, promovendo a reformulação do crédito tributário, conforme demonstrado às fls. 637/640.

Intimada a ter vistas dos autos (fls. 641), a Impugnante se manifesta às fls. 642/648.

O Fisco promove nova reformulação do crédito tributário (fls. 649/651).

Novamente intimada a ter vistas dos autos (fls. 652/653), a Impugnante se manifesta às fls. 654/659.

O Fisco apresenta manifestação de fls. 661/675, pedindo a procedência parcial do lançamento, conforme reformulação efetuada às fls. 650/651.

---

### **DECISÃO**

A ocorrência fiscal é relatada no referido Auto de Infração, qual seja, a não retenção e o não recolhimento do ICMS/ST, que são de responsabilidade da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Impugnante, assim consignou em documentos fiscais que acobertaram as operações de base de cálculo diversa da prevista pela legislação, também reteve corretamente e recolheu a menor o ICMS/ST.

Quanto ao relato da improcedência da ação, faz-se abaixo algumas considerações para combater os argumentos apresentados, que por serem improcedentes e descabidos não podem absolutamente prosperar, ressaltando que a Impugnante não nega os fatos descritos na inicial, restringindo sua argumentação, exclusivamente, quanto à legalidade do Auto de Infração.

Demonstra-se que o lançamento reportou-se exatamente à data da ocorrência do fato gerador presumido, estando a responsabilidade da Impugnante, pela obrigação tributária decorrida das operações subsequentes, perfeitamente contida no período fiscalizado.

De 06/12/07 a 31/07/09 a responsabilidade está prevista no art. 2º, § 1º, da Parte 1, do Anexo XV do RICMS/MG, conforme autorização provisória e Regime Especial PTA nº 16.000178299-64 (fls. 77/81), sendo atribuída aos estabelecimentos da MARDAM a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST devido nas operações subsequentes dos destinatários, relativas às mercadorias do item 24, da Parte 2, do Anexo XV do RICMS/MG, que estão classificadas nos códigos NCM 3401.19.00 (outros sabões/produtos/preparações, em barras, pedaços etc.); 4818.40.10 (fraldas de papel) e 4818.40.90 (absorventes e outros artigos de higiene, de papel).

A supracitada legislação dispõe que poderá atribuir a responsabilidade a contribuintes estabelecidos em outros Estados e Distrito Federal, adotando-se Regimes Especiais entre o Sujeito Ativo e estes contribuintes, que nada mais é do que um contrato em que o contribuinte, de outro Estado ou Distrito Federal, aceita a responsabilidade de reter e recolher o ICMS para o Sujeito Ativo, tornando-se substituto tributário.

A partir de 01/08/09, a responsabilidade é atribuída à Impugnante por meio do Protocolo ICMS nº 36/09, conforme consta em sua cláusula. Assim a legislação mineira, neste período, atribui a responsabilidade no art. 12, da Parte 1, do Anexo XV do RICMS/MG.

Ainda, em todo período, 06/12/07 a 31/12/09, a Lei nº 6763/75, no § 8º, item 1, do art. 22, determina a responsabilidade para a Impugnante, portanto estando em perfeita consonância com as disposições contidas no art. 144, do CTN, que diz “o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente revogada ou modificada”.

Destarte, estando à infração perfeitamente caracterizada e demonstrada com abundante prova material, requer-se a procedência do lançamento de ofício, representado pela irregularidade apontada no auto ao art. 22, § 8º, item 1 da Lei nº 6.763/75.

A Impugnante reconhece ser verdade que a substituição tributária, prevista no Anexo XV, item 24, também se aplica ao remetente da mercadoria, localizado no Estado de São Paulo, como é o caso destes autos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Alega a Defendente que a vigência extraterritorial da legislação do ICMS está vinculada à existência de acordo celebrado entre os Estados.

A Impugnante quer, em tese, legitimar a responsabilidade a partir de 01/08/09, quando se iniciou o regime de substituição tributária no território paulista, relativo às mercadorias deste auto.

Esclareça-se que, para um acordo entre Unidades Federadas ter vigência temporal precisa necessariamente: 1) constar a data de vigência neste acordo e, 2) cada Unidade Federada, por meio de decreto legislar o início da vigência deste acordo em seu território. Esse é um fato que todos os que militam seriamente no campo do direito tributário certamente conhecem.

Assim, o decreto paulista determinou a vigência a partir de 10/11/09, para as operações internas e interestaduais em território paulista, e o decreto mineiro determinou a vigência a partir de 01/08/09, para as mesmas operações em território mineiro.

Portanto, não se aceita como válida a pretensão de cancelamento do Auto de Infração vez que o Fisco cumpriu todas as exigências legais para a sua lavratura.

Assevera que a legislação mineira atribui a obrigação de recolher o imposto ao contribuinte estabelecido em Minas Gerais.

A Impugnante aduz que é estranho o fato da Autoridade Administrativa Mineira não cobrar o crédito tributário do destinatário, nos termos do art. 14, da Parte 1, do Anexo XV do RICMS/MG, em relação ao Anexo "C", operações sem retenção e recolhimento, ocorridas em maior parte no período de 06/12/07 a 31/07/09, pois em seu entendimento este período está totalmente sem acordo entre as Unidades Federadas.

Esclarece-se que a responsabilidade contida no art. 14, da Parte 1, do Anexo XV do RICMS/MG, atribui condicionalmente ao contribuinte mineiro apurar e recolher o imposto devido, a título de substituição tributária quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente.

Por todo exposto, está certo que a responsabilidade foi atribuída à Impugnante durante todo período relativo ao lançamento em questão, seja pelo Regime Especial PTA nº 16.000178299-64 (fls. 77/81), seja pelo Protocolo ICMS nº 36/09.

O texto do art. 14, da Parte 1, do Anexo XV, do RICMS/MG, abaixo transcrito, diz claramente que é condicional a responsabilidade do contribuinte mineiro de apurar e recolher o ICMS devido por substituição tributária quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente.

Art. 14. O contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, em operação interestadual, é responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Argumenta que a legislação do ICMS Mineiro estabelece a obrigação do Contribuinte Mineiro de recolher o imposto que não foi retido, mesmo quando existe Protocolo celebrado entre as Unidades Federadas.

A Impugnante advoga que é evidente que a responsabilidade tributária pela falta de retenção e recolhimento do ICMS, na hipótese deste auto é exclusiva do contribuinte mineiro, tomando-se como argumento o art. 15, da Parte 1, do Anexo XV do RICMS/MG.

Quanto à argumentação de exclusividade da responsabilidade ao contribuinte mineiro citando o art. 15, da Parte 1, do Anexo XV do RICMS/MG, entende-se que é supletiva tal responsabilidade, logo, não retira do sujeito passivo responsável e transfere exclusivamente para o contribuinte, apenas imputa a outro a solidariedade supletiva.

Portanto, a alegação de o adquirente ser o responsável exclusivo pelo pagamento do ICMS/ST, quando não retido, trata-se de responsabilidade supletiva como desenhada no art. 128, do CTN.

Art. 128 - Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Percebe-se acima que o legislador foi prudente em usufruir da responsabilidade supletiva para a garantia do crédito tributário, fazendo a opção de atribuir ao contribuinte substituído o cumprimento da obrigação sem determinar benefício de ordem.

O polo passivo tem as participações do substituído, contribuinte, e do substituto, responsável, sendo que o substituto é responsabilizado pela retenção e recolhimento do tributo e o substituído é quem efetivamente paga o tributo.

De acordo com as provas contidas nos autos, conclui-se que tanto a empresa fornecedora quanto a destinatária, tinham interesse comum em efetuar operações com mercadorias sem a retenção do ICMS/ST na documentação fiscal, uma vez que as duas se beneficiaram diretamente do ilícito fiscal.

Vale lembrar que, de acordo com o art. 124, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN), a solidariedade não comporta benefício de ordem, ou seja, independentemente da ordenação dada à sujeição passiva, ambas as empresas nela inseridas respondem pela totalidade do crédito tributário, não comportando o benefício de ordem, sendo dada ao Fisco a possibilidade da escolha de autuar o contribuinte ou o responsável, não contrariando as regras contidas no art. 142, do CTN, pois foi identificado o sujeito passivo em perfeita consonância.

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

(...)

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Legítimas, portanto, as exigências fiscais constantes do vertente Auto de Infração, estando os procedimentos fiscais corretos e as infrações perfeitamente caracterizadas e demonstradas com abundante prova material.

### **A ilegalidade da exigência do ICMS no período de 01/04/09 a 31/07/09**

A Impugnante não nega a existência do Regime Especial PTA nº 16.000178299-64 (fls. 77/81), porém alega que este não tem o condão de obrigá-la a reter e recolher para o Estado de Minas Gerais, o ICMS por substituição tributária.

Em seu argumento alega que os termos do art. 102 do CTN, exigem acordos para reconhecimento extraterritorial da legislação mineira para sujeito passivo paulista, também cita o art. 9º da Lei Complementar nº 87/96, que traz a mesma exigência.

Veja-se, no mundo das relações tributárias a cada ato praticado corresponde um fato jurídico, que se exterioriza através de uma forma jurídica típica. Se o Sujeito Passivo adota uma forma jurídica completamente anormal ou atípica, com o único objetivo de, por meio desta manipulação, obter o não pagamento ou o pagamento a menor de um tributo, isto é, adotou uma forma economicamente inadequada com o único objetivo de provocar redução de carga tributária, assim compete ao intérprete da lei adequá-lo à realidade do fato ocorrido.

Inobstante a forma dissimulada que se lhe emprestou ao negócio realizado, para tentar evadir-se da responsabilidade tributária, deve o fato jurídico ser apreciado à luz do dispositivo legal, sob pena de ofensa à lei, que, segundo entendimento, ocorreu no caso concreto.

Legítima, portanto, é a presente cobrança do crédito tributário lançado pela Fiscalização.

Continua aduzindo registrar haver atenuante que vem excluir a responsabilidade da Impugnante, pois os destinatários mineiros são detentores de Regime Especial para recolhimento do ICMS por substituição tributária.

Em relação às operações realizadas com as empresas detentoras de Regime Especial, a Impugnante alega que foi concedido pela SEF/MG atribuindo, a determinadas empresas, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto, no momento da entrada da mercadoria em seu estabelecimento, sendo importante enfatizar, que estes Regimes têm por objetivo conceder um prazo maior para recolher o ICMS. Assim, a Impugnante não poderia ignorar o Regime Especial de sua cliente, para não prejudicá-la.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante traz aos autos às fls. 555/630, Regimes Especiais concedidos pela SEF/MG a diversas empresas que abaixo passa-se a contra-argumentar individualmente.

O Regime Especial PTA nº 16.9928-90 (fls. 555/558), concedido à Difarmig Ltda, traz expressamente a condição exclusiva em seu texto no art. 1º, que diz “*desde que a responsabilidade do recolhimento não seja do alienante ou do remetente*”, condição baseada no art. 14, da Parte 1, Anexo XV, do RICMS/MG.

O Regime Especial PTA nº 16.000100819.48 (fls. 559/567), concedido à Minas Farma Produtos Farmacêuticos Ltda traz expressamente a condição exclusiva em seu texto no art. 1º, § 1º, que diz “*esta autorização somente se aplica quando as aquisições forem realizadas de Estados da Federação não signatários de protocolos, em relação às mercadorias neles incluídas*”, condição baseada no art. 14, da Parte 1, Anexo XV do RICMS/MG. Ainda sua vigência é a partir de 30/11/10.

O Regime Especial PTA nº 16.000155016-19 (fls. 568/582), concedido à Drogaria Araújo S/A, tem sua vigência até 31/12/07, conforme se comprova às fls. 571.

O Regime Especial PTA nº 16.100573.71 (fls. 583/596), concedido à Unifar Drogaria Ltda, traz expressamente a condição exclusiva em seu texto no art. 1º, que diz “*desde que a responsabilidade do recolhimento não seja do alienante ou do remetente*”, condição baseada no art. 14, da Parte 1, Anexo XV do RICMS/MG.

O Regime Especial PTA nº 16.00259186.79 (fls. 597/603), concedido à Drogaria Pacheco S/A, traz expressamente a condição exclusiva em seu texto no art. 1º, § 2º, que diz “*o disposto no caput deste artigo não se aplica nas hipóteses em que a responsabilidade do recolhimento seja do alienante ou do remetente*”, condição baseada no art. 14, da Parte 1, Anexo XV do RICMS/MG.

Às fls. 604/618, anexa novamente o Regime especial PTA nº 16.000155016-19, concedido à Drogaria Araújo S/A, tem sua vigência até 31/12/07, conforme se comprova às fls. 607.

O Regime Especial PTA nº 16.00259186.79 (fls. 619/625), concedido à Aliança de Atacados e Supermercados S/A, traz expressamente em seu texto no art. 9º, que diz “*o remetente da mercadoria situado em outra unidade da Federação, cuja condição de substituto tributário tenha sido atribuída por Regime Especial, e o estabelecimento industrial mineiro, nas operações subsequentes com mercadorias sujeitas à substituição tributária no âmbito de aplicação interna, ficam dispensados de efetuar a retenção do imposto nas remessas destinadas ao estabelecimento da Aliança de Atacados*”.

Em relação à empresa acima o Fisco às fls. 639 demonstra a exclusão do crédito tributário das operações realizadas pela Impugnante, que foi regularmente intimada através do Ofício nº 0377/10, sendo que a Impugnante argumenta às fls. 642/648 que tomou ciência, alegando ser tempestivo o presente aditamento, reconhecendo os valores excluídos das exigências relativas à cobrança das operações relativas à empresa Aliança Atacados e Supermercados S/A. Porém esta alteração não realizou a correção integral e necessária, pois ainda permanece a cobrança relativa à

multa isolada proporcional a exclusão do ICMS, acarretando em valores indevidos, em face da sua iliquidez.

Novamente regularmente intimada através do Ofício nº 0083/11, a Impugnante, às fls. 654/660, reconhece os valores excluídos das exigências relativas à cobrança do valor da multa isolada referente às operações da empresa Aliança Atacados e Supermercados S/A.

Portanto, o Fisco reconheceu ser indevida a cobrança das operações realizadas com a empresa Aliança Atacados e Supermercados S/A, assim cuidou de excluí-las da cobrança do crédito tributário inicial.

O Regime especial PTA 16.000139851.21(fl. 626/630), concedido à BASTROS Comercial Ltda, tem sua vigência até 31/07/07, conforme se comprova às fls. 630.

Finalizando, a prova dos autos deixa claro, que a Impugnante, responsável pela retenção e recolhimento do ICMS/ST, não cumpriu com a sua obrigação, pois escolheu de quem; o quanto e quando queria reter ou não reter e recolher o ICMS/ST, para posteriormente alegar que celebrou o Regime Especial PTA 16.000178299-64, de fls. 77/81, porém este não sobrepõe ao Regime Especial de suas clientes, exceto ao da empresa Aliança Atacados e Supermercados S/A, que o Fisco reconheceu e cuidou de excluir as operações com esta empresa, do presente lançamento.

**Da iliquidez do lançamento tributário por constituir crédito tributário extinto pelo pagamento.**

Aduz a Impugnante que em relação à cobrança das operações das Notas Fiscais nºs 038364; 038825 e 038365, do ano de 2007, encontra-se realizada de forma irregular, pois houve o recolhimento conforme se demonstra no documento 07, de fls. 631.

Após análise das cópias dos documentos de arrecadação conclui-se que houve retenção e recolhimento em valores suficientes para extinção do crédito tributário.

Às fls. 635/641, em 17/11/10, o Fisco elaborou **Demonstrativo do Crédito Tributário Alterado em Valores a Menor em Virtude de Impugnação**, no qual retira do crédito tributário inicial os valores do ICMS/ST e da multa de revalidação das exigências relativas à cobrança das operações das Notas Fiscais nºs 038364; 038825 e 038365, do ano de 2007.

A Impugnante foi regularmente intimada por meio do Ofício nº 0377/10, argumenta às fls. 642/648 que tomou ciência, alegando ser tempestivo o presente aditamento, reconhecendo os valores excluídos das exigências relativas à cobrança das operações das Notas Fiscais nºs 038364; 038825 e 038365, do ano de 2007.

Aduz ainda que o valor apurado de R\$ 6.609,99 (seis mil seiscentos e nove reais e noventa e nove centavos), refere-se à diferença relativa ao ano de 2009, e, foi cobrado como sendo devido em 2008, considerando uma maior incidência de juros que



o crédito tributário do ano de 2009, portanto, tornando o lançamento tributário ilíquido e incerto.

Após análise, o Fisco conclui que houve cobrança em 2008 que era devida em 2009.

Às fls. 649/653, em 20/01/11, novamente o crédito tributário é reformulado com a alteração do período de 2008 para 2009, referente ao ICMS e multa de revalidação no valor de R\$ 6.609,99 (seis mil seiscentos e nove reais e noventa e nove centavos).

A Impugnante foi regularmente intimada através do Ofício nº 0083/11, argumentando, às fls. 654/660, que reconhece a alteração da cobrança referente ao ICMS e multa de revalidação no valor de R\$ 6.609,99 (seis mil seiscentos e nove reais e noventa e nove centavos).

#### **Da ilegalidade da cobrança da multa por reincidência.**

Aduz que a cobrança da multa sob o título de reincidência é indevida porque não há reincidência por absoluta falta de subsunção da situação fática, pois é imprescindível que a situação apresente os mesmos requisitos previstos na norma, a saber, (1) que já tenha existido uma infração anterior, (2) com penalidade idêntica e (3) que tenha sido praticada pela mesma pessoa, (4) no prazo de cinco anos, contado este prazo da data (4) do pagamento, (4A) da revelia ou (4B) de decisão condenatória irrecorrível em processo administrativo, relativamente à infração anterior.

Alega a Impugnante que jamais cometeu infração que atenda aos requisitos previstos no § 6º do art. 53 da Lei nº 6763/75.

O Fisco demonstra às fls. 68/76, que existiu uma infração anterior, com penalidade idêntica (art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75) e que foi praticada pela mesma pessoa (CNPJ/MG 03.713.939/0001-91), no prazo de cinco anos (pagamentos ocorridos em 01/04/05 e 04/03/08).

Reitera-se, para não restar dúvidas, que as provas, utilizadas pelo Fisco mineiro mostraram-se seguras para caracterização de reincidência nos ilícitos.

Considerando-se todo o acima exposto e diante da documentação acostada aos autos, forçosa é a conclusão de que a reincidência à infração apontada encontra-se plenamente caracterizada.

Entretanto, com relação à Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75, mesmo considerando-se devido o imposto, a referida multa isolada não foi aplicada nos termos da legislação de regência da matéria.

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 nº 6.763/75 para verificação da perfeita aplicação da penalidade, prevista em face da imputação fiscal, ora em exame.

Nesta linha, cumpre verificar os exatos termos do citado dispositivo legal:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

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*”.

Não há nos autos indícios de que a Impugnante 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 foi feita pela Impugnante 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 6763/75.

Neste sentido, a base de cálculo do ICMS destacado nos documentos fiscais, objeto do lançamento, está determinada na forma ditada pela Lei n.º 6763/75, 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 DOCTRINA 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 DOCTRINA 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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 sendo a imputação fiscal, apuração incorreta da base de cálculo do imposto. Contudo, no documento fiscal, foi destacada a base de cálculo do ICMS relativo à operação própria.

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.

É de se salientar que a penalidade retromencionada, da forma como está redigida, procura punir o 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 indevidamente os valores a serem recolhidos.

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 importância diversa do efetivo valor da apuração.

Portanto, por qualquer prisma que se analise não há como aplicar a Multa Isolada capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 à matéria tratada nos presentes autos, devendo, por conseguinte, ser excluída.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da Reformulação Fiscal de fls. 650/651 e, ainda, para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, VII da Lei nº 6.763/75. O Conselheiro Mauro Heleno Galvão, na hipótese em análise, ressaltou a sua posição, entretanto, votou com base em precedentes reiterados da Câmara Especial. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Danilo Vilela Prado (Revisor) e Sauro Henrique de Almeida.

**Sala das Sessões, 13 de outubro de 2011.**

**Mauro Heleno Galvão**  
**Presidente**

**Antônio César Ribeiro**  
**Relator**

ACR/EJ