

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.278/14/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000198685-94  
Impugnação: 40.010135054-67  
Impugnante: Vazlog - Distribuidora e Logística Ltda  
CNPJ: 10.219211/0001-73  
Proc. S. Passivo: Lilian Marcondes Bento Duran/Outro(s)  
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - SP

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO - PROTOCOLO/CONVÊNIO** – Constatada a falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST devido pela Autuada nos termos dos arts. 12, 13 e 46, inciso I, alínea “a” da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II, § 2º, e também Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75, esta última exigida de todo o período autuado em razão da retroação benéfica prevista no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN. A Multa Isolada foi majorada em parte do período autuado em face de reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75. Acolhimento parcial das razões da Impugnante pelo Fisco com consequente reformulação do crédito tributário.

**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, nos termos dos arts. 12, 13 e 46, inciso I, alínea “a” da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II, § 2º e também Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75, esta última exigida de todo o período autuado em razão da retroação benéfica prevista no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN. A Multa Isolada foi majorada em parte do período autuado em face de reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75. Acolhimento parcial das razões da Impugnante pelo Fisco com consequente reformulação do crédito tributário.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de falta de recolhimento e recolhimento a menor de ICMS/ST devido, no período de abril de 2010 a janeiro de 2013, em face de responsabilidade tributária por substituição prevista nos Protocolos ICMS nºs 41/08 e 29/09 (itens 14 e 31 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02) em operações de saída de mercadorias com destino a contribuintes estabelecidos no Estado de Minas Gerais.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As irregularidades constatadas pelo Fisco podem ser divididas em 2 (duas) situações distintas:

- retenção/recolhimento a menor do ICMS/ST em decorrência de consignação a menor da base de cálculo do tributo no documento fiscal.

- falta de retenção/recolhimento do ICMS/ST em decorrência de ausência de consignação da base de cálculo do tributo no documento fiscal.

Em relação à retenção/recolhimento a menor de ICMS/ST exige-se ICMS/ST, multa de revalidação em dobro e a Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75. Apesar de somente ter entrado em vigor a partir de 1º/01/2012, a Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c” foi aplicada a todo o período autuado em razão de ser mais benéfica à Contribuinte do que a penalidade existente anteriormente (art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75), conforme determinação do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

Nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75, a multa isolada dessa infração foi majorada pela reincidência, tomando como base a prática pela Autuada da infração prevista no art. 55, inciso VII nos exercícios de 2010 e 2011 e do art. 55, inciso VII, alínea “c” para os exercícios de 2012 e 2013.

Já no que toca à falta de retenção/recolhimento do ICMS/ST exigem-se ICMS/ST, multa de revalidação em dobro e a Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75. Apesar de somente ter entrado em vigor a partir de 1º/01/2012, a Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII foi aplicada a todo o período autuado em razão de ser mais benéfica à Contribuinte do que a penalidade existente anteriormente (art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75), conforme determinação do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

Nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75, a multa isolada dessa infração foi majorada pela reincidência, tomando como base a prática pela Autuada da infração prevista no art. 55, inciso VII nos exercícios de 2010 e 2011. Nos exercícios de 2012 e 2013 não houve majoração na medida em que não houve práticas anteriores da infração prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 729/740, levando o Fisco a promover a reformulação do crédito tributário às fls. 856/1.292.

Por meio do documento de fls. 1.296, a Impugnante reitera os termos de sua defesa, contra a qual o Fisco manifesta-se às fls. 1.299/1.309 refutando integralmente as alegações remanescentes.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 1.317/1.329, opina em preliminar, pela inexistência da nulidade arguida. No mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário promovida pelo Fisco às fls. 856/1.292.

---

### **DECISÃO**

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

### **Da Preliminar**

A alegação de que o Auto de Infração não se amolda às exigências do art. 89, incisos IV, V e VI do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, não se sustenta, na medida em que o PTA contém a descrição clara e precisa do fato que o motivou – retenção/recolhimento a menor e ausência de retenção/recolhimento de ICMS/ST, além das circunstâncias em que foi praticado.

Observem-se os dispositivos citados:

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

(...)

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

Quanto ao inciso IV do art. 89, a infração cometida está claramente descrita às fls. 12 dos autos, no campo “Relatório” do Auto de Infração e também às fls. 15, no campo “6.1 – Irregularidades Apuradas” do Relatório Fiscal.

Quanto ao inciso V do art. 89, tanto o Auto de Infração (fls. 13) quanto o Relatório Fiscal (fls. 17) citam claramente os dispositivos legais infringidos e a base legal das penalidades aplicadas, não deixando dúvidas nesse aspecto.

Quanto ao inciso VI do art. 89, a discriminação do crédito tributário por tributo, multa e período consta do campo “Demonstrativo do Crédito Tributário” do Auto de Infração (fls. 08/12).

Integram ainda o Auto de Infração os documentos que comprovam a reincidência e as planilhas analíticas de cálculo, que demonstram as divergências encontradas pelo Fisco, individualizadas em relação a cada item e também em relação a cada nota fiscal. Tais documentos foram denominados pelo Fisco como anexos e estão assim distribuídos nos autos:

#### **1) Documentos relacionados a ambas as infringências:**

- Demonstrativo do crédito tributário – Anexo “A” (fls. 23);
- Produtos sujeitos à substituição tributária considerados na autuação e seus respectivos protocolos – Anexo “B” (fls. 24);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Demonstrativo mensal da multa isolada por reincidência – Anexo “I” (fls. 727);

### **2) Documentos relacionados às operações com retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST:**

- Demonstrativo mensal do crédito tributário – Anexo “C.1” (fls. 25);

- Demonstrativo mensal do ICMS/ST e da multa de revalidação – Anexo “D.1 (fls. 26/27);

- Cálculo do imposto devido por produto – Anexo “E.1” (fls. 28/147);

- Cálculo do ICMS/ST a recolher por documento fiscal – Anexo “F.1” (fls. 148/152);

- Memória de cálculo – Anexo “G.1” (fls. 154/155);

- Amostragem das notas fiscais de saída – Anexo “H.1” (fls. 573/612);

### **3) Em relação às operações com falta de destaque e recolhimento de ICMS/ST:**

- Demonstrativo mensal do crédito tributário – Anexo “C.2” (fls. 156);

- Demonstrativo mensal do ICMS/ST e da multa de revalidação – Anexo “D.2” (fls. 157/158);

- Cálculo do imposto devido por produto – Anexo “E.2” (fls. 159/544);

- Cálculo do ICMS/ST a recolher por documento fiscal – Anexo “F.2” (fls. 545/569);

- Memória de cálculo – Anexo “G.2” (fls. 570/571);

- Amostragem das notas fiscais de saída – Anexo “H.2” (fls. 613/725);

Ademais, a Impugnante recebeu cópia integral dos autos e efetivamente compreendeu o feito, o que se depreende do fato de ter exercido o seu direito constitucional à ampla defesa e ao contraditório por meio da Impugnação e apresentação de extensa gama de documentos que, inclusive, foram parcialmente acolhidos pelo Fisco em sede de reformulação do crédito tributário.

O documento, de fls. 1.296, no qual a Impugnante, após ver reaberto o prazo para contestação apenas reitera os termos de sua defesa, sem apresentar qualquer novo argumento ou documento, reforça a percepção de ter a Impugnante exaurido integralmente sua faculdade de defesa, pois nada mais tinha a alegar ou apresentar.

Portanto, deve ser afastada a arguição de nulidade do feito por não restar configurada qualquer afronta ao art. 89, incisos IV, V, VI do RPTA ou mesmo à ampla defesa e ao contraditório.

### **Do Mérito**

Inicialmente, alega a Impugnante dedicar-se exclusivamente ao comércio de peças de motocicletas, não atuando no mercado de peças de bicicletas. Desse modo, a exigência de ICMS/ST com base no Protocolo ICMS nº 29/09, afeito às partes e peças de bicicletas, seria um equívoco.

O Fisco, em face do tratamento tributário dado às mercadorias pela própria Impugnante classificando-as na posição NCM 8714.99.90, relacionada com bicicletas, exigiu o ICMS/ST com uma Margem de Valor Agregado Ajustada - MVA-Ajustada

sobre o valor da operação de 76,72%. A Impugnante se defendeu alegando que a classificação de alguns itens na supracitada NCM foi um equívoco de sua área de tecnologia da informática e que todas as suas operações, sem exceção, são com peças de motocicletas.

Após a apresentação pela Impugnante dos catálogos de venda e de informações técnicas relativas às peças por ela comercializadas (fls. 752/854), ficou demonstrado que, de fato, sua atuação é exclusivamente com peças de motocicletas. Assim, as mercadorias por ela identificadas como sendo da posição NCM 8714.99.90 (partes e acessórios de bicicletas), na verdade, integravam a posição NCM 8714.19.00 (partes e acessórios de motocicletas).

De forma a dar a tais mercadorias o adequado tratamento tributário, o Fisco procedeu à reformulação do crédito tributário às fls. 856/1.292 dos autos, excluindo a aplicação do Protocolo ICMS nº 29/09 e mantendo apenas a exigência de ICMS/ST com base nas regras do Protocolo ICMS nº 41/08, o que está correto.

Quanto à alegação da correta emissão dos documentos e do recolhimento de ICMS/ST referentes às notas fiscais constantes do código de ocorrência, 01.069.001 – Substituição Tributária – Retenção/Recolhimento a menor, não assiste razão à Impugnante.

Num primeiro momento, o Fisco havia constatado recolhimento a menor do ICMS/ST. A NCM utilizada – 8714.99.90 – fazia concluir que se tratava de peças para bicicletas, com incidência de MVA de 76,72%, a qual foi efetivamente utilizada pelo Fisco no cálculo inicial do Auto de Infração. Como a Impugnante aplicava a tais mercadorias a MVA de peças para motocicletas prevista no Protocolo ICMS nº 41/08 (50,24%), o Fisco foi induzido à equivocada conclusão de que o destaque da base de cálculo e o recolhimento do ICMS/ST eram inferiores aos efetivamente devidos.

Depois de esclarecido o erro da classificação fiscal cometido pela Impugnante, utilizando indevidamente a NCM referente às peças de bicicletas, os cálculos do Fisco foram refeitos utilizando-se a NCM própria às peças de motos.

Após a reclassificação da NCM, no que tange à retenção/recolhimento a menor, o Fisco concluiu que a Contribuinte havia destacado a base de cálculo e recolhido o ICMS/ST corretamente nas notas fiscais emitidas até 31/12/2012, vez que as mercadorias dessas notas fiscais são peças de motocicletas sujeitas ao Protocolo ICMS nº 41/08 e, como tal, haviam sido tratadas no cálculo realizado pela Autuada para recolher seus tributos.

No entanto, ainda em relação à retenção/recolhimento a menor de ICMS/ST, para os documentos fiscais emitidos a partir de 01/01/2013, o Fisco constatou diferença na base de cálculo do ICMS/ST, pois a Impugnante continuou a utilizar a MVA-Ajustada de 50,24%, quando seu valor havia sido alterado para 71,28% por força de mudanças trazidas à Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 pelo Decreto Estadual nº 46.074/12.

Mesmo com o acatamento parcial das razões da Impugnante e a exclusão das exigências referentes à retenção/recolhimento a menor de ICMS/ST nos exercícios de 2010 a 2012, remanesceu as exigências referentes às operações com destaque e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

recolhimento a menor do ICMS/ST no exercício de 2013, decorrentes de utilização de MVA-Ajustada inferior à prevista na legislação.

O detalhamento dessas operações encontra-se às fls. 862/869 na planilha “operações com retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST – cálculo por produto” e também às fls. 870, na planilha “operações com retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST – cálculo do ICMS/ST por documento fiscal”.

Assim, no que tange à ocorrência 01.069.001, o crédito tributário foi reformulado e seu valor reduzido em razão da exclusão das exigências referentes aos exercícios de 2010 a 2012. No entanto, ainda restam valores devidos a Minas Gerais referentes à retenção/recolhimento a menor de ICMS/ST relativo ao exercício de 2013.

Já em relação às exigências decorrentes da falta de retenção/recolhimento de ICMS/ST, a intenção da Impugnante de afastá-las sob o argumento de que todas as peças comercializadas são de motocicletas não deve lograr êxito, pois como se verá, o argumento é desprovido de lógica.

Aqui, fala-se em ausência de retenção/recolhimento de ICMS/ST e, ao contrário da parcela da autuação decorrente de retenção/recolhimento a menor de ICMS/ST, o fato de ser a mercadoria peça de bicicleta ou de motocicleta é irrelevante para a discussão. O que se vê nos autos é que independentemente de serem peças de bicicletas ou de motocicletas, não houve por parte da Impugnante qualquer recolhimento do ICMS/ST, seja com base no Protocolo ICMS nº 41/08 ou no 29/09. A situação é de pura e simples falta de destaque e recolhimento do imposto devido.

Dessa forma, diante do fato da Impugnante somente trabalhar com peças de motocicletas, deve esse tributo ser agora exigido com base no Protocolo ICMS nº 41/08, da forma como procedeu o Fisco.

O Anexos “E.2” e “F.2”, respectivamente de fls. 874/1.267 e 1.268/1.292, listam as mercadorias e as notas fiscais sujeitas à substituição tributária e em relação às quais não houve qualquer retenção ou recolhimento do ICMS/ST por parte da Autuada.

Importante salientar mais uma vez, que após a reformulação do crédito tributário, todas as mercadorias dos autos foram tratadas como peças de motocicletas e, por consequência, as exigências remanescentes se fundamentaram exclusivamente nas regras do Protocolo ICMS nº 41/08, inclusive aquelas decorrentes da ausência do destaque e do recolhimento do ICMS/ST aqui analisadas.

Assim, corretas as exigências do ICMS/ST e respectivas multas decorrentes da ausência da retenção/recolhimento do ICMS/ST na forma descrita nos Anexos “C.2”, “D.2”, “E.2” e “F.2” às fls. 871, 872/873, 874/1.267 e 1.268/1.292, respectivamente.

Alega a Impugnante que a aplicação da multa isolada exige a existência de dolo, fraude ou má-fé por parte da Contribuinte, razão pela qual tal penalidade seria indevida, injusta e nula. Segundo ela, o mesmo deve ser dito em relação à reincidência aplicada em seu percentual máximo (100%) e abusivo (200%), mormente pela ausência de dolo, fraude ou má-fé.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A aplicação à Impugnante das penalidades isoladas previstas no art. 55, inciso XXXVII e inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75, decorreu da falta de consignação/consignação a menor da base de cálculo da substituição tributária no documento fiscal, em flagrante descumprimento das previsões dos art. 12 e 13 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, abaixo transcritos:

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.

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.

(Grifou-se)

O art. 136 do CTN afirma claramente que “... a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão do dano”. Dessa forma, quando da aplicação das penalidades previstas na norma tributária, não há qualquer possibilidade de análise volitiva por parte do Fisco em relação à conduta da Contribuinte.

A norma tributária pune a conduta tipificada na regra e não a vontade do agente, não cabendo ao Fisco juízo de valor em relação às ações da Impugnante.

Legítima a imposição de Multa Isolada à Impugnante nos termos previstos na Lei nº 6.763/75, não havendo dever ou mesmo possibilidade de análise da vontade do agente por parte do Fisco.

A majoração da multa isolada em razão da reincidência foi aplicada somente em relação à consignação de base de cálculo menor do que a prevista na legislação e encontra amparo legal no art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75:

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

(...)

§ 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

§ 7º A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subseqüentes.

O Fisco aplicou a reincidência nos exercícios de 2010 e 2011 com base na existência de nova prática da infração prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, abaixo transcrito, com a redação vigente àquela época:

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;"

Os documentos de fls. 18/20 dos autos demonstram que a Impugnante já possuía mais de uma reincidência na infringência supracitada, razão pela qual a multa isolada foi adequadamente majorada em 100% (cem por cento) durante os exercícios de 2011 e 2012.

Em relação aos exercícios de 2012 e 2013, tendo em vista a inclusão das alíneas "a", "b" e "c" no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 pela Lei nº 19.978/11, o Fisco, por ter aplicado a penalidade prevista no art. 55, inciso VII, alínea "c", somente exigiu a reincidência a partir do momento que a Impugnante reincidiu nessa mesma infração.

O documento de fls. 21 dos autos demonstra a reincidência da Impugnante na infração prevista no art. 55, inciso VII, alínea "c" e sustenta a exigência de multa isolada majorada em 50% (cinquenta por cento) a partir de 27/04/2012 e em 100% (cem por cento) a partir de 11/10/2012, em relação às operações com retenção/recolhimento a menor de ICMS/ST.

Ao contrário do que afirma a Impugnante, não há situação nos autos ou mesmo previsão na legislação tributária do Estado de Minas Gerais da aplicação de multa isolada majorada por reincidência em 200% (duzentos por cento). O percentual máximo autorizado é aquele previsto no § 7º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, da ordem de 100% (cem por cento), o qual foi efetivamente utilizado pelo Fisco nas situações em que a Impugnante já era reincidente por mais de uma vez na mesma infração.

Assim, correta a exigência da multa isolada majorada pela reincidência nos exatos termos previstos na legislação.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Noutro ponto, afirma a Impugnante que a aplicação de multas em percentuais de 100, 200 ou até 300% se mostra injusta, desproporcional e confiscatória. Traz jurisprudências de alguns tribunais para demonstrar que a aplicação de multas em patamares superiores a 50% seria considerada, no âmbito do judiciário, de natureza confiscatória.

Importante frisar que as penalidades aplicadas no presente Auto de Infração estão previstas em lei, conforme capitulação inserida no próprio Auto de Infração pelo Fisco (fls. 13 e 17).

O Auto de Infração foi lavrado com o estrito cumprimento das normas tributárias mineiras, não havendo qualquer caráter confiscatório em multas aplicadas nos moldes e nos valores previstos, já que possuem caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo, em absoluto, caráter de confisco. Tratam-se apenas de penalidades pelo não pagamento do tributo devido (multa de revalidação) e pela falta de retenção do imposto devido (multa isolada), de modo a coibir a inadimplência.

Inclusive, eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG) na Apelação Cível nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, conforme se depreende da leitura da Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE

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

A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Ademais, a multa de revalidação incide sobre o valor do tributo não recolhido, tendo sido aplicada no percentual de 100%, nos termos previstos no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75:

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;

(Grifou-se)

Já a multa isolada foi aplicada durante todo o período autuado (2010/2013) com base no art. 55, inciso VII, alínea "c" e também inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75. Ambos os dispositivos preveem a penalidade de 20%, sendo que no primeiro caso, tal percentual incide sobre a diferença da base de cálculo consignada (inciso VII, alínea "c") e, no segundo caso, sobre o valor integral da base de cálculo não consignada no documento fiscal (inciso XXXVII), nos termos previstos na legislação:

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:

(...)

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;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

Não obstante a vigência, nos exercícios de 2011 e 2012, de uma multa isolada de 40% do valor da diferença da base de cálculo para tal infração, nos termos do art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 vigente àquele tempo por força da previsão do art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN, o Fisco aplicou a legislação mais benéfica ao Contribuinte de forma retroativa:

### Lei 6.763/75

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;"

### CTN

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.

Assim, as multas aplicadas pelo Fisco no presente feito são de 100% do valor do tributo não recolhido e de 20% do valor da diferença de base de cálculo da substituição tributária destacada pela Contribuinte em relação àquela prevista na legislação, não se vislumbrando em qualquer parte do feito a existência de multas em percentuais de 200% ou de até 300% como afirma a Impugnante em sua Peça de Defesa, restando, pois, corretas as penalidades exigidas pelo Fisco nos exatos termos da legislação.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 856/1.292, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), que excluía, ainda, as multas isoladas aplicadas no período anterior a 1º de janeiro de 2012, data da vigência dos incisos VII, alínea "c"

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

e XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Maria Vanessa Soares Nunes e Orias Batista Freitas.

**Sala das Sessões, 29 de janeiro de 2014.**

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

**Eduardo de Souza Assis  
Relator**

D

CC/MG

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

---

Acórdão:	21.278/14/3ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000198685-94	
Impugnação:	40.010135054-67	
Impugnante:	Vazlog - Distribuidora e Logística Ltda CNPJ: 10.219211/0001-73	
Proc. S. Passivo:	Lilian Marcondes Bento Duran/Outro(s)	
Origem:	DGP/SUFIS - NCONEXT - SP	

---

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 cinge-se, especificamente, a exclusão das Multas Isoladas capituladas nos incisos VII, alínea “c” e XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, no período anterior a 1º de janeiro de 2012, pois as mesmas não foram aplicadas nos termos da legislação de regência da matéria em vigor à data da ocorrência dos fatos que as geraram.

Versa a autuação ora analisada acerca da imputação fiscal de falta de recolhimento e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de abril de 2010 a janeiro de 2013, em face de responsabilidade tributária por substituição prevista nos Protocolos ICMS nºs 41/08 e 29/09 (itens 14 e 31 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02) em operações de saída de mercadorias com destino a contribuintes estabelecidos no Estado de Minas Gerais.

Em relação à retenção/recolhimento a menor de ICMS/ST exige-se ICMS/ST, multa de revalidação em dobro e a Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75.

Cumprе ressaltar que, apesar de somente ter entrado em vigor a partir de 1º de janeiro de 2012, a Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c” foi aplicada a todo o período autuado, segundo o Fisco, em razão de ser mais benéfica ao Contribuinte do que a penalidade existente anteriormente (art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75).

Nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75, essa multa isolada foi majorada pela reincidência, tomando como base a prática pela Impugnante da infração prevista no art. 55, inciso VII nos exercícios de 2010 e 2011 e do art. 55, inciso VII, alínea “c” para os exercícios de 2012 e 2013.

Já no que toca à falta de retenção/recolhimento do ICMS/ST exige-se ICMS/ST, multa de revalidação em dobro e a Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75.

Também nesse caso, apesar de somente ter entrado em vigor a partir de 1º de janeiro de 2012, a Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII foi aplicada a todo o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

período autuado, segundo a Fiscalização, em razão de ser mais benéfica ao Contribuinte do que a penalidade existente anteriormente (art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75).

Acrescente-se que, a Fiscalização também aplicou a majoração dessa multa isolada pela reincidência, tomando como base a prática pela Impugnante da infração prevista no art. 55, inciso VII nos exercícios de 2010 e 2011. Nos exercícios de 2012 e 2013 não houve majoração na medida em que não houve práticas anteriores da infração prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75.

A partir das penalidades exigidas, 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 nos citados incisos VII e XXXVII 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.

Importante frisar que essa análise deve ser feita a partir do dispositivo legal vigente à época dos fatos geradores, uma vez que é este o dispositivo contra o qual se defendeu a Impugnante e, principalmente, pelo fato de que a alteração da legislação não alcança os lançamentos já efetuados a menos que haja redução da penalidade aplicada ou a imputação fiscal deixe de ser qualificada como passível de sanção.

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

Art. 55 - As multas para as quais se adotaram 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)

Essa redação do inciso VII do art. 55 da Lei nº 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 abril de 2010 a janeiro 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 por substituição tributária 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.

Esse 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 nº 6.763/75.

Nesse sentido, a base de cálculo do ICMS destacado nos documentos fiscais objeto do lançamento está determinada, na forma ditada pela Lei nº 6.763/75, pelo art. 43 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 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 pôde 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. Nesse sentido, cite-se do Mestre Ricardo Corrêa Dalla, em sua obra “Multas Tributárias – natureza jurídica, sistematização e princípios aplicáveis”:

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

De que tratam realmente estes princípios?

Quanto ao primeiro, o da Tipicidade, pode ser definido como sendo o delineamento completo da hipótese de incidência das multas. É o que descreve a sujeição ativa e passiva, a base econômica, a alíquota, a

materialidade, o lugar, o tempo de descumprimento dos deveres instrumentais e outros aspectos relevantes.

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

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

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

Na hipótese ora analisada, a Impugnante destacou o imposto devido por substituição tributária sendo a imputação fiscal a apuração incorreta da base de cálculo do imposto.

É de se destacar aqui que a penalidade insculpida no inciso VII do art. 55, da forma como se encontrava redigida à época em que foi aplicada no caso dos autos, procura 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.

A sanção trazida pelo inciso VII do art. 55 visava coibir procedimentos tomados com o conhecimento da questão. Efetivamente, a norma não visava punir o erro na interpretação das leis tributárias.

Assim, essa penalidade apresentava-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.

Veja-se que a inaplicabilidade da penalidade do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 a casos como o dos autos ficou tão clara que foi necessária a alteração da legislação para introduzir duas novas penalidades a serem aplicadas, quais sejam, a alínea “c” do inciso VII e o inciso XXXVII, ambos do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Contudo, a decisão majoritária entende como correta a aplicação das penalidades criadas pela Lei nº 19.978/11, de 21 de dezembro de 2011.

Nesse ponto, importante verificar a redação do inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, introduzido pela Lei nº 19.978/11, a saber:

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:

.....  
XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência,



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

a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

Veja-se, também, a redação dada pela Lei nº 19.978/11 a alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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:

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;

.....  
Os dispositivos aplicados pela Câmara, com a redação acima transcrita pela qual foram acrescentadas as alíneas “a” a “c” ao inciso VII, bem como o inciso XXXVII do art. 55, encontram-se vigente em nossa legislação a partir de 1º de janeiro de 2012, conforme foi estabelecido pelo art. 17 da Lei nº 19.978/11.

Os fatos objeto do lançamento ora analisado são relativos ao período de abril de 2010 a janeiro de 2013.

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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 nº 6.763/75 ou na criação de penalidade no inciso XXXVII do art. 55, 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, aplicáveis exatamente no caso de substituição tributária. Essa alteração denota que a redação anterior não abrangia o caso tratado nos autos.

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 nº 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 nº 6.763/75.

Ademais, o art. 106 do Código Tributário Nacional consagra a chamada “retroatividade benígna”. Dessa 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 as penalidades não há como aplicá-las à matéria tratada nos presentes autos, devendo ser excluídas do crédito tributário as exigências de Multas Isoladas capitulada no inciso VII, alínea “c” e XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 até o início de vigência desses dispositivos que se deu em 1º de janeiro de 2012, nos termos do art. 17 da Lei nº 19.978/11.

Por consequência, também deverá ser excluída a majoração das referidas penalidades.

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir, ainda, as multas isoladas aplicadas no período anterior a 1º de janeiro de 2012, data da vigência dos incisos VII, alínea “c” e XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

**Sala das Sessões, 29 de janeiro de 2014.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Conselheira**