

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.838/12/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000172947-36
Impugnação: 40.010131696-88
Impugnante: Londrina Bebidas Ltda
IE: 042732244.01-72
Proc. S. Passivo: Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - RJ

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – BEBIDAS – BASE DE CÁLCULO – MARGEM DE VALOR AGREGADO. Constatado que a Autuada promoveu retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária ao Estado de Minas Gerais, incidente nas operações interestaduais com bebidas, em decorrência de a apuração da base de cálculo do imposto estar em desacordo com o estabelecido art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02. Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro nos termos do art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, adequada ao disposto em sua alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST), nos períodos de maio de 2009 a julho de 2010, em operações de saída de cerveja e refrigerante, produtos previstos no Protocolo ICMS nº 11/91 e alterações, para destinatários atacadistas localizados no Estado de Minas Gerais.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls.281/304, contra a qual o Fisco se manifesta às fls.386/394.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 398/408, opina pela procedência do lançamento.

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 e complementos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Versa a autuação sobre retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST) nos períodos de maio de 2009 a julho de 2010, devido nas operações de saída de cerveja e refrigerante, produtos previstos no Protocolo ICMS nº 11/91 e alterações, para destinatários atacadistas localizados no Estado de Minas Gerais.

Por meio de consulta aos dados cadastrais constantes no SICAF, constata-se que o estabelecimento situa-se em Pirai – Rio de Janeiro, e inscreveu-se como contribuinte substituto em julho de 2000, e encontra-se em atividade. Quanto à atividade econômica, esta se classifica no CNAE-F 1113-5/02, o qual corresponde a “*fabricação de cervejas*”.

O objetivo social da empresa está expresso no art. 3º do Estatuto Social, sendo a atividade econômica, relacionada ao objeto da ação fiscal, “*a produção de cervejas, concentrados, refrigerantes e demais bebidas*” (fls. 321). Como tal, a responsabilidade da Autuada, na condição de substituto tributário, nas vendas de bebidas, cervejas e refrigerantes, destinadas a este Estado, advém do disposto no art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 c/c Protocolo ICMS nº 11/91.

A infração foi motivada pelo uso incorreto da base de cálculo do imposto, uma vez que o valor da base de cálculo do ICMS da operação própria do remetente/Atuada foi superior a 75% (setenta e cinco por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF), divulgado em Portaria da Superintendência de Tributação (SUTRI), situação em que o imposto devido por substituição tributária deve ser calculado mediante a utilização da chamada Margem de Valor Agregado (MVA), de que trata o art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, do Anexo XV do RICMS/02.

Assim, o trabalho fiscal teve por objeto a correta formação da base de cálculo da substituição tributária (BC/ST) e o recolhimento do ICMS/ST devido quando das operações de saída de cerveja e refrigerante realizadas pela Impugnante, no período de janeiro de 2009 a julho de 2010, para destinatários atacadistas mineiros, nos termos das disposições legais vigentes.

A infração se caracteriza quando o resultado do cálculo da “BC Comparativa”, composta pelos fatores (Quantidade do Produto x PMPF x Quantidade de Produto por Unidade de Venda x 75%) é inferior à “Base de Cálculo do ICMS da Operação Própria”.

Na prática, significa que a Impugnante, ao compor a base de cálculo do ICMS/ST na venda de cerveja e refrigerante, utilizou-se do Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF) quando, na verdade, deveria utilizar a Margem de Valor Agregado – MVA.

Para ilustrar, tome-se como exemplo a operação representada pela Nota Fiscal nº 9982 de 19.05.2009 (fls. 219). Observa-se que a base de cálculo do ICMS da operação própria, destacada no documento fiscal é de R\$ 23.820,65 (vinte e três mil oitocentos e vinte reais e sessenta e cinco centavos). Verifica-se, no entanto, que esse valor (R\$23.820,65), em relação à base de cálculo do ICMS/ST, é superior a 75% (setenta e cinco por cento) do PMPF estipulado (R\$29.858,40).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como 75% (setenta e cinco por cento) do PMPF (R\$22.39380), nesse exemplo, é inferior à base de cálculo do ICMS operação própria (R\$23.820,65), a base de cálculo da substituição tributária (BC/ST) deve ser apurado com base na MVA.

Assim, a base de cálculo correta do ICMS/ST da operação no exemplo acima, seria de R\$ 60.890,11 (sessenta mil oitocentos e noventa reais e onze centavos), o que resulta em uma diferença de ICMS/ST retido e recolhido a menor no importe de R\$ 5.585,71 (cinco mil quinhentos e oitenta e cinco reais e setenta e um centavos), conforme demonstrativo de fls. 79.

Destaque-se que o trabalho fiscal envolve as operações realizadas pela Autuada tendo como destinatários estabelecimentos mineiros com a atividade de atacadistas de bebidas (CNAE-F 4635.40-2), relacionados no Anexo 2-B, estes na condição de substituídos (fls. 70/77).

O comparativo das bases de cálculo nas operações, objeto da autuação, encontra-se no Anexo 2-C, “Demonstrativo de Cálculo do ICMS-ST Apurado”, no qual consta o detalhamento das bases de cálculo, por produto e por item de nota fiscal, conforme discriminado na planilha de fls. 78/118.

Saliente-se que o procedimento do Fisco está respaldado no art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02. Estas operações podem ser identificadas nas planilhas de fls. 78/118, pela sigla “MVA” constante na última coluna (“Calculada Por”) do demonstrativo.

É importante destacar que para os produtos onde a base de cálculo do ICMS operação própria é inferior a 75% (setenta e cinco por cento) do valor do Preço Médio Ponderado a Consumidor Final – PMPF, o Fisco manteve a base de cálculo do ICMS/ST utilizada pela Autuada com base no PMPF. Estas situações podem ser identificadas na última coluna da planilha “Calculada Por” pela sigla “PMPF”.

Nesse contexto, cabe analisar a legislação de regência, §§ 19, 20, 21 e 29 do art. 13 da Lei nº 6.763/75, a qual disciplina as regras aplicáveis a apuração da base de cálculo do ICMS/ST. Veja-se:

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

(...)

§ 19 - A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

2) em relação a operação ou prestação subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

(...)

c - a margem de valor agregado, nela incluída a parcela referente ao lucro e o montante do próprio imposto, relativa a operação ou prestação subsequentes, que será estabelecida em regulamento, com base em preço usualmente praticado no mercado considerado, obtido por levantamento, ainda que por amostragem, ou através

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de informações e outros elementos fornecidos por entidade representativa do respectivo setor, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

§ 20. Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final ao consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, será o referido preço por ele estabelecido.

§ 21 Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos, poderá o regulamento estabelecer como base de cálculo esse preço.

§ 29 - Em substituição ao disposto no item 2 do § 19 deste artigo, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou a sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas na alínea "c" do mesmo item.

Conforme se observa, o item 2 do § 19 mencionado dispõe que a base de cálculo do ICMS/ST será o valor da operação, nele incluídos os demais valores cobrados do destinatário e acrescido de margem de valor agregado (MVA).

Como alternativa a essa forma de apuração, o § 29 possibilita a utilização do Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF), na forma estabelecida em regulamento.

Tal regramento está em consonância com o disposto no inciso II c/c § 6º, ambos do art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, que autoriza os Estados a adotarem como base de cálculo da substituição tributária, facultativamente, a MVA ou o PMPF.

Ressalte-se que a regra prevista no § 2º do mesmo art. 8º se refere a preços fixados, determinados pelo poder público, o que não é o caso de bebidas. Tal dispositivo se aplica hodiernamente quando há as chamadas tarifas públicas ou, no passado, quando havia tabelamento de preços por órgão oficial.

O RICMS/02 dispõe no art. 19, inciso I, alínea "b", item 3, do Anexo XV, que a base de cálculo será formada pela aplicação sobre o preço por ele praticado do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 do mesmo Anexo XV:

Do Cálculo do Imposto

Art. 19. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b) tratando-se de mercadoria que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

(...)

Efeitos de 30/09/2009 a 11/08/2011 - Redação dada pelo art. 1º, I, e vigência estabelecida pelo art. 4º, III, ambos do Dec. nº 45.186, de 29/09/2009:

"3. o preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º deste artigo;"

Efeitos de 1º/07/2009 a 29/09/2009 - Redação dada pelo art. 1º, III, e vigência estabelecida pelo art. 3º, II, ambos do Dec. nº 45.123, de 25/06/2009:

"3. o preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 7º deste artigo;"

Efeitos de 1º/01/2009 a 30/06/2009 - Redação dada pelo art. 1º, I, e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 44.894, de 17/09/2008:

"3. o preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto no § 5º deste artigo;"

Portanto, no caso da cerveja e do refrigerante, que não possuem preço sugerido pelos fabricantes, a legislação permite a utilização de duas sistemáticas para apurar a base de cálculo do ICMS/ST.

O PMPF é aplicado como regra geral uma vez que, pela ordem, é o primeiro critério, conforme art. 19, inciso I, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. No entanto, quanto aos produtos cerveja, chopp e refrigerante, há uma norma específica que estabelece uma exceção à sua utilização, consoante art. 47-A do RICMS/02, nos seguintes termos:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 1º/05/2009 a 28/02/2011 - Acrescido pelo art. 2º, II, e vigência estabelecida pelo art. 3º, I, ambos do Dec. nº 45.082, de 03/04/2009:

"Art. 47-A. Na hipótese de operação interestadual com mercadoria de que trata o item 1 da Parte 2 deste Anexo em que o valor da operação própria praticado pelo remetente, compreendidos os valores correspondentes a frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, seja superior a 75% (setenta e cinco por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF), divulgado em portaria da Superintendência de Tributação, o imposto devido por substituição tributária será calculado utilizando-se da base de cálculo estabelecida no art. 19, I, "b", 3, desta Parte."

Tal dispositivo foi inserido na legislação para coibir distorções na apuração do ICMS/ST nos casos em que o valor da base de cálculo da operação própria se aproxima em demasia do valor do PMPF.

Observa-se que no mesmo Anexo 2-C (fls.78/118), quando há a indicação de que o cálculo foi efetuado por MVA, na coluna "BC ST Fórmula" existem apenas duas parcelas consideradas: valor total da mercadoria do item da nota fiscal e o valor do IPI, cujo somatório foi multiplicado pelo fator da Margem de Valor Agregado - MVA correspondente.

Portanto, os valores levados a efeito nos cálculos eram de conhecimento prévio da Impugnante que deveria acompanhar a relação percentual entre a "BC Operação Própria" e o PMPF estipulado, aplicando, assim, corretamente a legislação tributária de regência no momento da saída das mercadorias de seu estabelecimento e consequente emissão do documento fiscal correspondente.

Há de ser considerado que o art. 19, inciso I, alínea "b", item 3, está inserido na Parte 1, do Anexo XV, do RICMS/2002, no Título I – das Disposições Gerais, enquanto o art. 47-A está contemplado no Título II – Das Disposições Específicas dos Regimes de Substituição Tributária, Capítulo I – Das Operações Com Cerveja, Chope e Refrigerante.

De acordo com as normas de interpretação do ordenamento jurídico pátrio, a regra específica se sobrepõe à norma geral. Logo, em se tratando de base de cálculo do ICMS/ST, em operações com cerveja e refrigerantes, deve prevalecer a disposição contida no art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02.

Em sua defesa, a Autuada alega que uma vez antecipado o tributo, salvo na hipótese de não ocorrência do fato gerador, a base de cálculo presumida torna-se definitiva, não havendo que se falar em ajustes, tanto nas situações em que ao final da cadeia se verifique o recolhimento do imposto sobre base majorada, quanto nas situações em que ao final da cadeia se verifique o recolhimento do imposto sobre base reduzida.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Todavia, a definitividade da substituição tributária está condicionada à correta apuração do ICMS/ST e de sua base de cálculo, conforme disposto na legislação tributária.

Ao emitir sua nota fiscal para o destinatário mineiro, certo é que a Autuada possuía todos os elementos necessários para determinar se a operação está ou não atendendo à condição imposta pelo art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02.

Para tanto, bastaria verificar se o valor unitário do seu produto está 75% (setenta e cinco por cento) superior do valor do PMPF constante da Portaria da Superintendência de Tributação (SUTRI). Caso afirmativo, deveria utilizar o MVA em vez do PMPF.

Com efeito, estando corretamente apurada a base de cálculo do ICMS/ST no momento da saída das mercadorias (momento da ocorrência do fato gerador), o ICMS/ST será definitivo, não cabendo restituição ou exigências complementares quando da comparação posterior entre o valor do ICMS/ST presumido e o valor ao consumidor final realmente praticado.

Diferentemente, no presente PTA, constatou-se erro na apuração da base de cálculo por parte da Autuada, e o ICMS/ST exigido equivale à diferença entre o apurado erroneamente e o correto, determinado pela legislação.

Logo, não há de se falar em definitividade da BC/ST, na hipótese de não observância da legislação tributária para sua correta apuração.

Outra alegação está relacionada à responsabilidade pela diferença do tributo não retido e não recolhido. A Impugnante busca se eximir de sua responsabilidade legal afirmando que as diferenças apuradas são de responsabilidade exclusiva dos seus distribuidores.

De fato, a legislação tributária prevê que não havendo retenção ou havendo retenção a menor do ICMS/ST o destinatário se torna responsável também pelo tributo, mas de forma solidária com o contribuinte substituto tributário. Portanto, é prerrogativa do Estado exigir de todos, sem qualquer benefício de ordem, como dispõe o art. 124 do CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

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

Dessa forma, não pode a Autuada se eximir da responsabilidade pela correta retenção e recolhimento do ICMS/ST que lhe foi imposta pelo art. 12 do Anexo XV do RICMS/02, respaldado no Protocolo ICMS nº 11/91, em consonância com o art. 9º da Lei Complementar nº 87/96.

A alegação de afronta ao princípio da capacidade contributiva aqui não cabe, tendo em vista que ao não observar a legislação tributária para apuração da correta

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

BC/ST, a Impugnante auferiu vantagens econômicas indevidas frente a seus concorrentes relativamente a toda a cadeia de circulação da mercadoria, sendo a ela legítima a cobrança do ICMS/ST não recolhido, também do ponto de vista econômico.

Quanto ao caráter confiscatório das multas alegado pela Impugnante, verifica-se que o Fisco aplicou-as nos estritos termos definidos na lei de regência do imposto.

Deve-se esclarecer também, que não se vislumbra qualquer afronta às normas tributárias a imposição de duas penalidades exigidas de maneira cumulativa. As penalidades aplicadas possuem naturezas distintas. A Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75, apenas o descumprimento da obrigação principal de recolher o imposto devido, e esta é mais gravosa por se tratar de operação sujeita a substituição tributária, nos termos do art. 56, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75. Veja-se:

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

(...)

Já a Multa Isolada prevista no inciso VII, alínea “c” do art. 55 da Lei nº 6.763/75, de 20% (vinte por cento) sobre a diferença apurada, é devida pelo descumprimento da obrigação acessória de informar corretamente a base de cálculo do ICMS/ST na nota fiscal.

Ressalte-se que o Fisco aplicou retroativamente a alínea “c” do inciso VII do art. 55 referido, em função da estipulação por esse dispositivo de penalidade menos gravosa, o que determina a aplicação da alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional.

Assim, dispõe o citado inciso VII, alínea “c” do art. 55 da Lei 6.763/75, efeitos a partir de 1º/01/2012 - Redação dada pelo art. 8º e vigência estabelecida pelo art. 17, ambos da Lei nº 19.978, de 28/12/11, *in verbis*:

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 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;** (destacou-se).

Equivoca-se a Impugnante ao se referir sobre questões relativas a reincidência. No presente lançamento não foi constatada a hipótese levantada de agravamento da penalidade.

Caracterizada a infringência à legislação tributária, tendo sido o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Impugnante apresentado prova capaz de ilidir o feito fiscal, legítimo se torna o lançamento.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida (Revisor), que o julgava parcialmente procedente, para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea "c" da Lei nº 6.763/75. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Otávio Loureiro da Luz e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida (Revisor) e Fernando Luiz Saldanha.

Sala das Sessões, 10 de outubro de 2012.

André Barros de Moura
Presidente

Ricardo Wagner Lucas Cardoso
Relator

CL

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.838/12/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000172947-36
Impugnação: 40.010131696-88
Impugnante: Londrina Bebidas Ltda
IE: 042732244.01-72
Proc. S. Passivo: Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - RJ

Voto proferido pelo Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, 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.

Quanto ao mérito da penalidade prevista no art. 55, inciso VII da mencionada lei, cumpre uma melhor análise no tocante à aplicabilidade da norma para a matéria ora em análise.

Com efeito, o dispositivo sancionador assim dispõe:

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 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.

(...)

O Código Tributário Nacional – CTN trata da questão da interpretação da legislação tributária nos artigos 107 a 112. Neste contexto, a legislação tributária será interpretada nos moldes descritos nos artigos 108 a 112. Em seguida, persistindo dúvidas, aplicam-se as regras gerais do direito.

O brocardo jurídico "*em dúvida pró-réu*", encontra-se presente na interpretação da legislação tributária, mais especificamente no art. 112 do CTN, admitindo-se a tese do "*in dúvida contra fisco*".

Por sua vez, o art. 108 do CTN cuida de regras de integração da legislação tributária, ou seja, diante da ausência de dispositivo legal busca-se na ordem indicada no artigo, princípios que possam ser aplicados na correlação entre o fato e a norma de direito. Quer dizer, utiliza-se de outros conceitos jurídicos para aplicação da regra (normalmente dentro do texto tributário).

A interpretação da legislação é diferente. Neste caso, existe o texto legal. O que faz o intérprete é enxergar igual, mais ou menos daquilo que está disposto no texto legal.

Para isso, são consagradas algumas regras de interpretação, consideradas autênticas, extensivas ou restritivas. Dentre elas destacam-se: a) literal ou gramatical; b) lógica; c) sistemática; d) histórica e e) finalística ou teleológica.

Na interpretação sistemática procura-se o sentido da regra jurídica verificando a posição em que a mesma se encarta no diploma legal e a relação desta com as demais disposições legais, visando interpretar a norma dentro de todo o seu contexto. Neste aspecto, deve-se observar o item, a alínea, o inciso, o artigo, a seção e o capítulo. Não se pode dar sentido ao texto de forma fragmentada, sem se ater ao conteúdo geral.

Por outro lado, a interpretação histórica consiste no exame do sentido da norma através dos tempos, comparando o direito anterior e o atual, de forma a buscar o seu sentido, se a finalidade é ampliar ou restringir direitos. Além-se, também, ao contexto geral da aprovação da lei, verificando o anteprojeto, as emendas e o processo legislativo.

Por fim, a finalística ou teleológica. Neste ponto, procura-se a intenção do legislador. O que ele (legislador) buscava com a edição do ato normativo. Para qual fim ela (a norma) se destinava. Cabe observar que as regras histórica e teleológica podem se interagir, ou mesmo resultar em um só processo de interpretação.

Neste contexto, cabe examinar a legislação anterior. O inciso VII vigente até 31/10/03 apresentava o seguinte texto:

Art. 55 - (...)

VII - por consignar em documento fiscal importância diversa do efetivo valor da operação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

No período anterior a 31/10/03, grande discussão se apresentava em relação à aplicabilidade do dispositivo nos casos de arbitramentos realizados com base em parâmetros de tabelas, pauta de valores, documentos do próprio contribuinte, conclusão fiscal ou documentos extrafiscais com menção apenas dos valores de venda, sem descrição de mercadorias, persistindo dúvidas quanto a se aplicar o disposto no inciso VII ou a previsão contida no inciso II do mesmo artigo 55, ou mesmo nenhuma das imputações fiscais.

Vários foram os posicionamentos da então SLT, no sentido de definir qual a penalidade, nos diversos casos ora mencionados.

Com efeito, a regra do novo inciso VII veio por fim à polêmica instalada, ou seja: quando identificados os tipos previstos no inciso II (saída, entrega, transporte, estoque ou depósito) sem documento fiscal, aplica-se a pena nele prevista. Ao contrário, quando o tipo se referir a subfaturamento ou arbitramento, por exemplo, aplica-se a pena capitulada no inciso VII do art. 55 do mencionado Diploma Legal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

In casu, trata-se de uma operação em que não se verifica a hipótese de subfaturamento ou outro ilícito praticado com a finalidade de impedir a ocorrência do fato gerador. Cuida-se de retenção a menor do imposto devido por substituição tributária, nas saídas de cervejas e refrigerantes para estabelecimentos mineiros.

Como se nota, a Autuada não utilizou base de cálculo diversa na operação de venda de cervejas e refrigerantes, mas sim apurou a base de cálculo do ICMS/ST de forma equivocada, resultando em retenção e recolhimento a menor do imposto por substituição tributária.

Certo é que o tipo penal estabelecido no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6763/75 visa punir a subtração de base de cálculo nas operações próprias, não se aplicando ao imposto devido por substituição tributária.

Esta matéria vem sendo reiteradamente decidida pelo CC/MG, de forma desfavorável ao Fisco, como no PTA nº 01.000166506-52, que resultou no Acórdão nº 20.542/11/1ª, de cuja fundamentação se extrai o seguinte excerto:

“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 DOCTRINA 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.”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cumpra registrar que a partir de 01/01/12, o dispositivo em questão foi alterado pelo art. 8º e vigência estabelecida pelo art. 17, ambos da Lei nº 19.978/11. A novíssima redação é a seguinte:

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 oposição, 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;

Como visto, não se trata da hipótese prevista na alínea "b" acima, mas a regra contida na alínea "c".

Nesta linha, aplica-se ao caso o disposto o disposto no art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN, que assim dispõe:

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.
(...)

Portanto como a lei entrou em vigor em 01/01/12, as exigências só podem ocorrer a partir desta data.

Como as exigências são anteriores a 01/01/12, julgo parcialmente procedente para excluir a Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea "c" da Lei nº 6763/75.

Sala das Sessões, 10 de outubro de 2012.

Sauro Henrique de Almeida
Conselheiro