

Acórdão: 18.271/07/1^a Rito: Ordinário
Impugnação: 40.010117769-19
Impugnante: Distribuidora de Carnes Patrocínio Agropecuária Ltda
PTA/AI: 01.000152115-15
Inscr. Estadual: 481.168160.00-85
Origem: DF/ Divinópolis

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – CARNE BOVINA E SUÍNA – NOTA FISCAL – FALTA DE DESTAQUE E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST. Constatado saídas de carnes destinadas a contribuintes varejistas (açougue), acobertadas por notas fiscais sem destaque e recolhimento do ICMS/ST. Infração caracterizada nos termos do artigo 204, §1º, inciso I, do Anexo IX, do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no artigo 56, §2º, inciso I e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso VII, ambos da Lei 6763/75. Acolhimento parcial das razões da Impugnante para adequar os cálculos da planilha de fls. 09, excluir as exigências relativas às remessas para destinatário, de fato, atacadista de carnes e derivados e excluir a MI capitulada no inc. VII do art. 55 da Lei 6763/75, por inaplicável à espécie. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre saídas de carnes bovina e suína, no período de janeiro a dezembro de 2004, destinadas a contribuintes inscritos como comércio varejista de carnes – açougue –, CNAE-F 52230/00, acobertadas de notas fiscais sem destaque e sem a devida retenção do ICMS a título de substituição tributária, infringindo o artigo 204, §1º, inciso I, Anexo IX do RICMS/02. Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no artigo 56, inciso II c/c §2º, inciso I e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso VII, ambos da Lei 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 123 a 129, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 3369 a 3375.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 3378 a 3383, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Da Preliminar

Em pronunciamento de fl. 3.360, a Impugnante reivindica a remessa do P.T.A. para a AF/Patrocínio, seu domicílio fiscal, ao argumento de que a abertura de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

vistas processuais fora daquela localidade constituiria cerceamento de defesa e, conseqüentemente, a nulidade da peça de autuação fiscal.

A nulidade suscitada desmerece acolhida, uma vez que ficou comprovado nos autos o encaminhamento do processo da AF/Nova Serrana para a de Patrocínio, conforme atesta o termo de remessa acostado à fl. 3.361. Logo, atendida a pretensão formulada, superada se torna a motivação invocada para justificar a nulidade aventada.

Do Mérito

A acusação do Auto de Infração em análise versa sobre a falta de recolhimento do ICMS/ST, no período de janeiro a dezembro de 2004, tendo em vista que o Sujeito Passivo promoveu a venda para açougues, CNAE-F 5223-00/0 (Comércio Varejista de Carnes-Açougues), de carnes e produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino e suíno.

O trabalho fiscal alicerçou-se no exame das notas fiscais de saída, emitidas pela Contribuinte, cujas segundas vias se encontram acostadas às fls. 155 a 3.355 dos autos, sendo possível constatar que em nenhuma delas acha-se consignada a base de cálculo do ICMS - Substituição Tributária, bem como o destaque do imposto devido, também por Substituição Tributária, relativamente às operações subseqüentes.

Diante da irregularidade detectada, o Fisco elaborou as planilhas de fls. 10 a 114, onde demonstra, de forma detalhada, a metodologia do cálculo das exigências fiscais, como também as seguintes informações: número da inscrição estadual dos contribuintes destinatários, data e número das notas fiscais emitidas e valor das operações (mercadoria).

Para bem estruturar o trabalho, o Fiscal autuante fez juntar aos autos o “QUADRO DEMONSTRATIVO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA” (fl. 09) onde consolida os dados transpostos das Planilhas mencionadas e totaliza o valor do crédito tributário.

A irregularidade apontada pelo Fisco decorre da inobservância por parte da Autuada do disposto no artigo 204, Anexo IX, do RICMS/02 (efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2005), que assim estabelece: *“na saída, em operação interna, de carne ou de produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino, bufalino ou suíno, em estado natural, resfriados, congelados ou industrializados, promovida por estabelecimento abatedor (frigorífico, matadouro ou marchante), atacadista ou distribuidor, com destino a açougue, o imposto devido por este, relativo à operação subseqüente, será recolhido pelo remetente mediante substituição tributária”*.

O parágrafo primeiro do artigo mencionado dispõe que para o cálculo do imposto para efeito de retenção, deverá ser tomado o valor da mercadoria posta no estabelecimento varejista (açougue), acrescido do percentual de 15% (quinze por cento) quando se tratar de carne bovina, bufalina ou suína (item I).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Essa regra foi observada integralmente por ocasião do cálculo do ICMS a ser retido por substituição tributária, nas saídas das mercadorias para os varejistas (açougues), conforme bem demonstrado nas planilhas de fls. 10 a 114. Registre-se que os valores constantes das notas fiscais são controlados por meio de portarias que fixam a pauta para efeito de determinação da base de cálculo do imposto, as quais encontram-se anexadas às fls. 115 a 120.

De se observar que o imposto não retido foi calculado levando-se em conta a redução na base de cálculo de 41,66%, como previsto no item 19, “a”, Anexo IV, parte 1, do RICMS/02.

Da mesma forma, e de maneira contrária à legislação, o cálculo da multa isolada exigida teve por base de cálculo o valor da operação, acrescido do percentual de agregação, aplicando-se, em seguida, o percentual de redução de 41,66%.

Não procedem as asserções da Impugnante quanto à possibilidade de os adquirentes aproveitarem, a título de crédito, os valores do imposto destacados e que o não recolhimento do ICMS/ST transfere a responsabilidade pela obrigação ao adquirente. Isto porque o dispositivo transcrito anteriormente imputa à contribuinte Autuada toda responsabilidade pelas exigências fiscais lançadas no presente Auto de Infração.

Como assinalado pelo Fisco, em sua Manifestação, a própria Constituição Federal, no artigo 150, parágrafo 7º, autoriza a substituição tributária. E através das normas antes descritas, o Contribuinte está legalmente obrigado ao recolhimento antecipado do imposto.

Na verdade, a Autuada não efetuou a retenção de qualquer parcela do imposto, preferindo insistir no argumento de que a responsabilidade pelo recolhimento deveria ser transferida para os adquirentes. Dita argumentação, entretanto, se faz totalmente impertinente no caso em exame.

De igual modo quanto à argumentação de que o cálculo do imposto devido pela operação normal tenha levado em conta o percentual de agregação. Tal afirmativa não se encontra demonstrada pela defesa, bem como não guarda propriedade com o regime de substituição tributária, não obstante ser possível verificar determinados valores a maior, lançados nos documentos a título de ICMS devido pelas operações próprias.

Quanto a esta parcela (valor maior), o Fisco promoveu o abatimento no cálculo da ST tal e qual lançado na nota fiscal, estando, portanto, compensados eventuais valores pagos em excesso.

No que se refere à multa de revalidação aplicada, o artigo 56, § 2º, inciso I, da Lei n.º 6763/75, dispõe que: ***“As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9.º do artigo 53, na hipótese de crédito tributário: I) por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária”*** (destaca-se). Logo, a penalidade é devida, pois

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

era obrigação da Autuada cobrar e recolher o produto da cobrança do imposto devido em decorrência de substituição tributária nas operações realizadas pelos varejistas (açougues), já que se trata, na hipótese presente, da chamada substituição tributária para frente.

Inoportuna a discussão sobre o argumento de serem as multas aplicadas confiscatórias, tendo em vista o óbice erigido acerca da pretensão, pelo artigo 88, inciso I da CLTA/MG.

Por outro lado, cabe destacar que o trabalho fiscal admite três reparos.

O primeiro deles diz respeito à planilha de fls. 09, a qual apresenta erros de cálculos, que deverão ser adequados. Com efeito, a diferença entre o valor de ICMS/ST apurado e o valor do ICMS pela operação própria atinge o montante, no mês de janeiro de 2004, de R\$ 2.622,21 ($36.824,41 - 34.202,20 = 2.622,21$), diferente do valor exigido de R\$ 3.148,06. Outros erros de cálculos aparecem em outros meses da planilha, devendo a mesma ser reformulada por inteiro, em decorrência da decisão alinhavada adiante.

O segundo diz respeito às exigências relativas às remessas de carnes bovina para a Indústria de Carnes Henrique e Costa Ltda, as quais devem ser excluídas do crédito tributário, posto que o instituto da substituição tributária, no caso dos autos, contempla apenas as remessas de carnes para o comércio varejista – açougues.

No presente caso, muito embora a destinatária tenha se mantido cadastrada no período fiscalizado como açougue, na verdade não o era. Até mesmo pelo volume de compras efetuadas é possível analisar que algum desvio se apresenta.

Se não bastasse, ao buscar informações contidas na base de dados da SEF/MG, é possível perceber que a empresa “Henrique e Costa” alcançou faturamento incompatível com a atividade de açougue, como se segue:

- Exercício de 2003 – 31,3 milhões;
- Exercício de 2004 – 42,1 milhões;
- Exercício de 2005 – 36,8 milhões.

Buscando informações junto ao controle de AIDFs, constata-se que o estabelecimento destinatário emite notas fiscais série única, sendo a última AIDF a de nº 00168354-2006, com autorização de formulários de nºs 340.001 355.000.

Com toda certeza, a atividade da empresa Indústria de Carnes Henrique e Costa Ltda não é a de varejista de açougue, mas sim a de atacadista de carnes ou derivados.

Desta forma, não está correta a exigência de ICMS/ST nessas operações, pois o dever de recolher cabe ao destinatário, que deverá promover a retenção nas operações subseqüentes, ainda que cadastrado no período como comerciante varejista.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O terceiro diz respeito à Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso VII, da Lei 6763/75, a qual deve ser excluída do crédito tributário, por inaplicável ao caso dos autos.

O dispositivo legal capitulado pelo Fisco prescreve:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II e 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

A Impugnante entende equivocada a tipificação da infração atribuída pelo Fisco, ao entendimento de que ela não se aplica ao caso dos autos e que, se aplicável, seria a hipótese de atingir apenas a parcela de agregação, uma vez que o valor da operação já se encontra lançada no documento fiscal.

Para se dirimir tal questão, necessário se faz uma curta regressão pelas regras de interpretação da legislação tributária.

No Brasil, a hermenêutica ganhou espaço surpreendente, até mesmo em detrimento de assuntos relevantes. É grande o número de militantes do direito que se aprofundam na discussão da interpretação da legislação, que se aplica, por exceção, ao texto tributário.

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 fiscum"*.

De início cabe diferenciar o sentido de interpretação e integração da legislação tributária. 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).

Já 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

A primeira delas, a literal ou gramatical, diz respeito à interpretação do texto na forma em que se encontra, ou seja, nada pode ser suprimido nem incluído. E esta é a primeira regra de interpretação na hipótese prevista no art. 111 do CTN.

Aqui, o que se pretende é perquirir o significado gramatical das palavras usadas no texto, tendo como parâmetro o dicionário.

Necessário se faz distinguir os significados das terminologias empregadas, que podem encerrar conceitos técnicos ou vulgares.

Contra este sistema de interpretação insurgem aqueles que entendem que nem sempre o legislador é feliz na elaboração do texto legal.

A outra modalidade, a interpretação lógica, é derivada da interpretação gramatical ou literal. Nela, o que se busca, nos dizeres de Luciano Amaro, é a inteligência do texto, de forma que não descambe para o absurdo, dando à norma um sentido coerente.

Por sua vez, a interpretação sistemática procura 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. Atém-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 31.10.2003, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;"

No período anterior a 31.10.2003, grande discussão se apresentava em relação à aplicabilidade do dispositivo na hipótese dos 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.

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 da não aplicação da retenção do imposto devido por substituição tributária, nas saídas de carnes para estabelecimentos varejistas, os açougues.

Como se nota, a Autuada não utilizou base de cálculo diversa na operação de venda de carnes, utilizando-se adequadamente da redução da base de cálculo até atingir a carga tributária de 7% (sete por cento).

Afirmar que por não ter praticado a retenção do imposto devido por ST corresponde a adotar uma base de cálculo igual a zero, e, em decorrência, ter suprimido 100% (cem por cento) da base de cálculo não condiz com a regra da boa interpretação do tipo penal estampado no inciso VII, do art. 55 da Lei nº 6763/75, *data venia*.

Como bem ressaltou a defesa, em se tratando de cálculo do imposto devido por substituição tributária, se aplicável fosse o dispositivo ao caso dos autos, a única parcela não mencionada no documento fiscal é aquela equivalente ao agregado, e somente sobre essa parte seria exigível a penalidade.

Lado outro, a parcela de agregação é definida por instrumento legal, não possuindo nenhum efeito prático suprimi-la do documento fiscal, posto que de conhecimento do Fisco.

Certo é que o dispositivo busca atingir justamente aquela parcela que, uma vez suprimida, demanda análise fiscal para sua apuração, às vezes sem sucesso. Esta atitude é que o dispositivo visa neutralizar.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do Auto de Infração. No

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para: 1) adequar os cálculos da planilha de fls. 09; 2) excluir as exigências relativas às remessas para Indústria de Carnes Henrique e Costa Ltda; 3) excluir a MI capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei 6763/75. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Aguiar Machado. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor), René de Oliveira e Sousa Júnior e Wagner Dias Rabelo.

Sala das Sessões, 30/05/07.

Roberto Nogueira Lima
Presidente/Relator

RNL/EJ

CC/MG