

Acórdão: 18.272/07/1<sup>a</sup> Rito: Ordinário  
Impugnação: 40.010116255-20  
Impugnante: Distribuidora de Carnes Patrocínio Agropecuária Ltda  
PTA/AI: 01.000150235-90  
Inscr. Estadual: 481.168160.00-85  
Origem: DF/ Divinópolis

---

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – CARNE BOVINA E SUÍNA – NOTAS FISCAIS – 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 excluir as exigências relativas às remessas para destinatário, de fato, atacadista de carnes e derivados bem como a Multa Isolada capitulada no inciso VII, do artigo 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 abril de 2005, 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, § 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. 37 a 44, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 1007 a 1009.

A Auditoria Fiscal solicita diligência à fl. 1012, que resulta na manifestação de fls. 1013 a 1140.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 1146 a 1151, opina pela procedência parcial do lançamento, para que seja utilizado como base de cálculo da multa isolada o valor das operações reduzido de 41,66% (quarenta e um vírgula sessenta e seis por cento), nos termos do item 19, Anexo IV, Parte 1, do RICMS/02.

***DECISÃO***

**Da Preliminar**

Da análise do Auto de Infração recebido pela Impugnante, verifica-se que o mesmo contém todos os requisitos exigidos na legislação, inclusive as indicações precisas das infringências e penalidades, nos termos do artigo 58, da CLTA/MG, aprovada pelo Decreto nº 23.780/84.

Em sua fase inicial de defesa, a Impugnante constatou a indicação de dispositivo legal relativo à penalidade incoerente com a acusação fiscal.

Analizando a peça, o Fisco alterou a capitulação legal, encaminhando os documentos à Autuada, que compareceu aos autos mantendo seu pedido inicial de nulidade.

Assim, aplica-se ao caso o disposto no art. 60 da CLTA/MG, não devendo, portanto, ser acatada a arguição de nulidade do AI.

**Do Mérito**

A autuação versa sobre saídas de carnes bovina, no período de janeiro a abril de 2005, 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, § 2º, inciso I e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso VII, ambos da Lei 6763/75.

O trabalho fiscal alicerçou-se no exame das notas fiscais de saída, emitidas pelo Contribuinte, cujas vias se encontram acostadas às fls. 89 a 1.004 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 subsequentes.

Diante da irregularidade detectada, o Fisco elaborou as planilhas de fls. 07 a 31, intituladas “QUADRO DEMONSTRATIVO DAS NOTAS FISCAIS SEM DESTAQUE DE ICMS/ST” onde relaciona os dados relativos aos documentos emitidos, em colunas assim denominadas: números das notas fiscais, números das inscrições estaduais e nomes dos contribuintes destinatários, datas dos documentos e valores, margem de valor agregado, base de cálculo ICMS/ST, débito ICMS/ST, ICMS operação própria, ICMS/ST devido, multa de revalidação e multa isolada.

Para bem estruturar o trabalho, o Fisco autuante fez juntar aos autos o “QUADRO DEMONSTRATIVO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA” (fl. 06) onde consolida os dados transpostos das planilhas mencionadas, demonstrando de forma detalhada, a metodologia do cálculo das exigências fiscais e totaliza o valor do crédito tributário.

## CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Importa assinalar que em cumprimento à diligência determinada pela Auditoria Fiscal (fl. 1.012), o Fisco providenciou a elaboração das planilhas de fls. 1.013 a 1.038 e de relação dos “CONTRIBUENTES DESTINATÁRIOS AÇOUGUE CNAE-F 5223-0/00 (fls. 1.039/1.040). Na oportunidade, juntou também ao P.T.A. as consultas de histórico do CNAE-F extraídas do SICAF (fls. 1.041/1.140), comprovando que no período alcançado pela autuação, todos os adquirentes das mercadorias se encontravam enquadrados no referido CNAE-F, ou seja, comerciantes varejistas de carnes – açougues.

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 subsequente, 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).

Essa regra foi adotada pelo Fisco por ocasião do cálculo do ICMS a ser retido por Substituição Tributária, nas saídas das mercadorias para os varejistas (açougues), conforme bem demonstrado na Planilha de fl. 06 (acostadas também às fls. 51 e 80).

De se observar que o imposto não retido foi calculado levando-se em conta a redução na base de cálculo de 41,66% (multiplicador de 0,07), como previsto no item 19, alínea “a”, Anexo IV, parte 1, do RICMS/02.

Não cabe razão à Impugnante quanto à alegação de que ao deixar de reter e recolher o ICMS/ST permitiu aos destinatários que se creditassem do imposto destacado nas notas fiscais e se debitassem do ICMS quando da saída das mercadorias, lançando nos livros próprios os documentos fiscais e o imposto devido. Isto porque os dispositivos retro transcritos imputam à contribuinte Autuada toda responsabilidade pelas exigências fiscais lançadas no presente Auto de Infração.

Como assinalado pelo Fisco em sua Manifestação, o legislador não condiciona a responsabilidade do remetente a qualquer ato do destinatário da mercadoria e nem atribui a ele a responsabilidade pelo recolhimento do imposto, quando o remetente não cumprir o que determina a legislação tributária.

Na verdade, a Autuada não efetuou a retenção de qualquer parcela do imposto, preferindo esquivar-se da obrigação que lhe é imposta pelo ordenamento legal que rege a matéria.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No que pertine à Multa de Revalidação aplicada, o artigo 56, § 2.º, item 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 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.

Enfatize-se que o feito fiscal se encontra estribado na legislação tributária e as provas dos autos são no sentido de sua aprovação. Trata-se de mercadoria sujeita à substituição tributária (artigo 204, Anexo IX do RICMS/02), hipótese em que o Sujeito Passivo fica obrigado a reter e/ou a pagar o imposto devido nas operações subsequentes realizadas por varejistas (açougues).

O trabalho fiscal admite, entretanto, dois reparos.

O primeiro deles 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 subsequentes, ainda que cadastrado no período como comerciante varejista.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O segundo ajuste 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 *"in dubio pro reu"*, encontra-se presente na interpretação da legislação tributária, mais especificamente no art. 112 do CTN, admitindo-se a tese do *"in dubio 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. 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 31.10.2003, 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 efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;"

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para: 1) excluir as exigências relativas às remessas para Indústria de Carne Henrique e Costa

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ltda; 2) 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