

Acórdão: 18.541/07/1^a Rito: Sumário
Impugnação: 40.010119616-27
Impugnante: Companhia Brasileira de Petróleo Ipiranga
Proc. S. Passivo: Aloísio Augusto Mazeu Martins/Outro(s)
PTA/AI: 01.000154117-51
Inscr. Estadual: 435014988.13-83
Origem: DGP/ SUFIS

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – DERIVADOS DE PETRÓLEO - BASE DE CÁLCULO – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST. Constatada a retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST, em operações de venda de lubrificantes e outros produtos derivados de petróleo destinados à comercialização neste Estado, em virtude da não agregação da MVA na base de cálculo do ICMS/ST, conforme legislação tributária vigente à época dos fatos geradores. Exigências de ICMS/ST, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso VII, da Lei 6763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco, devendo, ainda, excluir a multa isolada, por inaplicável à espécie.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – DERIVADOS DE PETRÓLEO - BASE DE CÁLCULO – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST – NÃO INCLUSÃO DO MONTANTE DO IMPOSTO – DESTINATÁRIO CONSUMIDOR FINAL. Constatada a retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST devido pela Autuada na condição de substituta tributária, em decorrência da não inclusão do montante do imposto na base de cálculo do ICMS/ST, em operações com derivados de petróleo, destinados a consumidores finais localizados neste Estado. Exigências de ICMS/ST, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso VII, da Lei 6763/75. Exclusão da multa de revalidação e juros de mora, em relação às exigências até 05/06/2003 e exclusão total da multa isolada.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades, apuradas no período de janeiro/2001 a novembro/2005:

1 – retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST em operações de saídas de lubrificantes e outros produtos derivados de petróleo, destinados a revenda neste Estado, em virtude da não inclusão e/ou inclusão incorretamente, na base de cálculo do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ICMS/ST, da margem de valor agregado – MVA, estabelecida na legislação tributária vigente à época dos fatos geradores, pelo que se exige ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no artigo 56, inciso II, § 2º e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso VII, ambos da Lei 6763/75;

2 – retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST em operações de saída de lubrificantes derivados de petróleo, destinados a consumidores finais mineiros, em virtude da formação incorreta da base de cálculo do ICMS/ST, por não ter sido incluído o valor do próprio imposto no montante da respectiva base de cálculo, pelo que se exige ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no artigo 56, inciso II, § 2º e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso VII, ambos da Lei 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 227 a 256 e documentos de fls. 257 a 411.

O Fisco analisa a impugnação e os documentos apresentados e reformula os cálculos do crédito tributário (fls. 413 a 502). Intimada a ter vistas dos autos a Impugnante se manifesta à fl. 505.

O Fisco se manifesta às fls. 506 a 521, pedindo a procedência parcial do lançamento.

DECISÃO

Inicialmente, vale ressaltar que não prosperam as alegações da Impugnante acerca da decadência de parte do crédito tributário, uma vez que o § 4º do artigo 150 do CTN, referido na peça de defesa, não se aplica ao presente caso, haja vista que ocorre homologação ficta ou tácita do imposto que foi efetivamente declarado e pago pelo contribuinte. Em relação ao imposto devido que não foi declarado e/ou pago, como é o caso dos autos, tem a Fazenda o direito de constituir o crédito correspondente no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN.

No caso em exame percebe-se que efetivamente não se operou a decadência, uma vez que o Auto de Infração (que contempla operações realizadas a partir de janeiro/2001) foi recebido pela Autuada em 28/09/2006, segundo se extrai do documento acostado à fl. 225.

Irregularidade do item 01 do Auto de Infração

“Retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST em operações de saídas de lubrificantes e outros produtos derivados de petróleo, destinados a revenda neste Estado, em virtude da não inclusão e/ou inclusão incorretamente, na base de cálculo do ICMS/ST, da margem de valor agregado – MVA, estabelecida na legislação tributária vigente à época dos fatos geradores”.

Mencionadas operações ocorreram no período compreendido entre janeiro/2001 e novembro/2005, consoante se extrai das planilhas acostadas às fls. 31 a 121.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no artigo 56, inciso II, § 2º e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei 6763/75, em relação aos fatos geradores ocorridos após novembro/2003, consoante se extrai do Anexo I (fls. 31/32).

A responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST atribuída à Autuada encontrava-se estatuída no art. 372, inciso II, alínea “b” do Anexo IX, do RICMS/96 e art. 360, inciso II, alínea “b”, Parte 1, do Anexo IX do RICMS/02.

Além dos lubrificantes, encontravam-se também sujeitos ao regime de ST os demais produtos autuados, conforme previa o art. 373 do Anexo IX do RICMS/96 e art. 361, Parte 1, do Anexo IX do RICSM/02.

A base de cálculo adotada pelo Fisco para apuração do ICMS/ST exigido encontrava-se disciplinada no art. 375, inciso II, subalíneas “f.3” e “g”, do Anexo IX do RICMS/96 (período de 01/07/99 a 31/12/01); art. 375, inciso V, subalínea “c.2” e “d” do Anexo IX do RICMS/96 (período de 01/01/2002 a 14/12/2002) e art. 363, inciso V, subalínea “c.2” e “d”, Parte 1, do Anexo IX do RICMS/02 (a partir de 15/12/2002).

A destinação dos produtos foi apurada tomando como base as informações constantes nas notas fiscais emitidas pela própria Impugnante (revenda ou consumo final). O CFOP – Código Fiscal de Operações e Prestações indica o tipo de operação que aquelas mercadorias discriminadas na nota fiscal estão sujeitas, e quando o CFOP se mostrou genérico ou inconclusivo, utilizou-se a segunda hipótese para classificação, i.e., o CNAE-Fiscal (Classificação Nacional de Atividade Econômica Fiscal) que indica o ramo de atividade do destinatário.

O Fisco acrescentou ao trabalho a “Relação de Notas Fiscais Autuadas” chamada “Anexo III”. Nesta planilha foi inserida uma coluna identificada como “Perfil” do destinatário do produto, definindo os cálculos a serem feitos se “consumidor final” ou “substituído” (quando destinado à revenda).

Tendo em vista que o Contribuinte apresentou em sua Impugnação 11 (onze) contratos sociais atualizados de seus clientes, cuja descrição do objeto social da empresa indica a destinação da mercadoria para consumo final e também refutou o enquadramento de três outras empresas (fls. 249) informando o CNAE-Fiscal incompatível com aquele apontado no CFOP da nota fiscal (que serviu de base para determinação do perfil pelo Fisco) o Fisco acatou as alegações da defesa, alterando os cálculos do imposto devido mediante a adequação do perfil do destinatário das mercadorias.

Neste caso, o Auto de Infração foi reformulado conforme atesta o Termo de Re-ratificação às fls.. 413, permanecendo apenas catorze documentos fiscais com a acusação fiscal inicial, sendo que a parcela excluída veio a incorporar a acusação de falta de inclusão do imposto na base de cálculo.

Dessa forma, não há controvérsia que justifique a realização da perícia pretendida, uma vez que em relação aos destinatários remanescente, a Autuada nada

questionou em seu favor, não havendo que se falar em responsabilização do destinatário pelo desvio de função na destinação das mercadorias.

No tocante à multa isolada, a mesma será apreciada ao final desta decisão, uma vez que compõe as duas acusações fiscais.

Irregularidade do item 02 do Auto de Infração

“Retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST em operações de saída de lubrificantes derivados de petróleo, destinados a consumidores finais mineiros, em virtude da formação incorreta da base de cálculo do ICMS/ST, por não ter sido incluído o valor do próprio imposto no montante da respectiva base de cálculo.”

Mencionadas operações ocorreram no período compreendido entre janeiro/2001 e novembro/2005.

Alerta-se que além do ICMS/ST e MR, o Fisco exigiu a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei 6763/75, em relação aos fatos geradores ocorridas após novembro/2003, consoante se extrai do “Quadro Demonstrativo do Cálculo da Multa Isolada” (fls. 31/32).

As planilhas relacionadas com a infração em apreço (acostadas às fls. 31 a 121) contêm as seguintes colunas: N.º NF Autuada, Data de Emissão, CNPJ do Destinatário, CNAE, Produto, NCM, CFOP Perfil, Quantidade, Valor Total, MVA, Base de Cálculo ICMS/ST apurada, Alíquota, ICMS/ST a recolher.

A quase totalidade das operações concernentes à infração ora em exame refere-se a saídas de lubrificantes. Entretanto, além de lubrificantes, outros produtos elencados no Convênio ICMS 03/99 (graxas e fluídos) constam das NFs autuadas.

O art. 5º, § 1º, item 4, da Lei 6763/75 dispõe sobre a incidência do ICMS na entrada, em território mineiro, decorrente de operação interestadual, das mercadorias constantes das notas fiscais objeto da presente irregularidade. Alerta-se que a citada norma legal encontra-se em consonância com as disposições contidas no art. 12, inciso XII da LC 87/96.

A responsabilidade atribuída à Autuada pela retenção e recolhimento do ICMS/ST nas operações em tela encontrava-se disciplinada nos seguintes dispositivos legais: art. 372, § 1º, item 2, do Anexo IX, do RICMS/96 e art. 360, § 1º, inciso II do Anexo IX do RICMS/02.

A base de cálculo do ICMS/ST, nas operações em discussão, deveria ter sido formada com observância do art. 375, inciso IV, do Anexo IX do RICMS/96 (período de 01/07/1999 a 31/12/2001); art. 375, inciso VII do mesmo diploma legal (período de 01/01/2002 a 14/12/2002); art. 363, inciso VII, do Anexo IX do RICMS/02 (período de 15/12/2002 a 07/04/2004) e art. 363, inciso VII, alínea “a” do Anexo IX do RICMS/02 (a partir de 08/04/2004).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, a Autuada utilizou base de cálculo do ICMS/ST inferior à legalmente prevista, haja vista a não inclusão do próprio imposto na base de cálculo do ICMS/ST, consoante estabelece o art. 13, § 1º, inciso I da LC 87/96, *in verbis*:

LC 87/96

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

...

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I – o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle”;

Na peça de defesa apresentada, argumenta a Impugnante que não prosperam as exigências fiscais, uma vez que a IN SLT 01/2003 conflita com a legislação mineira e com a legislação nacional. Neste sentido, cita doutrina e jurisprudência, além da Consulta de Contribuintes nº 105/2001 (DOET/SLT/SEF). Adverte que nas operações interestaduais destinadas a consumidores, exatamente a hipótese dos autos, a base de cálculo é o valor da operação, como tal entendido o preço de aquisição pelo destinatário, ou seja, o valor da operação efetuada pelo remetente.

No entanto, diferentemente das argumentações da Impugnante e à luz dos art. 8º, 9º e 13, § 1º, inciso I da LC 87/96, o montante do próprio imposto integra a sua base de cálculo.

O art. 8º prescreve a base de cálculo para fins de substituição tributária, o art. 9º prevê acordo entre os Estados para adoção do regime de substituição tributária, o art. 12 informa o momento da ocorrência do fato gerador nas hipóteses que discrimina, o art. 13, inciso VIII define a base de cálculo para o art. 12, inciso XII e, finalmente, o § 1º, traz como regra para o ICMS “que o montante do próprio imposto integra sua base de cálculo”.

Não há entre os dispositivos citados quaisquer divergências como quer a Impugnante, pelo contrário, definem a base de cálculo do ICMS e prevêm acordo entre os Estados para a adoção do regime de substituição tributária.

Quanto à IN SLT 01/2003, vale acrescentar que a mesma foi editada para interpretar dispositivo legal (art. 2º, §1º, inciso III da LC 87/96), relativo à tributação das operações interestaduais com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica. Alerta-se que a citada IN não criou nada de novo, apenas objetivou aclarar o sentido do dispositivo retro mencionado.

Importante transcrever as disposições contidas no inciso II, do art. 2º e art. 3º da referida IN SLT 01/2003, *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“Art. 2º - Relativamente à hipótese de incidência de que trata o artigo anterior:

(...)

II - a base de cálculo do imposto é o valor da operação de que decorrer a entrada dos produtos, **nesta incluída o montante do próprio imposto;**

(...)

Art. 3º - Fica reformulada qualquer orientação dada em desacordo com esta Instrução Normativa.”
(gn)

Alerta-se, que nos termos do art. 88, inciso I da CLTA/MG (Dec. 23.780/84), não se incluem na competência do órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de lei, decreto ou ato normativo.

Legítimo, portanto, o procedimento fiscal ao recompor a base de cálculo do ICMS/ST para inclusão do próprio imposto.

Ressalva deve ser feita, no entanto, em relação aos valores lançados a título de Multa de Revalidação e ao acréscimo de juros sobre a obrigação principal e sobre a própria multa de revalidação.

Com efeito, como bem disse a Autuada em sua Impugnação, estava a mesma amparada, até a data da edição da Instrução Normativa 01/2003, pelos efeitos da Consulta nº 032/99, cuja ementa assim se expressa:

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – OPERAÇÃO INTERESTADUAL – LUBRIFICANTE – BASE DE CÁLCULO
- NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM LUBRIFICANTE, NO VALOR DA OPERAÇÃO NÃO SE INCLUIRÁ O VALOR DO ICMS, POSTO QUE INEXISTENTE EM FUNÇÃO DA IMUNIDADE APLICÁVEL A TAL OPERAÇÃO.

Pode até ser que a intenção da Diretoria de Orientação Tributária fosse discutir apenas a operação própria da consulente, conforme deixa a entrever o primeiro parágrafo do documento de fls. 411.

Ocorre, no entanto, que a pergunta formulada pela Ipiranga diz respeito exatamente à formação da base de cálculo para retenção do imposto em favor do Estado de Minas Gerais.

Assim, no período compreendido entre a data de sua publicação e a publicação da IN 01/2003, quando foram reformulados todos os entendimentos em contrário, a empresa agiu de acordo com o entendimento do próprio Poder Executivo.

Desta forma, aplica-se ao caso em tela, o disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN, que assim prescreve:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Com certeza, ao calcular o imposto devido por substituição tributária de acordo com orientação do órgão competente da SEF/MG, não pode agora o Fisco, diante de novo entendimento, imputar penalidade e exigir os juros de mora, a teor da legislação acima transcrita, cabendo a exclusão da multa de revalidação e dos juros de mora em relação às exigências formuladas até 05/06/2003.

Por outro lado, no que diz respeito à aplicação da penalidade isolada capitulada no art. 55, inciso VII, da Lei 6763/75, o Fisco promoveu o lançamento equivalente a 40% (quarenta por cento) da base de cálculo apurada. O mencionado dispositivo assim se apresenta, *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 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;

Para se dirimir a questão da aplicação da norma ao caso concreto, necessário se faz uma curta regressão pelas regras de interpretação da legislação tributária.

A hermenêutica no Brasil 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.

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, e 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;"

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 extra-fiscais 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 incorporação do imposto na base de cálculo para aplicação da retenção do imposto devido por substituição tributária, nas saídas de derivados do petróleo para consumidores finais, ou da não aplicação da MVA nas saídas dos mesmos produtos destinados a comerciantes.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Afirmar que por não ter praticado a retenção do imposto devido por ST nos moldes previstos, sujeita-se a Autuada à penalidade em análise, não condiz com a regra da boa interpretação do tipo penal estampado no inciso VII, do art. 55 da Lei nº 6763/75, *data vênia*.

No caso concreto, o documento fiscal foi emitido com a base de cálculo correta para a operação própria, ou seja, sem a sua identificação por se tratar de saída amparada pela não-incidência.

Pelo contexto até aqui narrado, é possível afirmar que o dispositivo não se aplica às hipóteses de substituição tributária.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 413/502, e ainda: 1) excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei 6763/75; 2) excluir multa de revalidação e juros em relação às exigências até 05/06/2003, decorrentes da não inclusão do imposto na base de cálculo. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor), Rosana de Miranda Starling e Rodrigo da Silva Ferreira.

Sala das Sessões, 04/12/07.

Roberto Nogueira Lima
Presidente/Relator

RNL/EJ