

Acórdão:	18.430/07/3 ^a	Rito: Ordinário
Impugnação:	40.010120564-13	
Impugnante:	Drogacenter Distribuidora de Medicamentos Ltda.	
Proc. S. Passivo:	Alda Catapatti Silveira/Outro(s)	
PTA/AI:	01.000155009-32	
Inscr. Estadual:	435249204.04-65	
Origem:	DGP/SUFIS	

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – DIVERSOS PRODUTOS – FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST. Constatada a falta de retenção e de recolhimento do ICMS/ST, em operações de venda de diversos produtos destinados à comercialização neste Estado. Infração caracterizada. Exigências de ICMS/ST, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso VII, da Lei 6763/75. Excluída a multa isolada, por inaplicável à espécie. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação, mediante conferência de documentos e livros fiscais, de que a Autuada, estabelecida em São Paulo, não reteve e não recolheu o valor do ICMS/ST devido por substituição tributária, nas saídas de diversos produtos relacionados nas fls. 29 a 31, no período de 01/01/2002 a 31/12/2005.

Em função das irregularidades constatadas, exigiu-se ICMS, Multa de Revalidação em dobro nos termos do art. 56, inc. II, § 2º, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inc. VII, da mesma Lei, por consignar base de cálculo diversa daquela prevista na legislação, exigível a partir de novembro de 2003.

O processo encontra-se devidamente instruído com o Termo de Início de Ação Fiscal – TIAF (fl. 02); Auto de Infração - AI (fls. 03/05); Relatório Fiscal com transcrição da legislação de regência (fls. 09/28); Anexo I – Relação das mercadorias sujeitas a substituição tributária (fls. 29/31); Anexo II – Demonstrativo de Apuração do ICMS/ST (fls. 32/379); Demonstrativo do Crédito Tributário (fl. 380); Notificação para apresentação de cópias de notas fiscais relacionadas (fls. 381/384); cópias das notas fiscais objeto da autuação, por amostragem (fls. 385/557).

Inconformada, a autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 559/573, apresentando fundamentos para rebater as exigências e propugnando pela improcedência do lançamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco, em bem fundada Manifestação Fiscal de fls. 603/620, rebate com propriedade as alegações da defesa, propugnando pela procedência do lançamento.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 626/628, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Versa a autuação sobre a constatação, mediante conferência de documentos e livros fiscais, de que a Autuada, estabelecida em São Paulo, não reteve e não recolheu o valor do ICMS/ST devido por substituição tributária, nas saídas de diversos produtos relacionados nas fls. 29 a 31, no período de janeiro/2002 a dezembro/2005.

Do Mérito

Inicialmente, a Impugnante pede a extinção parcial do crédito tributário em função da consumação da decadência.

Entende a Autuada que sendo o ICMS tributo sujeito ao lançamento por homologação, o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos antes de 08/03/2002, cinco anos antes da data de intimação do AI, em 09/03/2007, não poderia ser exigido, vez que este já estaria tacitamente homologado e definitivamente extinto por se ter operado a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir-lo, de acordo com o art. 150, § 4º, do CTN.

De fato, estabelece o § 4º do aludido artigo 150 do CTN, que se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador e, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. No entanto, inexistindo lançamento ou na hipótese da constatação de dolo, fraude ou simulação, o direito da Fazenda Pública de exigir o crédito tributário obedece à regra estatuída no inciso I do artigo 173 do CTN.

Depreende-se que a regra contida no citado artigo 150 do CTN refere-se àqueles valores oferecidos à tributação, isto é, lançados, e não àqueles que ficaram à margem do lançamento.

Assim, no presente caso, não se aplica a regra prevista no § 4º do artigo 150 do CTN, eis que as irregularidades apontadas dizem respeito à falta de recolhimento do imposto, não havendo falar em homologação de ato que tem por propósito diminuir ou anular a obrigação tributária principal ou de ato inexistente.

Ausente a antecipação do pagamento a que se refere o mencionado artigo 150, o lançamento por homologação não se aperfeiçoa, dando lugar ao lançamento de ofício. Assim sendo, possível deduzir que o direito do Fisco, *in casu*, está circunscrito à regra geral estabelecida pelo artigo 173 do CTN.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2002, somente expirou em 31/12/2007, conforme o inciso I do já referido artigo 173 do CTN, inocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 09/03/2007, mediante Aviso de Recebimento (fl. 558 dos autos).

O processo tributário em discussão tem por escopo a exigência de ICMS devido por substituição tributária pelo remetente situado em outra unidade da Federação.

Adota-se, para a presente decisão, parte do parecer da Auditoria Fiscal de fls. 626/628, que passa a integrar o presente acórdão e de onde se transcreve:

“Percebe-se o não questionamento da Impugnante quanto à qualidade técnica do trabalho desenvolvido pelo Fisco, preferindo protestar quanto às questões jurídicas envolvidas no PTA.

No entanto, trilhou caminho equivocado a Impugnante.

O Fisco demonstra nas planilhas de fls. 29 a 31 os produtos sobre os quais exigiu o imposto, ficando clara a sujeição destes à antecipação tributária mediante Convênio ou Protocolo, nos termos do disposto no Anexo IX do RICMS/96/2002 e Anexo XV do RICMS/02. Nas planilhas de fls. 32 a 379 relacionam-se todas as notas fiscais sobre as quais exigiu o tributo devido com os respectivos cálculos do tributo exigido. Nas fls. 385/556 anexa-se cópias (por amostragem) das notas fiscais em questão.

Numa simples análise das planilhas colacionadas percebe-se a correção da apuração do valor ICMS/ST. A título de exemplo, citem-se as notas fiscais abaixo:

NF 207150 (fl. 387) e planilha de fl. 50 – BC op. própria = R\$ 3.652,60; BC ST = 4.748,38 (3.652,60 x 1,30); **ICMS ST = R\$ 416,40** (4.748,38 x 0,18 – 557,57)

NF 260706 (fl.388) e planilha de fl. 60 – BC op. Própria = R\$ 2.294,40; BC ST = R\$ 2.982,72 (2.294,40 X 1,30); **ICMS ST = R\$ 261,56** (2.982,72 x 0,18 – 275,33)

Observe-se que na Nota Fiscal 207150, assim como em muitas outras, há outros produtos listados além daqueles exigidos por este PTA. Logo, o valor abatido como crédito no cálculo do imposto devido a título de substituição tributária não é aquele destacado no documento fiscal, exigindo cálculo em separado.

Em relação aos aspectos jurídicos da questão, essa Auditoria considera sem reparos as argumentações trazidas na Manifestação Fiscal, capazes de sustentar o feito fiscal na sua inteireza, com o acréscimo das seguintes considerações.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Reforce-se que o imposto exigido é devido a este Estado, exercendo a fiscalização mineira a competência legislativa plena constitucionalmente assegurada, sendo incabível qualquer questionamento quanto a essa matéria.

A responsabilidade tributária do remetente não industrial pelo imposto devido a título de substituição tributária está prevista atualmente no art. 13, Anexo XV do RICMS/02.”

Desse modo, corretas as exigências de ICMS/ST e multa de revalidação em dobro nos termos do art. 56, inc. II, § 2º, da Lei nº 6.763/75.

Contudo, a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inc. VII, da Lei nº 6.763/75, com a redação dada pela Lei nº 14.699/03, no presente caso, não é adequada, devendo ser excluída. Adota-se os mesmos fundamentos utilizados no Acórdão nº 18.541/07/1ª, de onde se extrai:

“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 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.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

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."

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir a Multa Isolada do art. 55, VII, da Lei 6763/75. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros André Barros de Moura (Revisor) e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

Sala das Sessões, 31/10/07.

Edwaldo Pereira de Salles
Presidente

René de Oliveira e Sousa Júnior
Relator

CC/MG