

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.620/08/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000157277-41
Impugnação: 40.010122211-71
Impugnante: ABC Artefatos de Borracha Coelho Ltda.
IE: 277176785.00-01
Proc. S. Passivo: Arnaldo Pereira da Silva
Origem: DF/Governador Valadares

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – PROTETOR DE BORRACHA - BASE DE CÁLCULO - NÃO INCLUSÃO DO FRETE - RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST. Constatado o recolhimento a menor do ICMS devido a título de substituição tributária pela não inclusão das despesas com o frete na base de cálculo do imposto. Responsabilidade da Autuada na condição de fabricante das mercadorias. Infração caracterizada nos termos do art. 19, Parte 1, Anexo XV, do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST, multa de revalidação em dobro de acordo com o art. 56, § 2º, inc. I, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inc. VII, da mesma lei. Excluída a multa isolada, por inaplicável à espécie. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Dos Fatos

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS devido a título de substituição tributária, no período de janeiro de 2006 a julho de 2007, em decorrência de cálculo incorreto da base de cálculo do ICMS/ST, não sendo nela incluído o valor correspondente ao frete, conforme determina o art. 19, inc. I, alínea “b”, item 3, Anexo XV, do RICMS/02.

Em análise dos documentos fiscais da Autuada, fielmente retratados nos arquivos eletrônicos enviados ao SINTEGRA, relativos às saídas do produto protetor de borracha com CFOP 5401 (venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto) e frete pela cláusula CIF, constatou o Fisco que a mesma, contribuinte responsável por retenção do ICMS/ST conforme art. 12, Anexo XV, do RICMS/02, destacava como base de cálculo do ICMS/ST o preço praticado acrescido apenas da margem de valor agregado prevista no item 4, subitem 4.5, Parte 2, Anexo XV, do mesmo RICMS/02. Procedeu-se ao levantamento do frete dos documentos fiscais acima referidos e a conseqüente recomposição da base de cálculo da substituição tributária.

Exige-se ICMS/ST, multa de revalidação em dobro de acordo o art. 56, § 2º, inc. I, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inc. VII, da mesma lei.

O processo encontra-se devidamente instruído com o Auto de Início de Ação Fiscal – TIAF (fl. 07); Auto de Infração - AI (fls. 02/03); Relatório Fiscal (fl. 06); Demonstrativo do Crédito Tributário (fl. 08); Planilha demonstrativa do ICMS/ST não recolhido (fls. 09/30); CD contendo arquivos SINTEGRA (fl. 31); cópia dos CTRCs (fls. 32/721).

Da Impugnação

Inconformada, a Impugnante apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 722 /727, onde alega sinteticamente que:

- ao emitir a sua nota fiscal de venda utiliza planilha de apuração de percentuais de encargos acrescidos ao custo de produção (fls. 736/737) para fins de composição do valor de venda, incluindo um percentual de 3,59% relativo ao custo do frete, vez que a mesma é tomadora deste serviço;

- desta forma, o valor do frete se encontra embutido na base de cálculo;

- este percentual (3,59%) é fruto de uma média ponderada não coincidindo com o valor do frete efetivamente pago e tal procedimento se justifica pelo fato de a nota fiscal ser emitida antes de se saber o valor do frete e, na maioria das vezes, este percentual é maior que o valor cobrado;

- mesmo que o frete não estivesse incluído na base de cálculo da substituição tributária, a responsabilidade pelo recolhimento deste ICMS não recolhido seria cabível ao destinatário, ante a impossibilidade de o emitente incluí-lo;

- não foi considerado o aspecto que trata da isenção do ICMS sobre a prestação de serviço de transporte rodoviário intermunicipal de cargas, defendendo a tese de que, sendo isenta a prestação de serviço de transporte, este não pode compor a base de cálculo para fins de apuração da substituição tributária, pois equivaleria à sua tributação;

- a fiscalização não considerou o ICMS da operação própria para o cálculo das supostas diferenças incidentes sobre o valor do frete e, não havendo ICMS na operação própria a ser compensado, já que as prestações de transporte são isentas, não há ICMS na operação seguinte, devendo ser respeitado o princípio da não-cumulatividade;

- há ofensa ao princípio da não-cumulatividade quando se inclui o valor do frete na base de cálculo da substituição tributária e não se considera o valor do ICMS da operação própria de forma presumida;

- a fiscalização deveria considerar a inclusão do frete na base de cálculo da operação própria de forma presumida, já que, de fato e de direito, não poderia ser incluída e esta inovação seria possível, vez que o fisco também inovou ao incluir o frete isento na base de cálculo da substituição tributária, majorando em 221,98% o ICMS ST exigido em todo o feito;

- o não descumprimento de obrigação principal e o não destaque do valor do frete na nota fiscal, embora o mesmo estivesse embutido no valor final de venda, poderia lhe ser interpretado de maneira mais favorável.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Requer, ao final, a improcedência do lançamento, considerando o fiel cumprimento da obrigação principal, a ausência de dolo ou má-fé e jurisprudência que determina a interpretação mais favorável ao contribuinte.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco se manifesta contra a Impugnação, às fls. 768/772, aos seguintes argumentos, resumidamente:

- observando a planilha juntada pela Impugnante (fls. 736 a 738) percebe-se uma relação de tributos, encargos e despesas que totalizam um percentual supostamente utilizado para fixar o preço à vista de seus produtos, não comprovando a inclusão do frete na composição do preço da mercadoria;

- a alegação de que o percentual de 3,59%, relativo ao frete, é fruto de uma média ponderada, não coincidindo com o valor do frete efetivamente pago, não pode ser aceita, pois o art. 19, inc. I, alínea “b”, item 3, Anexo XV, do RICMS/02 determina que se deve acrescentar ao preço praticado pelo remetente o valor correspondente ao frete e não uma média ponderada calculada;

- a alegação de que tem que emitir a nota fiscal antes da expedição do produto, conhecendo-se o valor do frete somente em momento posterior, seria acertada se a operação fosse venda FOB onde a responsabilidade pelo transporte da mercadoria é do destinatário e o emitente não tem conhecimento do valor a ser cobrado pelo serviço, o que não é o presente caso, venda pela cláusula CIF, onde o tomador do serviço é o próprio emitente e, por óbvio, tem conhecimento do valor a ser pago a título de serviço de transporte;

- não se questiona, em momento algum, a falta de recolhimento do ICMS devido pela prestação de serviço de transporte interno: tal fato é isento do ICMS, como bem diz a Impugnante e não foi objeto de análise; o que se exige no presente AI é o ICMS devido pelas saídas subseqüentes de mercadorias de produção da Impugnante, ao abrigo da substituição tributária e, por isso, sob a responsabilidade desta;

- o fato gerador é a saída de mercadoria e não a prestação de serviço de transporte;

- a Legislação Tributária utiliza-se do valor do frete apenas para compor a base de cálculo substituição tributária, devendo o frete ser visto como um encargo, dentre vários, cobrado ou transferido ao destinatário;

- a despesa com o transporte da mercadoria não foi incluída no valor de venda do produto, constante da nota fiscal de emissão da Autuada e, portanto, não foi tributada como operação própria, razão pela qual não pode ser compensada, como solicitado, não havendo qualquer ofensa ao Princípio da Não-Cumulatividade.

Pede o Fisco, ao final, seja julgado procedente o lançamento.

DECISÃO

Conforme relatado, cuida o presente feito fiscal da exigência de ICMS/ST, multa de revalidação em dobro de acordo o art. 56, § 2º, inc. I, da Lei nº 6.763/75 e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Multa Isolada prevista no art. 55, inc. VII, da mesma lei, em face da imputação fiscal, feita à Autuada, de ter recolhido a menor o ICMS devido a título de substituição tributária, no período de janeiro de 2006 a julho de 2007, em razão de cálculo incorreto da base de cálculo do ICMS/ST, não sendo nela incluído o valor correspondente ao frete, conforme determina o art. 19, inc. I, alínea "b", item 3, Anexo XV, do RICMS/02.

Em análise dos documentos fiscais da Autuada, fielmente retratados nos arquivos eletrônicos enviados ao SINTEGRA, relativos às saídas do produto "protetor de borracha", com CFOP 5401 (venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto) e frete pela cláusula CIF, constatou o Fisco que a mesma, contribuinte responsável por retenção do ICMS/ST conforme art. 12, Anexo XV, do RICMS/02, destacava como base de cálculo do ICMS/ST o preço praticado acrescido apenas da margem de valor agregado prevista no item 4, subitem 4.5, Parte 2, Anexo XV, do mesmo RICMS/02. O Fisco procedeu ao levantamento do frete dos documentos fiscais acima referidos e à conseqüente recomposição da base de cálculo da substituição tributária.

Não há dúvidas de que a mercadoria objeto das operações de saídas efetuada pela Impugnante está sujeita à substituição tributária, por força do disposto no item 4, subitem 4.5, Parte 2, e art. 12, Parte 1, todos do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

4. PNEUMÁTICOS, CÂMARAS-DE-AR E PROTETORES DE BORRACHA

Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária

Interno e nas seguintes unidades da Federação: Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe e Tocantins (Convênio ICMS 85/93)

Subitem	Código NBM/SH	Descrição	MVA(%)
4.5	4012.90.90	Protetores de borracha	45

"Art. 12 - O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subseqüentes."

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A acusação fiscal em questão trata especificamente do cálculo incorreto da base de cálculo do ICMS/ST, não sendo nela incluído o valor correspondente ao frete, conforme determina o art. 19, inc. I, alínea "b", item 3, Anexo XV, do RICMS/02, *in verbis*:

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

I - em relação às operações subseqüentes:

(...)

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

(...)

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;" (grifos)

Do conjunto probatório dos autos restou evidenciado que a Impugnante não incluiu na base de cálculo o valor do frete, recolhendo a menor o ICMS/ST que estava a seu cargo.

A multa de revalidação exigida é de 100% do valor do imposto cobrado, nos termos do art. 56, inc. II, § 2º, inc. I, da Lei nº 6.763/75, abaixo transcrito:

"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;"

Dessa forma, tendo a Autuada descumprido a legislação pertinente, estando presentes no Auto de Infração todos os requisitos e pressupostos necessários e como a Impugnante não trouxe nenhum argumento ou fato que acarretasse sua modificação ou anulação, conclui-se pela correção das exigências fiscais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir a Multa Isolada do artigo 55, VII da Lei 6763/75. Vencido, em parte, o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles, que o julgava procedente. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros André Barros de Moura (Revisor) e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

Sala das Sessões, 17 de abril de 2008.

Edwaldo Pereira de Salles
Presidente

René de Oliveira e Sousa Júnior
Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

córdão: 18.620/08/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000157277-41
Impugnação: 40.010122211-71
Impugnante: ABC Artefatos de Borracha Coelho Ltda
IE: 277176785.00-01
Proc. S. Passivo: Arnaldo Pereira da Silva
Origem: DF/Governador Valadares

Voto proferido pelo Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles, nos termos do art. 43 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre este voto e a decisão proferida resume-se à interpretação sobre a aplicação da Multa Isolada, prevista no inciso VII, do art. 57, da Lei 6763/75.

O texto da citada penalidade assim se apresenta:

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; (Grifado)

Sem muito esforço, verifica-se que a tipificação tributária para a imputação da penalidade se relaciona à consignação de base de cálculo diversa da devida, gerando, consequentemente, recolhimento a menor de imposto.

Ora, é justamente o caso dos autos. O contribuinte utilizou-se de base de cálculo diversa da prevista na legislação para destacar o ICMS, a menor, no documento fiscal. O procedimento se encaixa como uma luva na tipificação tributária da penalidade.

Com a devida vênia aos votos vencedores, a interpretação para efeito de cominação de penalidade deve ser literal, sob pena de cada aplicador do direito criar novas penalidades sob o julgo subjetivo de sua interpretação.

Dessa forma, considerando-se a literalidade e objetividade do dispositivo, percebe-se que se encontra corretamente aplicada a penalidade, julgando-se totalmente procedente o lançamento.

Sala das Sessões, 17 de abril de 2008.

Edwaldo Pereira de Salles
Conselheiro