

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	18.621/08/3ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000155986-22	
Impugnação:	40.010121649-92	
Impugnante:	Pirelli Pneus SA	
	IE: 118592223.05-01	
Proc. S. Passivo:	Fernando Colognesi/Outro(s)	
Origem:	DGP/SUFIS	

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – PNEUMÁTICOS – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST- BASE DE CÁLCULO – FORMAÇÃO INCORRETA. Constatada a retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária nas saídas de pneumáticos destinadas a contribuintes mineiros para comercialização tendo em vista a formação incorreta da base de cálculo. 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

A autuação versa sobre retenção e recolhimento a menor de ICMS devido por substituição tributária - ICMS/ST, no período de 01/11/05 a 31/12/06, em decorrência de remessas efetuadas pela Autuada (pneumáticos novos de borracha classificados na posição 4011 da NBM/SH) para contribuintes localizados neste Estado, com formação a menor da base de cálculo da substituição tributária (BC/ST) relativa ao imposto devido pelas subseqüentes saídas dos destinatários mineiros, em virtude da aplicação incorreta da redução de base de cálculo prevista no Convênio nº. 10/2003. A autuada deixou de observar os arts. 32 e 96, Parte Geral; 233 e 234, inc. II e § 3º, do Anexo IX, até 30/11/05; os arts. 12 e § 1º, 19, inc. I, alínea “b-3”; e 51, Parte 1, e subitens 4.1 e 4.2 da Parte 2 do Anexo XV, a partir de 01/12/05, todos do RICMS/02.

Exige-se 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.

O processo encontra-se devidamente instruído com o Termo de Início de Ação Fiscal – TIAF (fl. 02); Auto de Infração - AI (fls. 04/06); Relatório Fiscal-contábil com demonstrativo do crédito tributário e critério de apuração da base de cálculo (fls. 09/13); quadro demonstrativo do cálculo da multa isolada (fl. 14); planilhas com relatório de apuração do ICMS/ST devido (fls. 15/23); fotocópias das notas fiscais – amostragem (fls. 24/38).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 40/56, onde alega sinteticamente que:

- a introdução do Regime Monofásico de Tributação do PIS e COFINS pelo Governo Federal, implantado através da Lei nº. 10.485, de 03/07/02, demandou a edição do Convênio ICMS nº 127/02, que visava regulamentar a apuração da base de cálculo do ICMS, nas operações interestaduais, com os produtos indicados na supracitada lei, mas, entretanto, sua redação deixou dúvidas quanto à aplicação da redução na base de cálculo;

- o legislador mineiro inseriu em sua legislação interna a redação do Convênio 127/02 no art. 43, item 36, Anexo IV, e no art. 234, todos do RICMS/02, cuja leitura indica que a redução da base de cálculo prevista se aplicaria apenas na base de cálculo do ICMS próprio, não sendo aplicável na base de cálculo do imposto devido por substituição tributária;

- o CONFAZ editou o Convênio ICMS nº. 10/2003 revogando integralmente o Convênio nº. 127/02, cuja redação saneou as dúvidas existentes acerca da aplicação do redutor previsto no Convênio 127/02, prevendo claramente a aplicação do redutor na base de cálculo do ICMS/ST;

- a própria Secretaria de Estado da Fazenda já se manifestou nesse sentido ao responder a Consulta de Contribuinte nº. 128/2003, corroborando com sua interpretação do Convênio nº. 10/2003;

- a multa aplicada não guarda proporção entre o valor do tributo supostamente devido e o seu valor, ferindo o princípio da razoabilidade, da proporcionalidade e da capacidade contributiva, caracterizando-se como confisco.

Solicita ao final, a Impugnante, seja julgado improcedente o lançamento.

O Fisco remete os documentos de fls. 89/98 à Impugnante, contendo demonstrativo do cálculo do ICMS/ST apurado, sendo-lhe aberto prazo de dez dias para manifestação, mas esta não se manifesta.

O Fisco, em bem fundamentada manifestação de fls. 100/109, rebate todas as alegações apresentadas pela Impugnante e solicita seja o lançamento julgado procedente.

DECISÃO

Cuida a presente autuação da retenção e recolhimento a menor de ICMS devido por substituição tributária - ICMS/ST, no período de 01/11/05 a 31/12/06, em decorrência de remessas efetuadas pela Autuada (pneumáticos novos de borracha classificados na posição 4011 da NBM/SH) para contribuintes localizados neste Estado, com formação a menor da base de cálculo da substituição tributária (BC/ST) relativa ao imposto devido pelas subseqüentes saídas dos destinatários mineiros, em virtude da aplicação incorreta da redução de base de cálculo prevista no Convênio nº. 10/2003. A Autuada deixou de observar os arts. 32 e 96, Parte Geral; 233 e 234, inc. II e § 3º, do Anexo IX, até 30/11/05; os arts. 12 e § 1º, 19, inc. I, alínea 'b-3'; e 51, Parte 1, e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

subitens 4.1 e 4.2 da Parte 2 do Anexo XV, a partir de 01/12/05, todos do RICMS/02, pelo que se exigiu 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.

Adota-se a bem fundamentada manifestação fiscal de fls. 100/109, que passa a fazer parte integrante desta decisão e de onde se transcreve:

“O crédito tributário objeto de impugnação foi consequência da apuração da base de cálculo da substituição tributária (BC/ST) relativa ao imposto devido nas subseqüentes operações dos destinatários mineiros em consonância, até 30.11.2005, com o disposto no artigo 234 do Anexo IX e, a partir de 01.12.2005, nos artigos 19, I, b-3, e 51 da Parte 1 e Subitens 4.1 e 4.2 da Parte 2 do Anexo XV, todos do RICMS/2002 aprovado pelo Decreto nº. 43.080, de 13.12.2002.”

Relativamente à matéria objeto da autuação em tela, no Anexo IX do RICMS aprovado pelo Decreto nº. 43.080, de 13.12.2002, encontramos as seguintes disposições, efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2005 - Redação original (negritos não constantes do texto publicado):

"Art. 234 - A base de cálculo do imposto, para o fim de substituição tributária, é o valor correspondente ao preço de venda a consumidor, constante de tabela estabelecida por órgão competente, acrescido do valor do frete, ou, na falta de tabela, o **preço praticado pelo substituto, incluídos** o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), **frete e demais despesas** debitadas ao estabelecimento destinatário, **acrescido** da **parcela** resultante da aplicação dos seguintes percentuais sobre esse total:

I - 42% (quarenta e dois por cento), tratando-se de pneu do tipo utilizado em automóveis de passageiros, incluídos os veículos de uso misto (camionetes) e de corrida;

II - 32% (trinta e dois por cento), tratando-se de pneu do tipo utilizado em caminhões, inclusive "fora-de-estrada", ônibus, aviões, máquinas de terraplenagem, de construção e de conservação de estradas, máquinas e tratores agrícolas e pá-carregadeira;

III - 60% (sessenta por cento), tratando-se de pneu para motocicleta;

IV - 45% (quarenta e cinco por cento), tratando-se de protetores, câmaras-de-ar e outros tipos de pneus." (Grifos)

Com efeitos a partir de 1º/12/2005, na Parte 1 do Anexo XV do RICMS aprovado pelo Decreto nº. 43.080, de 13.12.2002, dispositivos acrescidos pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005, são encontradas as seguintes determinações quanto à base de cálculo da substituição tributária:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - em relação às operações subseqüentes:

a) (...)

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

1 - (...)

(...)

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;"

Complementando o referido art. 19, na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/2002 – Do Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária, Das Mercadorias Sujeitas ao Regime e Das Margens de Valor Agregado – encontra-se:

4. PNEUMÁTICOS, CÂMARAS-DE-AIR E PROTETORES DE BORRACHA			
ÂMBITO DE APLICAÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA INTERNO E NAS SEGUINTE 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 (%)
4.1	4011	PNEU NOVO DO TIPO UTILIZADO EM AUTOMÓVEIS DE PASSAGEIROS, INCLUÍDOS OS VEÍCULOS DE USO MISTO (CAMINHONETES) E DE CORRIDA	42
4.2		PNEU NOVO DO TIPO UTILIZADO EM CAMINHÕES, INCLUSIVE FORA-DE-ESTRADA, ÔNIBUS, AVIÕES, MÁQUINAS DE TERRAPLENAGEM, DE CONSTRUÇÃO E DE CONSERVAÇÃO DE ESTRADAS, MÁQUINAS E TRATORES AGRÍCOLAS E PÁ-CARREGADEIRA	32

No Convênio ICMS nº 85/93, que dispõe sobre substituição tributária nas operações com pneumáticos, câmaras de ar e protetores de borracha, a BC/ST está prevista no § 1º da sua Cláusula terceira, *verbis*:

"Cláusula terceira. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será o valor correspondente ao preço de venda a consumidor constante de tabela estabelecida por órgão competente para venda a consumidor, acrescido do valor do frete.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º Inexistindo o valor de que trata o caput, a base de cálculo **será obtida** tomando-se por base o **preço praticado** pelo substituto, **incluídos** o IPI, frete e as demais despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, **bem como a parcela** resultante da aplicação sobre esse total dos seguintes percentuais:

1. pneus, dos tipos utilizados em automóveis de passageiros (incluídos os veículos de uso misto – camionetas e os automóveis de corrida), **42%** (quarenta e dois por cento);

2. pneus, dos tipos utilizados em caminhões (inclusive para os fora-de-estrada), ônibus, aviões, máquinas de terraplenagem, de construção e conservação de estradas, máquinas e tratores agrícolas, pá-carregadeira, **32%** (trinta e dois por cento);

(...)” (Grifos)

A Cláusula primeira do Convênio ICMS n.º 10/03, que reduz a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais com os produtos classificados nas posições 40.11 e 40.13 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias – Sistema Harmonizado – NBM/SH, respectivamente, Pneumáticos Novos de Borracha e Câmaras-de-ar de Borracha, realizadas pelo fabricante ou importador, sujeitos ao regime de cobrança monofásica das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, a que se refere a Lei Federal nº 10.485/02, de 03.07.02, tem a seguinte redação:

“Cláusula primeira: Nas operações interestaduais efetuadas por estabelecimento fabricante ou importador com os produtos classificados nas posições 40.11 – PNEUMÁTICOS NOVOS DE BORRACHA e 40.13 – CÂMARAS-DE-AR DE BORRACHA, da TIPI, em que a receita bruta decorrente da venda dessas mercadorias esteja sujeita ao pagamento das contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), nos termos da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, **a base de cálculo do ICMS fica reduzida do valor resultante da aplicação dos seguintes percentuais:**

(...)

II – 5,19% (cinco inteiros e dezenove centésimos por cento), na hipótese de mercadoria saída das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste ou do Estado do Espírito Santo para quaisquer unidades federadas, bem como mercadoria **saída das regiões Sul e Sudeste** para essas mesmas regiões, exceto para o Estado do Espírito Santo;” (Grifos)

Por sua vez, o § 2º da Cláusula primeira do Convênio ICMS nº 10/03 reza que:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“§ 2º Para efeito de apuração da base de cálculo do imposto a ser retido por substituição tributária **a margem de valor agregado** a que se refere o Convênio ICMS 85/93, de 10 de setembro de 1993, **deverá incidir sobre o valor resultante da aplicação da redução prevista nos incisos do 'caput' desta cláusula.**” (Grifos)

Das normas legais retro mencionadas, depreende-se, relativamente às operações interestaduais com pneumáticos novos de borracha classificados na posição 4011 da NBM/SH, que o remetente da mercadoria está subordinado, por força da celebração entre as unidades da Federação dos Convênios ICMS nº 85/93 e nº 10/03, às legislações dos Estados de origem e de destino da mercadoria, no tocante à incidência do imposto.

O remetente responde, como **contribuinte** do imposto, pelo ICMS devido pelas saídas da mercadoria de seu estabelecimento (**Operação Própria**), nos termos da legislação tributária da unidade da Federação onde está localizado.

No tocante ao Estado de Minas Gerais, observados os ditames da legislação tributária deste, é **responsável**, mediante **substituição tributária**, pelo imposto devido pelas subseqüentes operações que serão realizadas pelos contribuintes mineiros, destinatários da mercadoria.

A "**operação própria**", *in casu*, é de natureza interestadual. Assim, de acordo com a norma acima reproduzida, a base de cálculo a ela relativa sofre uma redução no percentual equivalente a 5,19%.

Porém, no tocante à substituição tributária, por se tratar de fato gerador que, presumidamente, ocorrerá no âmbito interno do Estado de Minas Gerais (operação interna), a base de cálculo não tem o mesmo benefício. Portanto, a redução prevista no § 2º da Cláusula primeira do Convênio ICMS nº 10/03 se refere, exclusivamente, à **parcela relativa à margem de valor agregado**, não se confundindo com a base de cálculo da substituição tributária.

Destarte, a questão central a ser deslindada é determinar a correta interpretação do texto legal, para fins de determinar a base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária para o Estado de Minas Gerais. Isto pode ser feito pela análise do § 2º da Cláusula primeira do Convênio ICMS nº 10/03, juntamente com o § 1º da Cláusula terceira do Convênio ICMS nº 85/93.

De acordo com a regra prevista no § 1º da Cláusula terceira do Convênio ICMS nº 85/93, recepcionada no RICMS/2002 pelos art. 234 do Anexo IX e art. 19, I, b.1, da Parte 1 do Anexo XV, podemos determinar uma “expressão matemática”, para fins de apurar as parcelas que compõem a base de cálculo da substituição tributária:

$$(1) \quad BC/STF = \{(PPR + IFDD) + [(PPR + IFDD) \times MVA \%]\}$$

Sendo:

- **BC/STF**: a base de cálculo da substituição tributária relativa às operações subseqüentes (“para frente”);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- **PPR:** Preço da mercadoria, com ICMS incluso, praticado pelo remetente (substituto tributário);

- **IFDD:** Montante dos valores de IPI, Frete e Demais despesas debitadas ao estabelecimento destinatário;

- **MVA%:** Margem de Valor Agregado, expressa em porcentagem, estabelecida para a respectiva mercadoria.

Da criteriosa leitura dos dispositivos retro transcritos, conclui-se que a **redução** prevista no § 2º da Cláusula primeira do Convênio ICMS nº 10/03 se refere, **exclusivamente, à apuração da parcela de margem de valor agregado (MVA), não se confundindo com a base de cálculo do ICMS/ST.**

Portanto, o percentual relativo à MVA deve ser aplicado **sobre o valor resultante da aplicação da redução** prevista nos incisos do 'caput' de sua cláusula primeira do Convênio ICMS nº 10/03. De tal modo, o respectivo percentual de MVA previsto para as mercadorias deve ser aplicado sobre a **base de cálculo da operação própria já reduzida.**

Para cotejar os resultados obtidos, faz-se mister apurar a base de cálculo da substituição tributária nos moldes anteriores a edição da Lei nº 10.485/02 e do Convênio ICMS nº 10/03, quando inexistia qualquer benefício fiscal (redução) a ser aplicado nas operações interestaduais com pneumáticos. Assim, para efeito de simplificação, com a não inclusão de valores relativos a fretes e outras despesas, a expressão matemática da base de cálculo do ICMS/ST (1) seria:

$$(2) \quad BC/ST_F = \{(PPR + IPI) + [(PPR + IPI) \times MVA\%]\}$$

Para exemplificar, passemos a analisar uma operação hipotética de pneus, dos tipos utilizados em automóveis de passageiros, com os seguintes dados:

a) Valor da Mercadoria: R\$ 1.000,00

b) IPI: R\$ 150,00

c) MVA: 42%

Para tais dados, a base de cálculo da substituição tributária subsequente do ICMS seria obtida de acordo com a fórmula matemática (2):

$$BC/ST_F = \{(1.000,00 + 150,00) + [(1.000,00 + 150,00) \times 42\%]\}$$

$$BC/ST_F = \{1.150,00 + [1.150,00 \times 42\%]\}$$

$$BC/ST_F = 1.150,00 + 483,00$$

$$BC/ST_F = \text{R\$ } 1.633,00$$

Entretanto, a autuação em análise trata de operação interestadual praticada por estabelecimento fabricante, cuja receita bruta decorrente da venda de pneumáticos está sujeita ao pagamento das Contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), nos termos da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002. O Convênio ICMS nº 10/03, visando retirar os efeitos financeiros da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cobrança monofásica prevista naquela lei, determinou que o percentual, para a obtenção da parcela relativa à Margem de Valor Agregado (MVA), deve ser aplicado sobre o valor resultante da aplicação da redução prevista nos incisos do 'caput' de sua cláusula primeira. Ou seja, o percentual relativo à MVA deve incidir sobre a base de cálculo da **operação própria já reduzida**:

"§ 2º Para efeito de **apuração da base de cálculo** do imposto a ser retido por **substituição tributária a margem de valor agregado** a que se refere o Convênio ICMS 85/93, de 10 de setembro de 1993, **deverá incidir sobre o valor resultante da aplicação da redução** prevista nos incisos do 'caput' desta cláusula." (Grifos)

Assim, utilizando-se dos mesmos valores utilizados no exemplo acima, a base de cálculo da substituição tributária, já **considerado o percentual de redução** da base de cálculo do imposto prevista no Convênio ICMS nº 10/03 (5,19%), seria assim obtida:

a) Valor da Mercadoria: R\$ 1.000,00

b) IPI: R\$ 150,00

c) MVA: 42% (ou 0,42)

1. Base de cálculo (BC) do ICMS da operação própria do fabricante = R\$ 1.000,00;

1.1. BC ICMS Op. Própria com redução prevista no Conv. ICMS nº 10/93 = **R\$ 948,10** [1.000,00 - (1.000,00 x 5,19%)]

Substituindo-se os valores acima na fórmula matemática (2), obteremos:

2. Base de cálculo do ICMS/ST subsequente (BC/ST_F):

BC/ST_F = {(1.000,00 + 150,00) + [(948,10 + 150,00) x 0,42]}

BC/ST_F = {1.150,00 + [1.098,10 x 0,42]}

BC/ST_F = 1.150,00 + 461,20

BC/ST_F = R\$ 1.611,20

Esta foi a sistemática adotada pelo Fisco para fins de apuração do ICMS/ST devido ao Estado de Minas Gerais, conforme a planilha "**Demonstrativo de Cálculo do ICMS ST Apurado**", integrante dos Autos, em consonância com os dispositivos legais que regem a matéria.

Por sua vez, a argumentação desenvolvida pela defendente, a mesma que foi utilizada para o preenchimento de suas notas fiscais, se fundamenta numa interpretação equivocada do texto legal (§ 2º da Cláusula 1ª do Convênio ICMS nº 10/03), que pode ser traduzida na seguinte expressão matemática para a apuração da base de cálculo do ICMS/ST:

$$(3) \quad \text{BC/ST}_F = [(PPR + \text{IPI}) \times \text{Redutor}] \times (1 + \text{MVA})$$

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, substituindo-se os mesmos valores utilizados no exemplo retro na fórmula matemática (3), a base de cálculo da substituição tributária determinada pelo Autuado seria a seguinte:

- a) Valor da Mercadoria: R\$ 1.000,00
- b) IPI: R\$ 150,00
- c) MVA: 42% (ou 0,42)
- d) Redutor = $100\% - 5,19\% = 94,81\%$

$$BC/ST_F = [(1.000,00 + 150,00) \times 94,81\%] \times (1 + 0,42)$$

$$BC/ST_F = [1.150,00 \times 94,81\%] \times 1,42$$

$$BC/ST_F = 1.090,32 \times 1,42$$

$$BC/ST_F = 1.548,25$$

Conforme já ressaltamos, o Convênio ICMS nº. 10/03 pretendeu, apenas, retirar das operações interestaduais os efeitos financeiros da centralização da cobrança das Contribuições Federais para o PIS/PASEP e COFINS. Isto posto, a sistemática adotada pela impugnante não encontra respaldo na legislação vigente, na medida em que promove uma **redução na base de cálculo** de operações cujo fato gerador presumidamente ocorrerá dentro do território mineiro caracterizando, por conseguinte uma **operação interna**.

Tal assertiva é facilmente comprovada pela simples divisão do resultado obtido através da metodologia adotada pela impugnante (**R\$ 1.548,25**) por aquele relativo à base de cálculo sem qualquer benefício fiscal (**R\$ 1.633,00**), como segue:

$$BC/ST \text{ adotada pelo contribuinte} = \text{R\$ } 1.548,25$$

$$BC/ST \text{ anterior à Lei nº 10.485/02} = \text{R\$ } 1.633,00$$

$$\text{Redução da base de cálculo para operações interestaduais: } 5,19\%,$$

$$\text{Redutor} = 100\% - 5,19\% = 94,81\%$$

$$\text{R\$ } 1.548,25 / \text{R\$ } 1.633,00 = 0,9481 = 94,81\%$$

A demonstração do procedimento de cálculo realizado pela empresa comprova nitidamente o equívoco de interpretação cometido pela Pirelli Pneus S/A. De modo incompatível com o previsto na legislação tributária aplicável, a errônea interpretação levou a um valor a menor do que a correta base de cálculo da substituição tributária. Esta, por sua vez, redundou em recolhimento a menor do imposto, objeto da exigência fiscal em comento.

Prosseguindo nessa esteira, também é equivocado o entendimento firmado pela Impugnante para a resposta formulada pelo fisco mineiro à Consulta 128/2003, de 23.09.03, ao alegar que a referida consulta corroborava a metodologia por ela adotada.

Pelo contrário, a solução da consulta afirma que a MVA deve ser empregada **sobre o valor resultante da aplicação da redução prevista nos incisos do 'caput' de**

sua cláusula primeira. Ou seja, a MVA deve incidir sobre a base de cálculo da operação própria já reduzida, exatamente como prevê a fórmula adotada pelo Fisco, conforme planilha “**Demonstrativo de Cálculo do ICMS ST Apurado**”:

$$(4) \quad BC/ST_F = \{(PPR + IPI) + [(PPR \text{ com Redução} + IPI) \times MVA \%]\}$$

Nesta mesma direção, o Colendo Conselho de Contribuintes de Minas Gerais tem se pronunciando favoravelmente ao Fisco mineiro sobre as questões ora suscitadas envolvendo o recolhimento a menor do ICMS/ST, em virtude da utilização incorreta do benefício previsto pelo Convênio ICMS nº 10/2003, como, por exemplo, os Acórdãos de nº.s 17.104/06/2ª e 17.105/06/2ª.”

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 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 - ...

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"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."

Quanto à alegação de ter a multa caráter confiscatório, não atendendo ao princípio da razoabilidade ou da capacidade contributiva, vale dizer que a mesma tem como pressuposto legal a Lei nº. 6.763/75, art. 56, II c/c § 2º do mesmo artigo. Os percentuais aplicados foram os previstos nos citados artigos.

Outrossim, em razão das disposições contidas no art. 110, inc. I, do RPTA/MG (Dec. nº 44.747/08), não se incluem na competência do órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

CC/MG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	18.621/08/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000155986-22	
Impugnação:	40.010121649-92	
Impugnante:	Pirelli Pneus SA	
	IE: 118592223.05-01	
Proc. S. Passivo:	Fernando Colognesi/Outro(s)	
Origem:	DGP/Sufis	

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**

CC/MG