

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.941/09/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000154884-01
Impugnação: 40.010120563-32
Impugnante: Drogacenter Distribuidora de Medicamentos Ltda.
IE: 435249204.04-65
Proc. S. Passivo: Alda Catapatti Silveira/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS - Belo Horizonte

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DO ICMS/ST – MEDICAMENTOS. Constatada falta de retenção e de recolhimento de ICMS/ST, devido pela Autuada, estabelecida em São Paulo, que por força de Regime Especial (RE) e respectivas Autorizações Provisórias estava obrigada a recolher antecipadamente o ICMS pela saída de medicamentos para contribuintes deste Estado, na condição de substituta tributária. Exigências de ICMS/ST, multa de revalidação em dobro conforme o art. 56, inc. II, § 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 unânime.

RELATÓRIO

Dos Fatos

A presente autuação versa sobre a falta de retenção e de recolhimento de ICMS/Substituição Tributária, constatado em conferência de apuração da retenção do ICMS/ST devido pela Autuada, estabelecida em São Paulo, obrigada a recolher antecipadamente o ICMS pela saída, na condição de substituta tributária “CONTRATUAL”, em relação aos medicamentos relacionados nas fls. 22 a 77, no período de janeiro/2004 a dezembro/2005.

Em função das irregularidades constatadas, exige-se ICMS, multa de revalidação em dobro a teor do art. 56, inc. II, § 2º, inc. I, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada por utilizar base de cálculo diversa, capitulada no art. 55, inc. VII, da mesma lei.

O processo foi instruído pelo Fisco com o Termo de Início de Ação Fiscal - TIAF (fl. 02); Auto de Infração - AI (fls. 03/05); Demonstrativo de Correção Monetária e Multas - DCM (fl. 06); cópia de requerimento da Autuada de Regime Especial para reter e recolher ICMS por substituição tributária (fls. 08/10); cópia de autorização provisória para a Autuada reter e recolher ICMS por substituição tributária (fl. 11); Relatório Fiscal com transcrição da legislação infringida, Demonstrativo do Crédito Tributário e memória de cálculo (fls. 12/21); Anexo I – Relação de mercadorias

constantes das notas fiscais objeto da autuação (fls. 22/77); Anexo II – CD-R contendo demonstrativo completo da apuração do ICMS/ST (fl. 78); Anexo II – Demonstrativo da Apuração do ICMS/ST, por amostragem (fls. 79/102); Anexo III – Demonstrativo das Autuações Fiscais, pelo mesmo motivo, ocorridas no período 2004/2005, com comprovação de quitação (fls. 103/143); Demonstrativo do Crédito Tributário (fl. 144); cópia de Notificação para entrega de cópias de notas fiscais (fls. 134/147) e cópias das notas fiscais objeto da autuação, por amostragem (fls. 148/948).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 950/962, refutando as exigências com base em questões de direito, propugnando pela improcedência do lançamento e cancelamento do auto de infração, alegando, sinteticamente, que:

- a Fazenda de Estado de Minas Gerais não tem legitimidade ativa para a cobrança do imposto;
- há impossibilidade jurídica de figurar como responsável pelo recolhimento do tributo;
- para adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais exige-se acordo específico pelos Estados interessados, conforme dispõe a Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 9º, e também o RICMS/MG em seu art. 12, Anexo XV;
- o Estado de São Paulo denunciou o Convênio 76/94 que envolve operações com medicamentos;
- a responsabilidade foi transferida ao contribuinte mineiro, consoante dispõe o art. 15, Anexo XV, do RICMS/MG;
- o lançamento realizado por meio do presente Auto de Infração é absurdo uma vez que o imposto exigido e devido foi integralmente recolhido ao Estado de São Paulo;
- a presente cobrança é inconstitucional por inexistência de lei dispendo sobre a base de cálculo presumida do imposto;
- o Fisco pretende exigir ICMS supostamente devido por força de substituição tributária aplicando, como base de cálculo, uma margem de valor agregado prevista em pauta fiscal não veiculada por lei, afrontando o Princípio da Legalidade;
- é vedado *bis in idem* em matéria tributária, não podendo ser exigido, simultaneamente, multa de revalidação e multa isolada.

Requer, ao final, a procedência de sua Impugnação.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em bem fundada Manifestação Fiscal de fls. 990/1.005, refuta detalhadamente as alegações da defesa, pedindo que seja o lançamento julgado procedente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em bem fundamentado parecer de fls. 1.014/1.016, que foi adotado, em parte, para a decisão, da qual passou a fazer parte integrante, opina pela procedência do lançamento.

Da Decisão da 3ª Câmara

A 3ª Câmara de Julgamento, à fl. 1.017, converte o julgamento em diligência para que o Fisco traga aos autos a ciência da Autuada quanto à “Autorização Provisória” de fl. 11 e informações quanto ao deferimento e vigência do Regime Especial solicitado.

Dos Esclarecimentos do Fisco

A Fiscalização promove a juntada dos documentos de fls. 1.019/1.044 e se manifesta às fls. 1.045/1.047.

Explica que a Impugnante requereu Regime Especial (RE) em 08/01/04 para recolher o ICMS por substituição tributária nas remessas de medicamentos para Minas Gerais para dois estabelecimentos inscritos neste Estado (fls. 1.019/1.021), sendo concedidas, em 09/01/04, as Autorizações Provisórias às fls. 1.022/1.023.

Esclarece que, após várias intimações para regularização de pendências verificadas durante a análise do pedido de RE (fls. 1.024/1.025 e 1.031/1.032) e diante do não atendimento ao solicitado, as “autorizações provisórias” foram canceladas em 20/02/07, conforme comunicado de fl. 1.038.

Informa que posteriormente, em 16/10/07, foi concedido, pelo Diretor da SUTRI, o Regime Especial referente ao PTA nº 16.000171932-96 (fls. 1.039/1.043), sendo que o seu art. 11 estabeleceu a convalidação dos procedimentos adotados pelo Contribuinte com base nas mencionadas Autorizações Provisórias.

Afirma que os contatos com o Contribuinte foram realizados com a advogada responsável pelo Departamento Jurídico da empresa, Fabíola Prado Novaes Lopes, através de telefone, fax e por e-mail. Dessa forma, desde o dia 09/01/04 a Impugnante já estava ciente da concessão das Autorizações Provisórias, enviadas por fax ou e-mail.

Pondera que não existe forma legal para a cientificação do Contribuinte sobre a concessão de Autorização Provisória, e que deve prevalecer a verdade material que sobressai de diversos documentos lavrados pela própria empresa, que confirmam o conhecimento de sua situação de substituta tributária.

Nesse sentido, cita diversos documentos protocolizados pela Autuada (fls. 1.026/1.030 e 1.033/1.037), nos quais requer a prorrogação das Autorizações Provisórias em questão, transcrevendo trechos dos mesmos.

Requer, ao final, que seja o lançamento julgado procedente.

Da Instrução Processual

A Assessoria do CC/MG, em despacho à fl. 1.053, determina diligência para que o Fisco conceda vista dos autos ao Sujeito Passivo, cientificando-o sobre a diligência determinada pela 3ª Câmara de Julgamento (fl. 1.017) e sobre a consequente juntada de novos documentos às fls. 1.019/1.047.

Do Pronunciamento da Impugnante

A Impugnante comparece à repartição fazendária e obtém cópias de documentos dos autos, conforme declaração de fl. 1.071, e posteriormente se manifesta às fls. 1.058/1.070.

Argumenta que não teve ciência das Autorizações Provisórias e que, portanto, não estava submetida ao regime de substituição tributária. Diz que só poderia haver cobrança do ICMS/ST se houvesse a devida ciência inequívoca do contribuinte.

Salienta que os documentos juntados pelo Fisco às fls. 1.019/1.047 não comprovam inequivocamente que tinha ciência de que estava submetida ao regime de substituição tributária.

Afirma que o Fisco juntou um documento produzido unilateralmente, onde, supostamente, teria concedido uma “autorização provisória”, mas não juntou qualquer prova da ciência ao contribuinte.

Ressalta que a concessão do Regime Especial – RE - em 16/10/07 tem o objetivo de justificar a autuação e as Autorizações Provisórias, e o art. 11 do RE tenta convalidar atos que o próprio Fisco havia revogado, demonstrando que a Impugnante não tinha ciência das Autorizações Provisórias.

Observa que o próprio Fisco confessa expressamente que não foi dada ciência à Impugnante, quando se refere à inexigibilidade legal quanto à forma de cientificação do interessado.

Contesta a aplicação da multa isolada exigida, afirmando que não houve qualquer recolhimento do ICMS/ST e, portanto, haveria incompatibilidade entre a penalidade e a situação fática.

Por fim, pede pela improcedência do Auto de Infração ou, alternativamente, pela exclusão da multa isolada.

Da Nova Manifestação do Fisco

O Fisco apresenta manifestação às fls. 1.073/1.082, refutando os argumentos da Impugnante.

Alega que quando da apresentação da Impugnação, a Autuada não mencionou o desconhecimento das Autorizações Provisórias, limitando-se a questionar a legitimidade ativa do Estado de Minas Gerais para a exigência do ICMS/ST.

Informa que a Autorização Provisória é emitida pela SEF/MG antes da análise final do pedido de Regime Especial e que neste intervalo o requerente atua como se já detivesse o RE, com todas as obrigações a que se dispôs em seu requerimento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Salienta que não existe previsão legal quanto à forma específica de cientificação das Autorizações Provisórias, mas os fatos posteriores são suficientes para a comprovação de que ela ocorreu, pois em 30/11/05 o Contribuinte requereu aditamento ao RE e em 02/01/07 requereu prorrogação do mesmo até 31/01/07.

Ressalta que em requerimento de 09/02/07 (fls. 1.033/1.037), a própria Impugnante informa que a Fazenda Pública Estadual ainda não apreciou definitivamente seu pedido de RE, mas vem renovando periodicamente as Autorizações Provisórias, sendo que ao final do requerimento, a Autuada pede nova prorrogação de prazos.

Diz que outra prova da ciência da Impugnante sobre sua condição de substituta, por força das Autorizações Provisórias, é a entrega sistemática da GIA/ST, que é a declaração mensal de apuração do ICMS/ST entregues por contribuintes externos, conforme dados extraídos do aplicativo Auditor Eletrônico, à fl. 1.077.

Afirma que a Autuada efetuou recolhimento a título de ICMS/ST, conforme dados copiados do SICAF à fl. 1.078, o que também indica sua qualidade de contribuinte substituta.

Transcreve dados extraídos dos arquivos SINTEGRA da Contribuinte, comprovando a quais mercadorias se referem os recolhimentos efetuados a título de ICMS/ST, nos períodos de janeiro a março de 2004 e 2005.

Relaciona os registros do tipo 53, dos arquivos SINTEGRA da empresa, que contém as informações relativas às operações sujeitas à retenção do ICMS/ST, observando que os valores ali contidos são bem maiores que os declarados pela Contribuinte ao Fisco Mineiro.

Destaca que a Impugnante quitou diversos Autos de Infração lavrados no trânsito de mercadorias, em razão da não retenção do ICMS/ST em operações destinadas a contribuintes mineiros, conforme informação extraída do SICAF às fls. 1.080/1.081.

Considera correta a aplicação da penalidade isolada e, ao final, pede pela aprovação integral do lançamento.

Do 2º Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, também em bem fundamentado parecer de fls. 1.085/1.092, que também foi adotado, em parte, para a decisão, da qual passou a fazer parte integrante, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

O processo tributário em discussão versa sobre a imputação de falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST devido pela Autuada, estabelecida em São Paulo, que por força de Regime Especial (RE) e respectivas Autorizações Provisórias estaria obrigada a recolher antecipadamente o ICMS pela saída, na condição de substituta

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributária, em relação aos medicamentos discriminados às fls. 22 a 77, no período de janeiro/2004 a dezembro/2005.

Em função das irregularidades constatadas, exige-se ICMS, multa de revalidação em dobro a teor do art. 56, inc. II, § 2º, item I, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada por utilizar base de cálculo diversa, capitulada no art. 55, inc. VII, da mesma lei.

Como já dito, os fundamentos expostos nos pareceres da Assessoria do CC/MG, de fls. 1.014/1.016 e 1.085/1.092, foram os mesmos utilizados, em parte, pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações, e de onde se transcreve:

“O processo tributário em discussão tem por escopo a exigência de ICMS decorrente da falta de recolhimento do valor do ICMS/ST devido pelo remetente situado em outra unidade da Federação”.

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.

No tocante à questão técnica o Fisco demonstra nas planilhas de fls. 22 a 77 os medicamentos sobre os quais exigiu o imposto, decorrente de obrigação tributária obtida mediante Regime Especial celebrado com o Fisco, conforme fls. 11, atendendo pedido formulado pela própria Impugnante às fls. 08 a 10. Nas planilhas de fls. 79 a 104 e no arquivo eletrônico de fl. 78, relacionam-se todas as notas fiscais sobre as quais se exigiu o tributo devido com os respectivos cálculos. Nas fls. 148/948 anexam-se cópias (por amostragem) das notas fiscais em questão.

Importante ressaltar, ainda, que o Fisco abateu da exigência o ICMS pago em autuações no trânsito no período considerado, conforme se demonstra nas planilhas de fls. 103/104 e 144.

Em relação aos aspectos jurídicos da questão, a Assessoria do CC/MG considera sem reparos as argumentações trazidas na Manifestação Fiscal, capazes de sustentar o feito fiscal na sua inteireza.

Reforce-se que o imposto exigido é devido a este Estado, exercendo a fiscalização mineira, em nome do Estado, a competência legislativa plena e constitucionalmente assegurada, sendo incabível qualquer questionamento quanto à legitimidade do Fisco Mineiro.

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”.

“Apreciando a matéria, a 3ª Câmara converteu o julgamento em diligência, para que o Fisco trouxesse aos autos a ciência da Autuada quanto à "Autorização Provisória" de fl. 11 e informações quanto ao deferimento e vigência do Regime Especial solicitado, bem como juntasse cópia do mesmo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco junta a cópia do RE conforme solicitado (fls. 1.039/1.043), cujo período de vigência é de 29/10/07 até 31/10/08, de acordo com seu artigo 12. Porém, o Regime Especial convalida os procedimentos adotados pelo Contribuinte com base nas Autorizações Provisórias concedidas pela DGP/SUFIS, conforme artigo 11.

Quanto ao questionamento da Câmara sobre a comprovação da ciência da Autuada em relação às Autorizações Provisórias, o Fisco informa em suas duas manifestações que a mesma não foi formalizada, mas que o Contribuinte foi cientificado através de fax ou e-mail, afirmando que os diversos documentos juntados ao processo comprovam esta cientificação.

De fato, analisando os documentos constantes dos autos constata-se que assiste razão ao Fisco, senão vejamos.

Segundo informação da Fiscalização, todos os contatos com o Contribuinte eram feitos com o Departamento Jurídico da empresa, através de fax ou e-mail, sendo que a empresa foi cientificada dessa forma.

Observe-se que as Autorizações Provisórias foram concedidas um dia após o protocolo do pedido de RE (09/01/04), visando o pronto atendimento ao Contribuinte e o início imediato da utilização dos procedimentos solicitados. Assim, considerando a urgência e o interesse do Contribuinte, bem como a falta de previsão legal quanto à forma específica de cientificação para esses casos, é natural que o Fisco tenha procurado uma forma mais ágil de se fazer esta comunicação (via fax ou e-mail).

Saliente-se que até então, em nenhum momento a Autuada havia questionado a validade das Autorizações Provisórias. Nem mesmo em sua peça de Impugnação, na qual se limitou a levantar questões de direito. Entretanto, após o questionamento feito pela 3ª Câmara de Julgamento, a Impugnante muda a sua linha de defesa, tentando demonstrar que o não recolhimento do ICMS/ST se deu pelo desconhecimento da concessão das mencionadas autorizações.

No entanto, esqueceu-se a Autuada que já havia praticado diversos atos que comprovam que o Contribuinte teve ciência da concessão das Autorizações Provisórias e que desde então já vinha realizando a retenção do ICMS por substituição tributária nas operações destinando mercadorias a contribuintes mineiros.

Note-se que apesar de alegar que desconhecia as Autorizações Provisórias, em 30/11/05 o Contribuinte requereu “... *aditamento ao Regime Especial em curso...*”, em função da inclusão de novos produtos no regime de substituição tributária, conforme documento de fls. 1.026/1.028.

Posteriormente, em 02/01/07, a Impugnante requereu a prorrogação do Regime Especial até o dia 31/01/07 (fls. 1.029/1.030), comprovando mais uma vez que o referido RE estava em curso, autorizado de forma provisória.

No mesmo sentido, em requerimento de 09/02/07 (fls. 1.033/1.037), a própria Autuada informa que embora a Fazenda Estadual ainda não tivesse apreciado definitivamente seu pedido de RE, vinha renovando periodicamente as Autorizações Provisórias, sendo que ao final do requerimento, a Autuada pede que sejam novamente prorrogados os prazos fixados pelas referidas autorizações, citando os respectivos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

números. Ou seja, a Impugnante afirma que vem realizando operações como substituta tributária mediante as Autorizações Provisórias, cita os números das mesmas e pede nova prorrogação para que continue trabalhando dessa forma.

Não bastasse, o Fisco transcreve diversos documentos que foram entregues pela empresa e que são exclusivos dos contribuintes que se encontram na condição de substitutos tributários, documentos estes que foram extraídos dos arquivos eletrônicos do SINTEGRA, do aplicativo Auditor Eletrônico e do SICAF, os quais foram conferidos e confirmados pela Assessoria do CC/MG.

A Impugnante era conhecedora de sua condição de substituta tributária, por força das Autorizações Provisórias, pois fez a entrega sistemática da GIA/ST, documento no qual os contribuintes externos declaram mensalmente a apuração do ICMS/ST, de acordo com os dados extraídos pelo Fisco do aplicativo Auditor Eletrônico, transcritos à fl. 1.077.

A Autuada efetuou recolhimento a título de ICMS/ST em diversos meses de 2004 e 2005, conforme dados copiados do SICAF à fl. 1.078, o que também indica sua qualidade de contribuinte substituta.

Segundo dados extraídos dos arquivos SINTEGRA do Contribuinte, o Fisco indica a quais mercadorias se referem os recolhimentos efetuados a título de ICMS/ST, nos períodos de janeiro a março de 2004 e 2005.

No mesmo sentido, são relacionados os registros do Tipo 53, dos arquivos SINTEGRA da empresa, que contém as informações relativas às operações sujeitas à retenção do ICMS/ST, observando que os valores ali contidos são bem maiores que os declarados pelo Contribuinte ao Fisco Mineiro.

Ressalte-se, ainda, que a Autuada promoveu a quitação de diversos Autos de Infração lavrados no trânsito de mercadorias em razão da não retenção do ICMS/ST em operações destinadas a contribuintes mineiros, conforme relação constante dos autos às fls. 103/104 e consulta copiada do SICAF às fls. 1.080/1.081, caracterizando, mais uma vez, que a Impugnante detém a condição de substituta tributária.

Dessa forma, conclui-se que a empresa Autuada foi cientificada da concessão das Autorizações Provisórias, embora tal cientificação não esteja formalizada nos autos, visto que foi feita através de fax e e-mail.

Ademais, o Contribuinte afirmou em documento protocolizado junto à SEF/MG que vem realizando operações como substituta tributária mediante as Autorizações Provisórias, cita os números das mesmas e pede nova prorrogação para que continue trabalhando dessa forma. Além disso, age como substituta tributária, apresentado documentos de informação e apuração do imposto por substituição tributária e efetuando o pagamento de autuações em que se exige o recolhimento de tal imposto, o que torna inócua a alegação de que não tinha conhecimento da concessão das Autorizações Provisórias.”

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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”.

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. Adotam-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 aquilo 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

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 6.763/75, *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.

Por fim, quanto aos argumentos da Impugnante acerca de suposta ofensa a princípios constitucionais, cumpre informar que não são discutidos neste órgão administrativo, em razão das disposições contidas no art. 182 da Lei nº 6.763/75 e no

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

art. 110, inc. I, do RPTA/MG (Dec. nº 44.747/08), de igual teor, que estabelecem que 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, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir a exigência relativa à Multa Isolada capitulada do art. 55, VII, da Lei nº 6.763/75. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida (Revisor) e Luiz Fernando Castro Trópia.

Sala das Sessões, 17 de fevereiro de 2009.

Roberto Nogueira Lima
Presidente

René de Oliveira e Sousa Júnior
Relator