

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.958/09/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 02.000213831-93
Impugnação: 40.010123417-97
Impugnante: Michelin Espírito Santo Com Imp. Exportação Ltda.
IE: 057.908152.01-22
Proc. S. Passivo: Enrico Estefan Mannino/Outro(s)
Origem: PF/Joaquim Lage Filho – Santa Luzia

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST – PNEUMÁTICO. Constatada a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária nas saídas de pneumáticos destinados a contribuintes mineiros para comercialização. Exigência de ICMS/ST, MR e Multa Isolada capitulada no art. 55, VII, da Lei nº 6763/75, majorada nos termos do art. 53, § 7º da mesma lei. Comprovada a adoção de técnica equivocada na apuração da base de cálculo do imposto, ao reduzir de forma indevida o ônus do PIS/COFINS de incidência monofásica, legítimas se mostram as exigências de ICMS e multa de revalidação em dobro. Entretanto, deve ser excluída a penalidade capitulada no art. 55, VII, da Lei nº 6763/75, por inaplicável à espécie. Exigências fiscais parcialmente mantidas. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a imputação fiscal de retenção a menor do ICMS nas operações de saídas de produtos sujeitos ao regime de substituição tributária destinados a contribuintes mineiros para comercialização, em decorrência de aplicação equivocada da parcela redutora do PIS/COFINS monofásico.

Exige-se ICMS, multa de revalidação em dobro e Multa Isolada capitulada no art. 55, VII, da Lei nº 6763/75, majorada nos termos do art. 53, § 7º da mesma lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 26/40, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 71/78.

DECISÃO

A autuação versa sobre a retenção a menor do ICMS nas operações de saídas de produtos sujeitos ao regime de substituição tributária destinados a contribuintes mineiros para comercialização, em decorrência de aplicação equivocada da parcela redutora do PIS/COFINS monofásico.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na Impugnação, a Autuada entende correto o procedimento adotado, consubstanciado na regra prevista no § 2º, da Cláusula 1ª, do Convênio ICMS n° 10/03, de forma a retirar o ônus da incidência monofásica do PIS/COFINS.

Na mesma peça de defesa, cita decisões deste Conselho que lhe foram favoráveis, ou seja, mantiveram a fórmula de cálculo adotada pela empresa, julgando improcedentes os lançamentos efetuados pelo Fisco.

A questão a ser ultrapassada consiste em se determinar a correta interpretação do texto legal (§ 2º, da Cláusula 1ª, do Convênio ICMS n° 10/03) e traduzi-la em uma expressão matemática, na apuração da base de cálculo do ICMS/ST. Diz a norma do Convênio:

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-AIR 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 n° 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;

(...)

§ 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.** (G.N.)

Nas operações, o remetente responde, como contribuinte do imposto no Estado de sua sede, pelo ICMS devido pelas saídas da mercadoria de seu estabelecimento (Operação Própria) e é responsável, por substituição tributária, pelo imposto devido relativo às operações subsequentes que serão realizadas pelos contribuintes mineiros destinatários da mercadoria.

A “operação própria”, no caso presente, 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% (cinco inteiros e dezenove centésimos por cento).

Porém, no tocante à substituição tributária, por se tratar de fato gerador que, presumidamente, ocorrerá no âmbito interno deste Estado (operação interna), a base de cálculo não tem o mesmo benefício.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De acordo com a resposta esposada na Consulta SUTRI nº 101/2007, a redução prevista no § 2º do já mencionado Convênio se refere, exclusivamente, ao cálculo do valor agregado, não se confundindo com a base de cálculo do ICMS/ST, ou seja, não se trata de reduzir a base de cálculo da substituição tributária em igual percentual, mas sim de aplicar a margem de agregação sobre o valor das mercadorias com a redução de 5,19% (cinco inteiros e dezenove centésimos por cento).

A base de cálculo nas operações com pneumáticos, câmaras-de-ar e protetores de borracha, encontra-se estabelecida no art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, a saber:

Subseção III

Do Cálculo do Imposto

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

I - em relação às operações subseqüentes:

a) - tratando-se de mercadoria cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, o preço estabelecido;

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

1 - o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) divulgado em portaria da Superintendência de Tributação;

2 - o preço final a consumidor sugerido ou divulgado pelo industrial, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos aprovado em portaria da Superintendência de Tributação; ou

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 e observado o disposto no § 5º deste artigo;

Na situação dos autos, prevalece o disposto no item 3 acima, uma vez que as duas primeiras hipóteses não estão presentes na comercialização dos pneumáticos.

As margens de agregação encontram-se dispostas no item “4” da parte 2 do mencionado Anexo, com a seguinte redação:

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)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

	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
	4.3		Pneu novo para motocicleta	60
	4.4		Outros tipos de pneus novos, exceto para bicicleta	45
	4.5	4012.90.90	Protetores de borracha	45
	4.6	4013	Câmaras-de-ar de borracha, exceto para bicicleta	45

Por sua vez, o art. 51 dispõe:

CAPÍTULO IV

DAS OPERAÇÕES COM PNEUMÁTICOS, CÂMARAS-DE-AR E PROTETORES DE BORRACHA

Art. 51 - Nas operações subsequentes com as mercadorias de que trata o item 4 da Parte 2 deste Anexo, ocorrendo saída com a redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS 10/03, de 04 de abril de 2003, para fins de apuração da base de cálculo do imposto a ser retido por substituição tributária, o percentual a título de margem de valor agregado (MVA) incidirá sobre o valor resultante da aplicação da redução prevista no mencionado Convênio.

Desconsiderando-se qualquer benefício fiscal e, para efeito de simplificação, valores relativos a fretes e outras despesas, a base de cálculo do ICMS/ST seria calculada através da seguinte fórmula:

$$\text{BC ICMS/ST} = (\text{Preço Praticado} + \text{IPI}) + (\text{Preço Praticado} + \text{IPI}) \times \text{MVA}$$

A título de exemplo, destacam-se os seguintes dados:

- 1) Valor da Mercadoria: R\$ 200,00
- 2) IPI: R\$ 30,00
- 3) MVA: 42%

Com esses dados a base de cálculo do ICMS/ST seria:

$$\begin{aligned} \text{BC ICMS/ST} &= (200,00 + 30,00) + (200,00 + 30,00) \times 0,42 \\ &= 230,00 + 96,60 \\ &= \mathbf{326,60} \end{aligned}$$

Entretanto, visando retirar os efeitos do PIS/PASEP e da COFINS (cobrança monofásica), o Convênio ICMS n.º 10/03 determinou que a MVA deveria ser aplicada **sobre o valor resultante da aplicação da redução prevista nos incisos do 'caput' de sua cláusula primeira**, ou seja, a MVA deveria incidir sobre a base de cálculo da operação própria já reduzida.

Com os mesmos dados citados no exemplo anterior, a base de cálculo do ICMS/ST deve ser assim calculada, considerada a redução prevista no Convênio:

Operação Própria C/Redução: R\$ 200,00 x 0,9481 = R\$ 189,62

BC ICMS/ST = (Preço Praticado + IPI) + (Preço Praticado C/Redução + IPI) x MVA

$$\begin{aligned} &= 230,00 + [(200,00 \times 0,9481) + 30,00] \times 0,42 \\ &= 230,00 + (189,62 + 30,00) \times 0,42 \\ &= 230,00 + (219,62) \times 0,42 \\ &= 230,00 + 92,24 \\ &= \mathbf{R\$ 322,24} \end{aligned}$$

Esta foi a fórmula adotada pelo Fisco para fins de apuração do ICMS/ST devido a este Estado, o qual foi comparado com o valor declarado pela Autuada, sendo constatadas diferenças a menor nos cálculos por ela efetuados, fato que gerou recolhimento a menor do imposto.

A Impugnante, por sua vez, efetuou seus cálculos da seguinte forma:

BC ICMS/ST = (Preço Praticado C/Redução + IPI) x MVA

$$\begin{aligned} &= (189,62 + 30,00) \times 1,42 \\ &= (219,62) \times 1,42 \\ &= 311,86 \end{aligned}$$

Perceba-se que a metodologia adotada pela Impugnante não encontra amparo na legislação, pois a base de cálculo do ICMS/ST, que se refere a um fato gerador que presumidamente ocorrerá em Minas Gerais (operação interna) foi apurada sem levar em consideração o efetivo valor da mercadoria cobrado pelo remetente ao destinatário.

Assim, considerando que apuração da base de cálculo da substituição tributária busca identificar o preço final de comercialização do produto, revela-se correta a fórmula adotada pelo Fisco, pois acrescenta ao valor agregado, reduzido em 5,19%, o valor total da mercadoria e do IPI sem desconto ou redução.

Quanto às decisões mencionadas pela defesa, conforme afirma o Fisco, apenas uma delas se refere ao caso dos autos, inerente ao PTA 01.000156699-41. Naquela ocasião, o entendimento expressado na Consulta nº 128/2003 conduzia ao raciocínio de que o cálculo efetuado pela então consultante, aplicando a redução de 5,19% sobre o montante apurado para fins de base de cálculo por ST, estava correto.

Todavia, após a Consulta nº 101/2007, não mais restou qualquer dúvida quantos aos critérios para a correta apuração da base de cálculo por substituição tributária, no tocante aos produtos objetos deste Auto de Infração, o que leva esta Casa a rever sua posição, adotando outra mais coerente com o sistema de cálculo da substituição tributária.

Portanto, corretas se mostram as exigências fiscais de ICMS/ST e MR em dobro, nos termos do art. 56, II c/c o inciso I do § 2º do mesmo artigo, da Lei nº 6.763/75.

Relativamente à Multa Isolada imposta pelo Fisco, capitulada no art. 55, inciso VII da Lei 6.763/75, a mesma revela-se inaplicável à espécie devendo, portanto, ser excluída do crédito tributário.

Com efeito, o dispositivo legal capitulado pelo Fisco prescreve:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II e 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 dirimir tal questão, necessário se faz uma curta regressão pelas regras de interpretação da legislação tributária.

No Brasil, a hermenêutica 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 "in dubio pró-réu" 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.

Por sua vez, 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 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. 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;"

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 e subfaturamento ou outro ilícito praticado com a finalidade de impedir a ocorrência do fato gerador. Cuida-se de aplicação do redutor de 5,19% (cinco inteiros e dezenove centésimos por cento) de modo diverso do previsto em entendimento emanado da SUTRI/SEF, cuja fórmula de cálculo foi seguida pelo Fisco.

Como se nota, a Autuada não utilizou base de cálculo diversa na operação de venda de pneus e demais produtos. Certo é que o dispositivo busca atingir justamente aquela parcela que, uma vez suprimida, demanda análise fiscal para sua apuração, às vezes sem sucesso. Esta atitude é que o dispositivo visa neutralizar.

É de se destacar, ainda, que a penalidade deve ser aplicada quando o contribuinte consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação, o que, a toda evidência, remete para a operação própria do remetente, pois o acobertamento da operação está absolutamente vinculado à operação, no caso, interestadual.

Neste caso, com mais razão ainda não há de se aplicar tal penalidade, diante do esforço que se faz, tanto o Fisco quanto o Contribuinte, para entender a regra estampada no Convênio ICMS nº 10/03.

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 capitulada no art. 55, VII, da Lei 6763/75. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor), René de Oliveira e Sousa Júnior e Sauro Henrique de Almeida.

Sala das Sessões, 18 de fevereiro de 2009.

Roberto Nogueira Lima
Presidente / Relator