

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.991/09/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000157704-76
Impugnação: 40.010122998-98
Impugnante: General Electric do Brasil Ltda.
IE: 048012003.03-84
Proc. S. Passivo: Alexandra de Barros de Mello/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS - Belo Horizonte

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – LÂMPADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS/ST – Constatou-se que a Autuada deixou de reter e recolher o ICMS/ST relativo às saídas de lâmpadas dadas em bonificação a contribuintes deste Estado. Exigências de ICMS/ST, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inc. VII, da Lei nº 6.763/75. Legítimas as exigências fiscais, haja vista as disposições contidas no art. 6º, inc. VI, da Lei nº 6.763/75, e, ainda, o fato de que, no regime de substituição tributária, o substituto tributário recolhe o imposto devido nas operações subsequentes e não apenas aquela referente à saída dos produtos de seu estabelecimento para o seu cliente. Excluída a multa isolada, por inaplicável à espécie. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Dos Fatos

A autuação versa sobre a falta de retenção do ICMS/ST pela Autuada nas operações de saídas, realizadas no período compreendido entre agosto/2003 a dezembro/2004, a título de “bonificação comercial”, de lâmpada elétrica e eletrônica, classificada nas posições 8539 e 8540 da NBM/SH – com o sistema de classificação adotado a partir de 01/01/97, sujeitas ao pagamento do ICMS por substituição tributária, relativamente às subsequentes operações dos adquirentes mineiros, nos termos do Protocolo ICMS 17/85, de 25/07/1985.

Exigências de ICMS/ST, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inc. VII, da Lei nº 6.763/75 (relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de novembro/2003).

O processo foi instruído pelo Fisco com o Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF (fl. 02); Termos de Intimação para entrega de documentos fiscais que relaciona (fls. 04/05); Auto de Infração - AI (fls. 06/07); Demonstrativo de Correção Monetária e Multas - DCMM (fls. 08/09); Relatório Fiscal Contábil com Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 10/15); Quadro Demonstrativo do Cálculo da Multa Isolada (fl. 16); Relatório de Apuração do ICMS/ST Devido (fls. 17/30); Demonstrativo de Cálculo do ICMS/ST Apurado (fls. 31/44) e cópias, por amostragem, das notas fiscais objeto da autuação (fls. 46/59).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação de fls. 62/78, acompanhada dos documentos de fls. 79/163, alegando, sinteticamente, que:

- é pessoa jurídica de direito privado que se dedica basicamente à fabricação e comércio de lâmpadas em geral;

- concede bonificações a alguns de seus clientes como forma de ampliar sua participação no mercado e tal prática equivale a um desconto incondicionado, pois produz o mesmo efeito financeiro, uma vez que o cliente é bonificado com uma quantidade extra de produtos, os quais não são cobrados;

- em preliminar deve ser anulada a peça fiscal em decorrência de vício formal e, por via de consequência, material, escorado no fato de que a autuação fiscal foi fundamentada em dispositivos legais já revogados, não correspondendo com a realidade dos fatos e sem elementos suficientes para determinar, com segurança, a infração cometida, o que caracteriza flagrante cerceamento de defesa, em ofensa ao princípio Constitucional do Contraditório e da Ampla Defesa;

- quanto ao mérito, não há que se falar na falta de retenção do ICMS/ST, haja vista que a bonificação comercial não enseja o surgimento de obrigação tributária, vez que não resulta em pagamento, mas, pelo contrário, implica na redução do preço final da operação de saída de mercadoria, ilustrando sua tese com julgados dos Tribunais Administrativos dos Estados de Pernambuco e São Paulo, bem como do STJ;

- as multas aplicadas desatendem ao princípio da proporcionalidade e da razoabilidade do ato administrativo e não há justificativa para a imposição de consectário legal de multa isolada no percentual de 40% (quarenta por cento) sobre o valor da diferença apurada e multa de revalidação no percentual de 100% (cem por cento) do valor do imposto.

Requer, ao final, que a Impugnação seja conhecida e provida, com acolhimento da preliminar ou das razões de mérito, para o fim de ser julgado improcedente o Auto de Infração.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em manifestação de fls. 228/236, refuta as alegações da defesa, aos seguintes argumentos:

- a preliminar de nulidade do AI deve ser rejeitada porque o vício formal apontado pela Impugnante alegando que apresenta capitulação legal baseada em disposições já revogadas não se sustenta à luz do art. 144 do Código Tributário Nacional – CTN, uma vez que os dispositivos legais ali citados estavam em vigor na data de ocorrência do fato gerador fiscalizado;

- no mérito, todas as notas fiscais, objeto da autuação, foram destinadas a este Estado e consignavam como natureza da operação a expressão “bonificação comercial”, configurando-se tal operação fato gerador do ICMS nos termos do art. 6º, inc. VI, da Lei nº 6.763/75;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- considerando a bonificação como um benefício concedido sob a forma de mercadorias e não sobre o valor da compra, como admitido pela Impugnante, não é possível considerar a bonificação comercial como desconto ou abatimento incondicional, não restando alternativa que não seja incluí-la na base de cálculo do imposto, como previsto art. 13, § 2º, item 1, alínea “b”, da mesma lei acima citada;

- o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais – CC/MG vem confirmando a incidência do ICMS nas saídas a título de bonificação em suas decisões, dentre elas, vários Acórdãos onde a Autuada figura com sujeito passivo, quais sejam: 14.035/01/2ª, 14.635/01/2ª, 14.461/00/3ª, 14.498/01/2ª, 15.639/03/2ª, 15.734/02/3ª, 16.277/03/3ª, 16.503/04/1ª, 16.502/04/1ª, 16.505/04/1ª e 16.506/04/1ª.

- o Tribunal de Justiça de Minas Gerais vem se pronunciando favoravelmente à tributação, através do regime de substituição tributária, de mercadorias dadas em bonificação, conforme diversos acórdãos que enumera;

- também o STF, no RE 89692, de 06/03/79, da lavra do Ministro Cordeiro Guerra, já se pronunciara sobre o tema reconhecendo a incidência do então ICM sobre as bonificações em mercadorias nas vendas de produtos farmacêuticos;

- não procedem as alegações sobre as multas aplicadas porque foram aplicadas de acordo com a legislação em vigor.

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

Da Diligência determinada pela Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG determina a realização da Diligência de fls. 241/242, para que o Fisco esclareça se na composição da base de cálculo do ICMS/ST dos produtos autuados foi utilizado o “preço praticado pelo remetente nas operações com o comércio varejista” ou na falta deste, o “preço praticado pelo distribuidor ou atacadista”.

O Fisco se manifesta a respeito às fls. 244/245, juntando documentos de fls. 246/259, esclarecendo que utilizou a composição da base de cálculo prevista no art. 263, inc.II, subalínea “c.1”, Anexo IX, do RICMS/02, vigente à época dos fatos geradores, conforme citado no item 9 do Relatório Fiscal/Contábil (fl. 14);

Concedida vista dos autos ao Sujeito Passivo (fl. 254), este se pronuncia às fls. 256/258, alegando, resumidamente, que:

- a composição da base de cálculo do ICMS/ST dos produtos autuados utilizou o preço praticado pelo remetente, nas operações com o comércio varejista;

- o Fisco não anexou cópias legíveis de notas fiscais emitidas pela Impugnante, destinando ao comércio varejista mercadorias similares às autuadas, conforme determinou o Conselho de Contribuintes;

- o Auto de Infração deve ser cancelado tendo em vista que o Fisco não cumpriu a diligência formulada pelo Conselho de Contribuintes, bem como pelo explanado na Impugnação administrativa fiscal.

O Fisco novamente se manifesta às fls. 261/262 onde, considerando que o aditamento da Impugnação não apresentou fatos novos, reitera os esclarecimentos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

prestados para o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, às folhas 244 e 245 do PTA/AI em referência, ratifica suas manifestações anteriores e solicita, novamente, que seja o lançamento julgado procedente.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em bem fundamentado parecer de fls. 265/270, que foi adotado em parte para a decisão, da qual passou a fazer parte integrante, opina, em preliminar, pela rejeição da prefacial argüida e, no mérito, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG, às fls. 265/270, abaixo transcritos, foram, em parte, os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por esta razão, passam a compor o presente Acórdão.

Da Preliminar

Argui a Impugnante a nulidade do Auto de Infração por vício material e formal no tocante à capitulação da infração. Adverte que a peça acusatória apresenta capitulação legal baseada em dispositivos “revogados” do RICMS/02 (artigos: 23, 24 e 32, da Parte Geral e art. 256 e 263 do Anexo IX), os quais não correspondem com a realidade dos fatos. Sustenta que a acusação fiscal não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração cometida, o que caracteriza cerceamento de defesa, em ofensa ao princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa. Cita decisões do TIT - Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo para corroborar suas assertivas.

Entretanto, razão não lhe assiste, consoante restará demonstrado.

Segundo determina o art. 144 do CTN, o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Examinando os elementos constantes dos autos percebe-se que os fatos geradores, no caso em apreço, ocorreram no período compreendido entre **agosto/2003 a dezembro/2004**. Outrossim, todos os dispositivos legais mencionados como infringidos pelo Fisco no Auto de Infração (fls. 07) e no Relatório Fiscal/Contábil (fls. 11 e 12), inclusive os não referidos pela Impugnante, estavam em plena vigência à época da ocorrência dos fatos geradores.

Oportuno ressaltar que os artigos 23, 24 e 32, da Parte Geral do RICMS/02 vigoraram no período de **15/12/2002 a 30/11/2005** e os art. 256 e 263 do Anexo IX, do mesmo diploma legal, no período de **01/01/2003 a 30/11/2005**. Tais dispositivos foram revogados pelo artigo 5º, incisos I e III do Decreto n.º 44.147 de 14/11/2005, com vigência a partir de 1º/12/2005.

As decisões do TIT referidas na peça de defesa (fls. 67 e 68) não guardam qualquer semelhança com o caso em tela.

Assim sendo, não deve ser acolhida a prefacial ora em análise.

Do Mérito

Exige-se no presente Auto de Infração, ICMS/ST, MR e MI - capitulada no art. 55, inciso VII da Lei 6763/75, em face da realização pela Autuada de operações de saída de lâmpadas elétricas e eletrônicas (relacionadas no Anexo 3 do Auto de Infração – fls. 17 a 44, para destinatários localizados neste Estado, a título de “bonificação comercial”, sem a retenção e recolhimento do ICMS/ST devido em tais operações.

A responsabilidade da Autuada pela retenção e recolhimento do ICMS/ST, na condição de substituto tributário, nas operações em análise, advém das disposições contidas no art. 256, do Anexo IX, do RICMS/02 (vigente no período de 01/01/2003 a 30/11/2005).

A base de cálculo do ICMS/ST nas operações com lâmpadas encontrava-se prevista no artigo 263 do Anexo IX, do RICMS/02 (vigente à época dos fatos geradores), a seguir transcrito.

“Art. 263 - A base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária é:

I - o valor correspondente ao preço máximo de venda a varejo fixado pela autoridade competente;

II - na falta do valor a que se refere o inciso anterior, o montante formado pelo **preço praticado pelo remetente nas operações com o comércio varejista**, nele incluídos os valores do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), frete, carreto e demais despesas cobradas ou debitadas ao destinatário, ainda que por terceiros, acrescido da parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual de:

(...)

c- 40% (quarenta por cento), tratando-se:

c.1 - lâmpada elétrica, reator e interruptor automático termoeletrico (starter);

(...)

Parágrafo único - O valor inicial para o cálculo mencionado no inciso II do caput deste artigo será o **preço praticado pelo distribuidor ou atacadista**, quando o estabelecimento industrial não realizar operações diretamente com o comércio varejista.” (gn)

Insta destacar que à época das operações não existia preço máximo de venda a varejo fixado pela autoridade competente para as mercadorias objeto da autuação. Assim sendo, a composição da base de cálculo do ICMS/ST deveria se dar de conformidade com o disposto no inciso II, subalínea “c.1” do artigo retro transcrito, desde que o remetente praticasse operações com o comércio varejista. Em não havendo operações com o comércio varejista, deveria o substituto tributário utilizar, na formação da base de cálculo do referido tributo, o preço praticado pelo distribuidor ou atacadista.

Pelos esclarecimentos prestados pelo Fisco (fls. 244 e 245), em atendimento à diligência de fls. 241, bem como pela análise do “Demonstrativo de Cálculo do

ICMS/ST Apurado” que compõe o Anexo 4 do AI (fls. 31/44) e das cópias das notas fiscais acostadas aos autos, por amostragem, às fls. 46/59, comprova-se que **na composição da base de cálculo do ICMS/ST** o Fisco utilizou o mesmo valor das mercadorias constantes das notas fiscais objeto da autuação.

No entanto, restando comprovado nos autos (fls. 27 e 28) que a Autuada realiza, mesmo que eventualmente, operações com o comércio varejista - CNAE-F 4744-0/01, notas fiscais nº 252.457, 252.458 e 260.223, a base de cálculo do ICMS/ST nas operações com os produtos descritos nos mencionados documentos (inclusive naqueles destinados a atacadista e distribuidores) deveria ter sido formada a partir do preço praticado pelo Sujeito Passivo nas suas operações com o comércio varejista, de conformidade com a regra estatuída no inciso II, subalínea “c.1, do art. 263, do Anexo IX, do RICMS/02.

Provavelmente o ICMS/ST apurado pelo Fisco no trabalho em apreço é inferior àquele que seria apurado em consonância com as regras contidas no dispositivo legal retro mencionado. Todavia, o Fisco poderá realizar tal levantamento e exigir em outro Auto de Infração a diferença apurada.

Segundo esclarecimentos do Fisco (fls. 245), a metodologia utilizada para cálculo do ICMS/ST, no presente trabalho, foi a mesma adotada pela Autuada nas suas demais operações realizadas com os mesmos destinatários nas quais efetuou a retenção e recolhimento do ICMS/ST.

Na peça de defesa apresentada argumenta, ainda, a Impugnante que as operações em discussão não ensejam o surgimento de obrigação tributária, haja vista tratar-se de saídas de mercadorias a título de “bonificação comercial”. Pondera que as bonificações comerciais são excluídas da base de cálculo do ICMS, pois implicam a redução do preço final da operação de saída da mercadoria, inclusive no regime de substituição tributária.

Afirma que o STJ e os Tribunais Administrativos dos Estados, ao julgarem casos sobre o tema, têm, reiteradamente, decididos pela improcedência das autuações fiscais tendo em vista que tais operações não devem ser incluídas na base de cálculo do ICMS. Transcreve trechos de decisões dos mencionados tribunais.

Entretanto, os argumentos da Impugnante não podem ser acolhidos, em face da legislação anteriormente mencionada e das disposições contidas no art. 6º, VI, da Lei nº 6763/75 que prevê a hipótese de incidência do imposto nas saídas de mercadorias, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação e, ainda, em virtude de que, no regime de substituição tributária, o substituto tributário recolhe o imposto devido nas operações subseqüentes e não apenas aquela referente à saída dos produtos de seu estabelecimento para o seu cliente.

Conforme bem salientou o Fisco (fls. 231), este egrégio Conselho, reiteradamente, vem confirmando a incidência do ICMS/ST em operações similares às autuadas.

Ademais, recente decisão do STJ demonstra a legalidade da cobrança do ICMS/ST ora discutido. Reproduz-se a seguir matéria divulgada no site do STJ (<http://www.stj.gov.br>) em 22/04/2008 acerca da citada decisão.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

STJ: Desconto e bonificação integram base de cálculo do ICMS

22/04/2008

Fonte: Superior Tribunal de Justiça

A Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu que o valor dos descontos incondicionais e das bonificações integra a base de cálculo do ICMS no regime de substituição tributária. A decisão foi proferida num processo de uma fabricante de material elétrico do Rio de Janeiro que efetuou transação com uma atacadista de Minas Gerais, mas não recolheu o tributo.

A base de cálculo do ICMS é o suposto valor da operação transacionada ao longo da cadeia tributária. O que se discutiu no STJ é a exigência de o fabricante recolher o ICMS via substituição nos casos de remessa de mercadoria dadas em bonificação à empresa atacadista, quando a legislação estadual prevê que ocorre fato gerador do ICMS na saída de mercadoria a qualquer título, inclusive bonificações.

As bonificações funcionam como instrumento de incentivo às vendas, similar à concessão de descontos sobre o preço de um produto. A fabricante, em vez de abater financeiramente um determinado valor, bonifica o cliente com um número maior de produtos, que não são cobrados. O regime de substituição, por sua vez, é uma técnica de arrecadação em que o substituído (contribuinte) recolhe não apenas o tributo por ele devido, mas antecipa o montante relativo à operação subsequente.

De acordo com a Segunda Turma, no caso em julgamento no STJ, há duas operações de circulação distintas. Uma quando ocorre a saída da mercadoria para a empresa atacadista, fase em que é concedido o desconto, e outra quando ocorre a venda da mercadoria ao consumidor final, fase em que não é possível presumir o desconto. Em um regime de circulação de mercadorias sem um regime de substituição tributária, as normas relativas à não-inclusão do desconto e bonificações na base de cálculo do ICMS, segundo o artigo 13 da Lei Complementar 87/96, se aplicaria apenas à primeira operação.

Mas, segundo o relator, ministro Herman Benjamin, nos casos de substituição tributária, o preço cobrado da fábrica ao atacadista é de menor relevância. "Toda a sistemática de substituição leva em conta uma presunção com relação ao preço final cobrado pela distribuidora de seu cliente, sendo essa a base de cálculo do ICMS, nos termos do artigo 8º da LC 87/1996". A base de cálculo do ICMS, de acordo com a Segunda Turma, será o preço final da mercadoria cobrado do consumidor, incluindo não apenas os custos de aquisição pela distribuidora, mas também sua margem de lucro, o que engloba, por certo, o desconto conseguido junto à fábrica.

Herman Benjamin registrou a divergência com a Primeira Turma do próprio STJ, que tem posicionamento diferente. Para o relator de um dos processos nessa Turma, ministro Luiz Fux, o sistema tributário tem pilares assentados na Constituição e o ICMS se descaracteriza caso sejam integrados em sua base de cálculo elementos estranhos à operação mercantil realizada, como, por exemplo, valores entregues a título de bonificação e descontos.

Segundo Luiz Fux, apesar do propósito do Fisco de facilitar a arrecadação, o regime de substituição tributária não pode alterar a estrutura do ICMS, especialmente no que se refere à composição da base de cálculo. O ministro salientou que seria uma contradição ostentar que a base de cálculo do imposto é o valor da operação da qual decorre a saída da mercadoria e a um só tempo fazer integrarem o preço os descontos e bonificações.

O ministro Herman Benjamin, por sua vez, afirmou que, com ou sem bonificação ou desconto, sempre existe cobrança. "As fábricas não fazem doação de seus produtos", ressaltou. A bonificação nada mais seria do que um desconto no preço cobrado. O fato de a fábrica entregar, por exemplo, 90 produtos pelo preço normal e mais 10 como bonificação significaria, ao fim, um desconto de aproximadamente 10% no preço final. "Imaginar que essa operação é gratuita e não se submete ao ICMS não é razoável", sintetizou.

RESP 1027786 "

A multa de revalidação exigida, corretamente aplicada, é de 100% (cem por cento) do valor no 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 - ...

"VII - por consignar em documento fiscal importância diversa do efetivo valor da operação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 vênica*.

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 às alegações da Impugnante acerca da desproporcionalidade e falta de razoabilidade das penalidades exigidas, bem como do efeito confiscatório das mesmas e quanto aos seus argumentos 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 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, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do Auto de Infração. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir a Multa Isolada capitulada no art.55, inc. VII, da Lei nº 6.763/75. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Cássio Amorim Rebouças.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida (Revisor) e Luiz Fernando Castro Trópia.

Sala das Sessões, 17 de março de 2009.

Roberto Nogueira Lima
Presidente

René de Oliveira e Sousa Júnior
Relator

CC/MG