

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.796/10/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000163904-56
Impugnação: 40.010126643-75
Impugnante: Itasider Usina Siderúrgica Itaminas SA
IE: 672062702.00-39
Proc. S. Passivo; Ricardo Santiago Silva de Gouvêa Ferreira/Outro(s)
Origem: DF/Sete Lagoas

EMENTA

BASE DE CÁLCULO - SUBFATURAMENTO - SAÍDA COM PREÇO INFERIOR AO VALOR EFETIVO - ARBITRAMENTO. Imputação fiscal de venda de mercadoria acobertada por nota fiscal consignando base de cálculo diversa da legalmente exigida, uma vez que não correspondia ao real valor da operação nos termos do art. 13, inciso IV da Lei nº 6.763/75. Para efeito de arbitramento adotou-se como parâmetro o preço corrente da mercadoria praticado por empresa do mesmo grupo, conforme disciplina o art. 54, inciso II do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75. Entretanto, as provas dos autos conduzem a entendimento diverso, não restando efetivamente comprovada a imputação fiscal, ensejando, assim, o cancelamento das exigências. Lançamento improcedente. **Decisão unânime.**

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no mês de fevereiro de 2004, em decorrência da Impugnante ter consignado na Nota Fiscal nº 007019, emitida em 02/02/04, valor de base de cálculo (R\$ 0,09 a tonelada - preço supostamente equivalente à Dação em Pagamento) que o Fisco entende como inferior ao valor de mercado (R\$ 21,39 a tonelada - preço médio de mercado), para 3.500.000 (três milhões e quinhentas mil) toneladas de minério de ferro “sinter feed”.

Em face da irregularidade constatada, o Fisco arbitrou a base de cálculo, nos termos do disposto no art. 51, I da Lei nº 6.763/75 c/c art. 53, I e art. 54, II do RICMS/02, tomando como base o preço médio de mercado apurado em operações praticadas no período de 02/01/04 a 02/02/04 pela Itaminas Comércio de Minérios S/A, empresa do mesmo grupo da Impugnante.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 95/107, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 149/156.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 159/167, opina pela improcedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no mês de fevereiro de 2004, em decorrência da Impugnante ter consignado na Nota Fiscal nº 007019, emitida em 02/02/04, valor de base de cálculo (R\$ 0,09 a tonelada - preço supostamente equivalente à Dação em Pagamento) que o Fisco entende como inferior ao valor de mercado (R\$ 21,39 a tonelada - preço médio de mercado), para 3.500.000 (três milhões e quinhentas mil) toneladas de minério de ferro “sinter feed”.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inicialmente, em que pese o Termo de Confissão de Dívida e Dação em Pagamento ter sido apenas tangenciado na exigência feita pelo Fisco, o referido documento e a questão subjacente por este documento retratada merecem análise mais aprofundada.

A nota fiscal objeto da autuação menciona que a dívida que motivou a Dação em Pagamento vincula-se ao Contrato 0910/92. Tal vínculo propiciou ao Fisco intimar a Impugnante a apresentar cópia e comprovação da contrapartida financeira.

A Impugnante, porém, não apresentou a cópia do Contrato e tampouco a comprovação da contrapartida, mas juntou cópia de Instrumento Particular de Confissão de Dívida nº 14.333, que no seu entendimento comprova não só o teor do Contrato, como a solução dada à dívida, mediante a citada Dação em Pagamento.

A dação em pagamento é instituto de adimplemento da obrigação expressamente previsto no Código Civil (arts. 356 a 359) e pressupõe a existência de uma dívida e a aceitação do credor em receber coisa diversa da avençada.

Na dação em pagamento o devedor entrega o objeto da prestação pactuada na dação para satisfazer a pretensão do credor e solver a dívida, aperfeiçoando-se o negócio jurídico com a entrega da coisa, regulando-se as relações jurídicas entre as partes pelas normas do contrato de compra e venda, conforme dispõe o art. 357 do Digesto Civil.

No tocante à entrega da mercadoria “minério de ferro”, torna-se pertinente apontar caracterização da posse, domínio e propriedade em 17/03/93, vinculadas ao negócio jurídico avençado, então extraída de excerto do Termo de Confissão de Dívida e Dação em Pagamento (cópia de fls. 30/31), conforme segue:

Em conseqüência da dação concretizada, fica o credor (Banco Norchem S/A) plenamente investido em toda **posse, domínio, direito e ação** que a Itasider tinha sobre o minério (então pormenorizadamente caracterizado em Planta e Memorial Descritivo elaborados por engenheiro reconhecido pelas partes), **para que possa dele usar, gozar e livremente dispor**

como seu, obrigando a Itasider a responder pela evicção de direitos, na forma da lei.

A entrega do minério é feita no ato da Dação em Pagamento, juntamente com a posse direta que a Itasider vinha exercendo sobre a área da Fazenda do Engenho Seco, onde se encontra depositado o minério. Assim, o credor (Banco Norchem S/A) toma posse do minério, deixando, todavia, de retirá-lo.

Na oportunidade a interveniente Itaminas (proprietária da Fazenda Engenho Seco) sede em comodato a posse de todo o espaço onde se encontra o minério na referida Fazenda, e o prazo de vigência do Comodato irá coincidir com o prazo que o Banco, a seu critério, precisar dispor.

A Dação envolve a dívida da Itasider e da Replasa (terceiro) e representa quitação parcial da dívida oriunda do Contrato nº 0910, remanescendo saldo devedor de responsabilidade da Itasider, então objeto de confissão de dívida. (adaptação e grifo nosso)

Nos termos do texto descrito, é possível aduzir-se que a posse (situação de fato), domínio (vínculo legal da propriedade) e propriedade (situação de direito) das 3.500.000 (três milhões e quinhentas mil) toneladas de minério, caracterizado em Planta e Memorial Descritivo elaborados por engenheiro reconhecido pelas partes, foram transmitidas pela Itasider ao Banco Norchem S/A, no ato da Dação em Pagamento, ocorrida em 17/03/93.

Aqui, cabe ressaltar que a certidão extraída do Cartório de Títulos e Documentos de Sete Lagoas informa todos os elementos constitutivos da Dação em Pagamento e, nos termos do art. 129 da Lei 6.015/73, a Dação em Pagamento registrada no referido cartório produz efeitos perante terceiros, veja-se:

Art. 129. Estão sujeitos a registro, no Registro de Títulos e Documentos, para surtir efeitos em relação a terceiros: (Renumerado do art. 130 pela Lei nº 6.216, de 1975).

.....
9º) os instrumentos de cessão de direitos e de créditos, de sub-rogação e de dação em pagamento. (grifo nosso)

Relativamente à dação em pagamento, extrai-se ainda que: **1)** a Dação em Pagamento, da forma como procedida, produziu efeitos “erga omnes”, **2)** com a Dação em Pagamento houve a tradição da coisa (minério de ferro), então aperfeiçoada com a entrega ao Banco Norchem S/A na data da Dação e **3)** posse, domínio e propriedade do minério de ferro objeto da Dação foi transferida para o Banco Norchem S/A em 17/03/93, na data da celebração da avença.

Feita essa pequena digressão sobre a natureza jurídica da dação em pagamento e o vínculo com os fatos narrados nos autos, passa-se ao estudo da exigência de ICMS para o negócio jurídico decorrente da dação em pagamento.

Para fins do estudo da hipótese de incidência de ICMS, transcreve-se ensinamento de Roque Antônio Carraza sobre a conceituação e diferença entre os vocábulos “operação” e “circulação”, constantes do núcleo da hipótese de incidência do ICMS:

“A sua perfeita compreensão e a exegese dos textos normativos a ele referentes evidencia prontamente que toda a ênfase deve ser posta no termo ‘operação’ mais do que no termo ‘circulação’. A incidência é sobre operações e não sobre o fenômeno da circulação.

O fato gerador do tributo é a operação que causa a circulação e não esta.

Tal operação é o fato jurídico que pode desencadear o efeito de fazer nascer a obrigação de pagar ICMS.

Salientamos que não é só a compra e venda de mercadorias que abre espaço a este imposto, senão também a troca, a doação, **a dação em pagamento** etc. todas estas “operações” propiciam a circulação jurídica de mercadorias e, em tese, são passíveis de tributação por meio do ICMS.”

(ICMS, 8ª Edição, Editora Malheiros, São Paulo, 2002, p 36. (Grifo nosso)

Assim, o fato jurídico desencadeador do efeito de fazer nascer a obrigação tributária de pagar ICMS, para o caso dessa autuação, teria ocorrido em 17/03/93, com a celebração do contrato de Dação em Pagamento.

Logo, se o fato gerador ocorreu em 17/03/93, essa data seria o marco inicial para fins de verificação da ocorrência da decadência do direito de o Fisco lançar e exigir eventual diferença de crédito tributário porventura existente.

E mesmo admitindo-se que o estudo da decadência seja matéria a suscitar discussões e duros embates doutrinários e jurisprudenciais no tocante à utilização da regra prevista no art. 150, §§ 1º e 4º ou da regra do art. 173, I do CTN, é fato inconteste que, em relação ao fato gerador do ICMS ocorrido em 17/03/93, já teria ocorrido a decadência, para qualquer uma das correntes de entendimento, dispensando-se a discussão das respectivas teses.

Por outro lado, ainda que se entendesse que não houvera ocorrido a decadência, ainda assim não merece guarida o mérito da acusação fiscal.

A acusação relativa à constatação de subfaturamento funda-se no fato de que o valor do minério de ferro informado na nota fiscal não condiz com o valor de mercado utilizado para fins de arbitrar o valor da operação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ocorre que a doutrina é uníssona em definir como subfaturamento a prática do sujeito passivo de consignar em documento fiscal valor de base de cálculo/operação menor do que o valor real (efetivo) do negócio jurídico praticado.

Dessa forma, tomando-se o subfaturamento como procedimento fiscal destinado a apontar diferença entre o valor informado na nota fiscal e o valor real da operação, a técnica exige prova da alegação e não simples presunção.

Ainda que se admita não ser tarefa fácil demonstrar-se o subfaturamento, cabe ao Fisco o ônus de demonstrar o verdadeiro valor da operação, utilizando-se dos meios de prova previstos no Direito.

Ocorre que o Auto de Infração apenas acusa um recolhimento a menor de ICMS em decorrência de a Impugnante ter consignado na Nota Fiscal nº 007019 valor de base de cálculo que o Fisco entendeu não ser o valor real da operação.

Todavia, preço inferior ao mercado, por si só, não caracteriza o subfaturamento, ainda que possa ser considerado indício de irregularidade tributária.

Dessa forma, valor real não é o valor razoável, ou valor de mercado. Valor real da operação é aquele valor praticado entre as partes intervenientes no negócio jurídico – comprador/vendedor.

Cabe ressaltar que a base de cálculo do ICMS é, em regra, o valor da operação, presumindo-se que os intervenientes agem com boa-fé na consecução do negócio jurídico.

O arbitramento de base de cálculo do imposto é técnica de fiscalização expressamente prevista no art. 148 do CTN, *verbis*:

Art. 148 - Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Na mesma linha é o disposto na Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 51 - O valor das operações ou das prestações poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal, na forma que o regulamento estabelecer e sem prejuízo das penalidades cabíveis, quando:

I - o contribuinte não exhibir à fiscalização os elementos necessários à comprovação do valor da operação ou da prestação, inclusive nos casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais;

Contudo, o único motivo a que se apegou o Fisco para efetuar o arbitramento foi a variação de preços na venda do mesmo produto, em quantidades muito diferentes, por empresa do mesmo grupo empresarial.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tal constatação (diferença de preço entre uma e outra venda do mesmo produto promovida por empresas do mesmo grupo), por si só, não enseja subfaturamento nem é motivo suficiente para retirar a credibilidade da NF e justificar o arbitramento.

Constata-se nos autos que não houve perda ou extravio de livros ou documentos fiscais, como exigido na legislação e a nota fiscal foi emitida regularmente com o valor da operação, não logrando êxito o Fisco ao demonstrar que a operação caracterizada na nota fiscal não mereça fé.

Dessa forma, conclui-se que são ilegítimas as exigências fiscais constantes do Auto de Infração, uma vez que não restou perfeitamente caracterizada a infração à legislação tributária.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Ricardo Santiago Silva de Gouveia Ferreira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro e Raimundo Francisco da Silva.

Sala das Sessões, 09 de junho de 2010.

André Barros de Moura
Presidente / Revisor

Edwaldo Pereira de Salles
Relator