

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.154/16/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000283561-85
Impugnação: 40.010139649-92
Impugnante: Cozinha Industrial Ltda.
IE: 448247918.00-60
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – INTERNA – RESPONSABILIDADE PELA RETENÇÃO E/OU RECOLHIMENTO NÃO ATRIBUÍDA AO REMETENTE. Constatou-se a falta de recolhimento de ICMS/ST, cuja responsabilidade pela retenção e/ou recolhimento não é atribuída ao remetente, nas aquisições interestaduais de vários estados, de mercadorias para comercialização constantes em diversos itens consignados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, nos termos dos arts. 14 e 46, inciso II da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – RESPONSABILIDADE PELA RETENÇÃO E/OU RECOLHIMENTO ATRIBUÍDA AO REMETENTE. Constatou-se a falta de recolhimento de ICMS/ST, cuja responsabilidade pela retenção e/ou recolhimento é atribuída ao remetente, nas aquisições internas, procedentes de atacadista, e nas aquisições interestaduais de vários estados, de mercadorias para comercialização constantes em diversos itens consignados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, nos termos do art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º da Lei nº 6.763/75. A Multa de Revalidação exigida nas aquisições internas procedentes de atacadista foi a capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de documentos fiscais relativos a aquisições de mercadorias sujeitas à substituição tributária, destinadas à comercialização, acarretando falta de recolhimento do imposto. Corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST. Constatou-se que a Autuada deixou de efetuar a devida retenção/recolhimento de ICMS/ST em notas fiscais eletrônicas, referentes a saídas de mercadorias de fabricação própria, constantes da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de

Revalidação (100%) prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da mesma lei c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02.

ISENÇÃO – DESCARACTERIZAÇÃO. Constatou-se que a Autuada deixou de destacar ICMS em notas fiscais eletrônicas de saída de mercadorias, em razão de utilização indevida de isenção, cujas operações não se enquadram nas hipóteses previstas no Anexo I do RICMS/02, ocasionando falta de recolhimento do imposto. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação (50%) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da mesma lei c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02. Infração caracterizada. Entretanto, em algumas operações, constatou-se a exigência da referida multa isolada em decorrência desta infração e, ainda, pela falta de destaque de ICMS/ST. Assim, exclui-se a multa isolada nas operações em que houve a exigência da referida penalidade em duplicidade.

BASE DE CÁLCULO – REDUÇÃO INDEVIDA. Constatou-se que a Autuada promoveu saídas de mercadorias, utilizando-se, indevidamente, da redução de base de cálculo do ICMS prevista nos itens 19, alíneas “a” e “b”, e 20, alíneas “a” e “b”, ambos do Anexo IV do RICMS/02, ocasionando recolhimento a menor do imposto. Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação (50%) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Conforme relatório constante do Auto de Infração, a presente autuação refere-se à constatação, no período de janeiro a julho de 2010, das seguintes irregularidades fiscais cometidas pela Autuada:

1) Falta de recolhimento de ICMS/ST, cuja responsabilidade pela retenção e/ou recolhimento não é atribuída ao remetente, nas aquisições internas, procedentes de atacadista, de mercadorias para comercialização constantes do item 24.1.54 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, e nas aquisições interestaduais de mercadorias para comercialização, oriundas dos estados de Santa Catarina e São Paulo e constantes em vários itens consignados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Anexo 1 do Auto de Infração (fls. 43/47). Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação (50%) prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75;

2) Falta de recolhimento de ICMS/ST, cuja responsabilidade pela retenção e/ou recolhimento é atribuída ao remetente, nas aquisições interestaduais de mercadorias para comercialização oriundas de diversos estados, constantes em vários itens consignados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Anexo 1 do Auto de Infração (fls. 43/47). Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação (100%) prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75;

3) Falta de retenção/recolhimento de ICMS/ST em notas fiscais eletrônicas, referentes a saídas de mercadorias de fabricação própria, constantes da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Relação das notas fiscais eletrônicas constante do Anexo 12

(fls. 227/255). Apuração do imposto não recolhido conforme Anexos 4 a 10 (fls. 52/224). Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação (100%) prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da mesma lei c/c art. 215, inciso VI, alínea “F” do RICMS/02;

4) Aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais eletrônicas de aquisições para comercialização de mercadorias sujeitas à substituição tributária, acarretando falta de recolhimento do imposto. Anexo 2 do Auto de Infração (fls. 48/50). Exigências de ICMS, Multa de Revalidação (50%) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mesma lei;

5) Falta de destaque e/ou destaque a menor de ICMS normal em notas fiscais eletrônicas de saídas de mercadorias, em razão de utilização indevida de isenção ou de redução de base de cálculo, com aplicação de alíquotas de 7% (sete por cento), 8,4% (oito inteiros e quatro décimos por cento) e 12% (doze por cento), quando o correto seria a aplicação da alíquota de 18% (dezoito por cento), ocasionando falta de recolhimento/recolhimento a menor do imposto. Relação das notas fiscais eletrônicas constante dos Anexos 13 (fls. 256/261 – falta de destaque) e 14 (fls. 262/288 – destaque a menor). Apuração do imposto não recolhido conforme Anexos 4 a 10 (fls. 52/224). Exigências de ICMS, Multa de Revalidação (50%) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da mesma lei c/c art. 215, inciso VI, alínea “F” do RICMS/02, a qual foi exigida somente nas ocorrências de falta de destaque de ICMS.

Este trabalho encontra-se instruído pelo Auto de Infração-AI (fls. 02/06), Relatório Fiscal (fls. 07/09), Comprovante de entrega do AI (fls. 10/11), Auto de Início de Ação Fiscal-AIAF nº 10.000010764.74 (fls. 12/15), Documentos relativos ao contrato social da empresa (fls. 16/42) e Anexos 1 a 20 (fls. 43/640).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 641/651, requerendo, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em manifestação de fls. 687/693, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

Da Instrução Processual

Em sessão de julgamento realizada em 01/06/16, nos termos do documento de fls. 699, a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, decide, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de documento (fls. 700/710), protocolizado pela Impugnante neste Conselho no dia 10/05/16.

O Fisco, por sua vez, analisa os documentos juntados pela Impugnante e se manifesta às fls. 712/716, reafirmando a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 718/738, opina, em preliminar, pela rejeição da prefacial arguida. No mérito, pela procedência parcial do lançamento.

DECISÃO

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

Da Preliminar

Em relação à irregularidade 5 do Auto de Infração (falta de destaque e/ou destaque a menor de ICMS normal em notas fiscais eletrônicas de saídas de mercadorias), a Impugnante argumenta que o Fisco não expôs as razões para não aplicação dos benefícios de isenção ou de aplicação de alíquotas reduzidas, em decorrência de redução de base de cálculo, ao presente caso.

Alega que a ausência de motivação impede o exercício do direito à ampla defesa.

Em aditamento à impugnação, acrescenta que o Auto de Infração é inválido, uma vez que carece de motivação.

Todavia, conforme se verá na análise de mérito, não procede a argumentação da Defesa, pois, tanto no Auto de Infração quanto no Relatório Fiscal, o Fisco informou as razões das exigências fiscais, descrevendo a infração cometida e citando os dispositivos legais infringidos, como, por exemplo, o inciso I do art. 1º, o inciso VI do art. 2º, o art. 6º e a alínea “a” do inciso IV do art. 43, todos da Parte Geral do RICMS/02, as alíneas “a” e “b” do item 19, e alíneas “a” e “b” do item 20 do Anexo IV do RICMS/02.

Analisando os dispositivos legais citados pelo Fisco, verifica-se que, no caso das isenções, somente as operações relacionadas no Anexo I do RICMS/02 são isentas (art. 6º do RICMS/02), não se enquadrando, nessas hipóteses, nenhuma das operações promovidas pela Autuada e objetos de autuação no presente trabalho.

Também no caso de redução de alíquotas, em decorrência da redução de base de cálculo, a Contribuinte cita, em diversas notas fiscais autuadas, as alíneas “a” e “b” do item 19, e as alíneas “a” e “b” do item 20, ambos do Anexo IV do RICMS/02, para justificar a aplicação do benefício.

Contudo, o Fisco demonstra que nenhuma das operações promovidas pela Autuada se enquadram nas hipóteses elencadas nas alíneas “a” e “b” do item 19 do Anexo IV do RICMS/02.

E, ainda, a Autuada não exerce as atividades descritas nas alíneas “a” e “b” do item 20 do Anexo IV do RICMS/02.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, o trabalho fiscal não deixa dúvidas quanto às razões dos benefícios (isenção ou redução de base de cálculo) não serem aplicáveis às operações atuadas.

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada, que acarreta a invalidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações, demonstrando que, de fato, caberia a aplicação dos referidos benefícios, o que não ocorreu.

Ressalta-se que a Defesa se limitou a simples reclamação, sem apresentar quaisquer argumentos ou provas que validem a falta de destaque ou o destaque a menor do ICMS normal em tais operações.

Cumpra destacar que todo o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Verifica-se, então, que as alegações de cerceamento de defesa apresentadas pela Impugnante são meramente protelatórias.

Rejeita-se, pois, a prefacial arguida.

Do Mérito

Inicialmente, a Impugnante pleiteia que seja considerado decaído o direito de lançar, relativamente aos fatos geradores ocorridos em todo o período atuado, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, ele será de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador e, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No entanto, constitui regra geral que, ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN, como se segue:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Sobre o tema, decidiu o Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

2. RECURSO ESPECIAL PROVIDO. (RESP 448.416/SP, REL. MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 25/04/2006, DJ 12/06/2006, P. 462)

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do “decisum”. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o ilustrado relator assim se posicionou:

OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2010 somente expirou em 31/12/15, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 07/12/15, de acordo com o documento constante às fls. 11 dos autos.

Cumprir reproduzir a informação do Fisco em sua manifestação fiscal de que “a própria Impugnante apresentou os mesmos argumentos contra o crédito tributário constante no Auto de Infração nº 01.000253839-47, emitido em seu nome, tendo esse Conselho de Contribuintes julgado procedente o lançamento efetuado pelo Fisco, por intermédio do Acórdão nº 21.870/15/1º”.

Quanto ao mérito propriamente dito, vale lembrar que, conforme mencionado no relatório do Auto de Infração, a presente autuação refere-se à constatação, no período de janeiro a julho de 2010, das seguintes irregularidades fiscais cometidas pela Autuada:

1) Falta de recolhimento de ICMS/ST, cuja responsabilidade pela retenção e/ou recolhimento não é atribuída ao remetente, nas aquisições internas, procedentes de atacadista, de mercadorias para comercialização constantes do item 24.1.54 da Parte 2

do Anexo XV do RICMS/02, e nas aquisições interestaduais de mercadorias para comercialização, oriundas dos estados de Santa Catarina e São Paulo e constantes em vários itens consignados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Anexo 1 do Auto de Infração (fls. 43/47). Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação (50%) prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75;

2) Falta de recolhimento de ICMS/ST, cuja responsabilidade pela retenção e/ou recolhimento é atribuída ao remetente, nas aquisições interestaduais de mercadorias para comercialização oriundas de diversos estados, constantes em vários itens consignados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Anexo 1 do Auto de Infração (fls. 43/47). Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação (100%) prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75;

3) Falta de retenção/recolhimento de ICMS/ST em notas fiscais eletrônicas, referentes a saídas de mercadorias de fabricação própria, constantes da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Relação das notas fiscais eletrônicas constante do Anexo 12 (fls. 227/255). Apuração do imposto não recolhido conforme Anexos 4 a 10 (fls. 52/224). Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação (100%) prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da mesma lei c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02;

4) Aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais eletrônicas de aquisições para comercialização de mercadorias sujeitas à substituição tributária, acarretando falta de recolhimento do imposto. Anexo 2 do Auto de Infração (fls. 48/50). Exigências de ICMS, Multa de Revalidação (50%) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mesma lei;

5) Falta de destaque e/ou destaque a menor de ICMS normal em notas fiscais eletrônicas de saídas de mercadorias, em razão de utilização indevida de isenção ou de redução de base de cálculo, com aplicação de alíquotas de 7% (sete por cento), 8,4% (oito inteiros e quatro décimos por cento) e 12% (doze por cento), quando o correto seria a aplicação da alíquota de 18% (dezoito por cento), ocasionando falta de recolhimento/recolhimento a menor do imposto. Relação das notas fiscais eletrônicas constante dos Anexos 13 (fls. 256/261 – falta de destaque) e 14 (fls. 262/288 – destaque a menor). Apuração do imposto não recolhido conforme Anexos 4 a 10 (fls. 52/224). Exigências de ICMS, Multa de Revalidação (50%) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da mesma lei c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02, a qual foi exigida somente nas ocorrências de falta de destaque de ICMS.

Registra-se que o CD de fls. 292 dos autos (Anexo 17 do Auto de Infração) contém os Anexos 1 a 16 em arquivos digitais (PDF) autenticados pelo programa MD5Summer.

Já o CD de fls. 294 dos autos (Anexo 18 do Auto de Infração) contém cópias dos livros Registros de Entradas e Saídas e das DAPIs, também em arquivos digitais (PDF) autenticados pelo programa MD5Summer.

Passa-se, então, à análise de cada irregularidade que motivou a autuação. Para facilitar o entendimento, as irregularidades a seguir analisadas não foram colocadas na sequência numérica.

Irregularidades 1 e 2 - Falta de recolhimento de ICMS/ST – Anexo 1

O Fisco constatou que a Autuada deixou de recolher ICMS/ST, cuja responsabilidade pela retenção e/ou recolhimento não é atribuída ao remetente, nas aquisições internas, procedentes de atacadista, de mercadorias para comercialização constantes do item 24.1.54 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, e nas aquisições interestaduais de mercadorias para comercialização, oriundas dos estados de Santa Catarina e São Paulo e constantes em vários itens consignados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação (50%) prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Constatou, ainda, a falta de recolhimento de ICMS/ST, cuja responsabilidade pela retenção e/ou recolhimento é atribuída ao remetente, nas aquisições interestaduais de mercadorias para comercialização oriundas de diversos estados, constantes em vários itens consignados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação (100%) prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Todas as operações objeto dessas irregularidades 1 e 2 estão relacionadas no Anexo 1 do Auto de Infração (fls. 43/47), em que foi apurado o ICMS/ST, utilizando o percentual de Margem de Valor Agregado – MVA de acordo com o item constante da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e a alíquota de acordo com o produto, e determinado o percentual de multa de revalidação aplicável a cada caso (50% - cinquenta por cento ou 100% - cem por cento).

O cálculo da multa de revalidação se encontra demonstrado no Anexo 15 do Auto de Infração (fls. 289).

As cópias dos Documentos Auxiliares de Nota Fiscal Eletrônica – DANFES relacionadas no Anexo 1 foram acostadas pelo Fisco, por amostragem, às fls. 392/448 e, na íntegra, no CD de fls. 391 (Anexo 19 do Auto de Infração).

No tocante a essa matéria, verifica-se que a legislação tributária mineira é clara ao estabelecer que, em casos de operações interestaduais sobre as quais tenha sido celebrado convênio ou protocolo, o remetente das mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 é considerado sujeito passivo por substituição tributária nessas remessas, ao passo que, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente (ST interna), a responsabilidade é atribuída ao contribuinte mineiro.

Por outro lado, nas operações internas com mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em que fica atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse sentido, dispõe o art. 22, inciso II e §§ 18 e 20, da Lei nº 6.763/75, bem como o art. 1º, inciso II e os arts. 14 e 15, todos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 22. Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

(...)

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subseqüentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

§ 18. Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado.

(...)

§ 20. A responsabilidade prevista nos §§ 18 e 19 deste artigo será atribuída ao destinatário da mercadoria desacompanhada do comprovante de recolhimento do imposto, nos casos em que a legislação determine que seu vencimento ocorra na data de saída da mercadoria.

RICMS/02

Anexo XV

Parte 1

Art. 1º Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido:

(...)

II - pelos adquirentes ou destinatários da mercadoria, pelas operações subseqüentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

“Art. 14. O contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, em operação interestadual, é responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente.”

(...)

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

“Art. 15. O estabelecimento destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.”

Parágrafo único. A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao destinatário de mercadoria desacompanhada do comprovante de recolhimento, na hipótese em que o imposto deveria ter sido recolhido por ocasião da saída da mercadoria, por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais.

Assim, como não houve a comprovação, nas operações objeto de autuação, de que o ICMS/ST foi devidamente recolhido ou de que já tenha recebido as mercadorias com esse imposto destacado ou recolhido previamente, não havendo qualquer anotação nos documentos fiscais sobre o assunto, o Fisco, corretamente, exigiu o ICMS/ST e a respectiva multa de revalidação.

Cumpra registrar que o Fisco se equivocou ao informar que, nas aquisições internas procedentes de atacadista, a responsabilidade pela retenção e/ou recolhimento do ICMS/ST não é atribuída ao remetente.

Observa-se que, de acordo com o art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, se o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção e/ou recolhimento do ICMS/ST, a responsabilidade pelo imposto devido passa a ser do destinatário, que, por sua vez, caso também não efetue o recolhimento, a responsabilidade passa a ser do próximo destinatário, até que haja o devido recolhimento.

Portanto, na situação em análise, verifica-se que a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/ST devido é atribuída tanto ao remetente quanto ao destinatário (Autuada).

Contudo, o referido equívoco, embora tenha levado o Fisco à aplicação da multa de revalidação simples e não em dobro, como determina a legislação, não alterou em nada a acusação fiscal e também não trouxe qualquer prejuízo à defesa da Impugnante, que abordou de forma clara e precisa todos os aspectos relacionados à infringência.

A Impugnante alega que as mercadorias constantes dos documentos que compõem as irregularidades 1 e 2 não se destinavam à comercialização, pois são insumos de processo produtivo da Autuada.

Acrescenta que, nesse caso, o art. 18, inciso IV do Anexo XV do RICMS/02 prevê a inaplicabilidade do regime de substituição tributária.

Contudo, o Fisco demonstra, às fls. 689, que a Autuada comercializa os produtos relacionados no Anexo 1 (referente às irregularidades 1 e 2), declarando que as mercadorias são vendidas exatamente como são adquiridas, com a mesma descrição e na mesma embalagem, não sofrendo qualquer tipo de modificação ou industrialização, “*bastando uma análise dos documentos fiscais de aquisições e de vendas para ficar evidente esta condição*”.

Portanto, não há dúvidas de que tais mercadorias foram adquiridas com a finalidade de comercialização e não para aplicação em industrialização.

Ademais, a Impugnante limitou-se a alegar que as mercadorias objeto de autuação seriam insumos, não trazendo aos autos qualquer prova que fundamente suas alegações.

Ressalta-se que a Contribuinte foi autuada em outro processo (PTA nº 01.000253839-47), em relação à mesma matéria, referente ao período de julho a dezembro de 2009, entretanto, ela não apresentou tal alegação.

Irregularidade 4 - Aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais eletrônicas de aquisições para comercialização de mercadorias sujeitas à ST – Anexo 2

O Fisco constatou que a Autuada aproveitou, indevidamente, de créditos de ICMS destacados em notas fiscais eletrônicas de aquisições para comercialização de mercadorias sujeitas à substituição tributária, acarretando falta de recolhimento do imposto.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação (50%) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mesma lei.

Todas as operações objeto desta irregularidade estão listadas no Anexo 2 do Auto de Infração (fls. 48/50), em que se apurou o ICMS exigido pelo aproveitamento indevido de créditos do imposto, sendo que a multa de revalidação está demonstrada no Anexo 15 (fls. 289) e a multa isolada no Anexo 16 (fls. 290).

As cópias dos DANFEs das notas fiscais eletrônicas relacionadas no Anexo 2 foram acostadas pelo Fisco, por amostragem, às fls. 392/448 e, na íntegra, no CD de fls. 391 (Anexo 19 do Auto de Infração).

A legislação que rege a matéria, art. 66, § 8º do RICMS/02, prevê:

RICMS/02:

Art. 66 - Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

§ 8º O contribuinte que receber mercadoria com o imposto retido por substituição tributária ou que tenha recolhido o imposto sob o referido título em virtude da entrada da mercadoria em território

mineiro ou no momento da entrada da mercadoria em seu estabelecimento e não destiná-la à comercialização, poderá apropriar-se, sob a forma de crédito, do valor do imposto que incidiu nas operações com a mercadoria.

(Grifou-se).

Portanto, depreende-se do referido dispositivo que somente é permitido o aproveitamento do crédito de ICMS/substituição tributária destacado em nota fiscal de aquisição de mercadoria não destinada à comercialização, o que não é o caso dos autos.

A Impugnante afirma que apropriou-se corretamente dos créditos constantes desta irregularidade, ao argumento de que as mercadorias adquiridas não foram destinadas à comercialização, mas sim, foram empregadas como insumo na confecção dos produtos por ela comercializados.

Contudo, conforme já demonstrado na análise das irregularidades 1 e 2, a Autuada comercializa todos os produtos constantes dos documentos fiscais relacionados, não só no Anexo 1 (relativo às irregularidades 1 e 2), como também no Anexo 2 (irregularidade 4).

Ressalta-se que a Contribuinte possui atividade principal de fabricação de produtos alimentícios (CNAE 1099-6/99), mas, também, atua no ramo de comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, com atividade de fracionamento e acondicionamento associada (CNAE Secundária 4639-7/02).

Dessa forma, estão corretas as exigências fiscais.

Irregularidade 3 – Falta de retenção/recolhimento de ICMS/ST em notas fiscais eletrônicas de saída de mercadorias de fabricação própria sujeita às ST – Anexo 12

O Fisco constatou que a Autuada deixou de efetuar a devida retenção/recolhimento de ICMS/ST em notas fiscais eletrônicas, referentes a saídas de mercadorias de fabricação própria, constantes da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação (100%) prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da mesma lei c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02.

Todas as operações objeto desta irregularidade estão relacionadas no Anexo 12 do Auto de Infração (fls. 227/255), sendo que a apuração do ICMS/ST devido, utilizando-se o percentual de MVA de acordo com o item constante da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e a alíquota de acordo com o produto, encontra-se nos Anexos 4 a 10 (fls. 52/224).

O cálculo da multa de revalidação se encontra no Anexo 15 do Auto de Infração (fls. 289) e o da multa isolada está demonstrado no Anexo 16 (fls. 290).

As cópias dos DANFES das notas fiscais eletrônicas relacionadas no Anexo 12 foram acostadas pelo Fisco, por amostragem, às fls. 451/640 e, na íntegra, no CD de fls. 450 (Anexo 20 do Auto de Infração).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A responsabilidade da Autuada decorre do disposto no art. 12 do Anexo XV do RICMS/02:

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

“Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subseqüentes.”

Portanto, corretas as exigências fiscais, uma vez que a Autuada não efetuou o devido recolhimento de ICMS/ST nas saídas de mercadorias de fabricação própria, constantes da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

A Defesa afirma que não prospera essa acusação, ao argumento de que, também neste caso, as mercadorias eram destinadas à industrialização pelos seus destinatários, aplicando-se, assim, o art. 18, inciso IV do Anexo XV do RICMS/02.

Em aditamento à impugnação, documento juntado aos autos, conforme deferimento da 2ª Câmara de Julgamento às fls. 699, a Impugnante apresenta planilha, para tentar demonstrar que houve industrialização pelos destinatários, e cita a resposta à Consulta nº 766/10, dada pela Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo, anexada às fls. 708/710 dos autos, que, no seu entendimento, encontra-se no mesmo sentido do argumento apresentado.

Entretanto, conforme demonstrado pelo Fisco às fls. 690 dos autos, todas as empresas destinatárias mencionadas nos documentos fiscais constantes do Anexo 12 do Auto de Infração se referem a restaurantes e similares.

De acordo com o prescrito no art. 111 do Anexo XV do RICMS/02, com sua redação válida no período de 01/08/09 a 31/01/13, a substituição tributária aplica-se, inclusive, quando as mercadorias relacionadas no item 43 do mesmo Anexo forem destinadas a estabelecimentos classificados no grupo 56.1 (restaurante e outros estabelecimentos de serviços de alimentação) da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), situação na qual todos os destinatários das mercadorias autuadas se enquadram, mesmo que destinadas ao preparo de refeições:

Art. 111. A substituição tributária prevista para as operações subseqüentes com as mercadorias de que trata o item 43 da Parte 2 deste Anexo aplica-se, inclusive, quando tais mercadorias forem destinadas aos estabelecimentos classificados nos grupos 55.1 (hotéis e similares), 56.1 (restaurante e outros estabelecimentos de serviços de alimentação) e 56.2 (serviços de catering, bufê e outros serviços de alimentação preparada) da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) para utilização no preparo de refeição.”

Restou-se, portanto, prejudicada a análise da planilha apresentada pela Defesa às fls. 706.

Além disso, verifica-se que parte das mercadorias vendidas não necessitam de qualquer outro tipo de industrialização para venda ao consumidor final, tais como bolos, bombom gelado, brigadeiro, doce festa beijinho, doce festa brigadeiro, doce festa cajuzinho, quindim e torta de sorvete.

No que concerne à Consulta nº 766/10, citada pela Defesa e anexada às fls. 708/710, formulada pelo Sindicato das Empresas de Refeições Coletivas do Estado de São Paulo (SINDER/SP) à Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda de São Paulo, respondida em 21/01/11, verifica-se ser inaplicável, considerando que a resposta baseou-se na legislação tributária paulista, e não na legislação tributária mineira vigente à época dos fatos geradores, na qual se fundamentou o presente trabalho.

Ademais, a mesma entidade, Sindicato das Empresas de Refeições Coletivas do Estado de São Paulo (SINDER/SP), formulou consulta à Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais (Consulta de Contribuinte nº 218/12), respondida em 05/11/12, em que fica evidente que as operações objetos da autuação são tributadas por substituição tributária:

Consulta de Contribuintes nº 218/12

ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – PRODUTOS ALIMENTÍCIOS –Prevalece a aplicação da substituição tributária em relação às operações com as mercadorias de que trata o item 43, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02, ainda que sejam destinadas aos estabelecimentos classificados nos grupos 55.1 (hotéis e similares), 56.1 (restaurante e outros estabelecimentos de serviços de alimentação) e 56.2 (serviços de catering, bufê e outros serviços de alimentação preparada) da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), para utilização no preparo de refeição, nos termos do art. 111 da Parte 1 desse mesmo Anexo.

(...)

EXPOSIÇÃO:

(...)

A Consulente, estabelecida no Estado de São Paulo, é entidade representativa de empresas que exploram atividades de industrialização e comercialização de produtos do ramo alimentício (produtos da indústria alimentícia).

(...)

Afirma que, relativamente às operações internas, possui solução de consulta emanada da consultoria

tributária do Fisco do Estado de São Paulo dispensando seus filiados da substituição tributária em relação aos produtos utilizados como insumos (ingredientes) pelos estabelecimentos destinatários.

(...)

CONSULTA:

1 - É devido o ICMS no regime monofásico da substituição tributária, com a retenção antecipada do imposto, nos termos da Cláusula primeira do Protocolo ICMS 28/09 (reproduzida no art. 12, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02), em relação à venda (saída interestadual) de produtos da indústria alimentícia destinados a bares, restaurantes, padarias e similares utilizados como insumos (ingredientes) na preparação ou processamento de refeições em geral (pratos, lanches, salgados, etc.)?

(...)

RESPOSTA:

1 - A substituição tributária estabelecida pelo Protocolo ICMS 28, de 05 de junho de 2009, firmado entre os Estados de Minas Gerais e de São Paulo, dispõe sobre a substituição tributária nas operações interestaduais com produtos alimentícios realizadas entre contribuintes situados nos referidos Estados.

Todavia, importa destacar que o sujeito passivo por substituição deve observar as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria, conforme dispõe a Cláusula oitavo Convênio ICMS 81, de 10 de setembro de 1993, que estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária.

Informe-se que, no caso de Minas Gerais, as disposições relativas ao regime de substituição tributária encontram-se reunidas no Anexo XV do RICMS/02.

Conforme já esclarecido por esta Diretoria, relativamente às operações destinadas a contribuintes que exploram a atividade de fornecimento de alimentação, poderia cogitar-se sobre a aplicação da regra geral disposta no inciso IV do art. 18, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02, no qual se encontra previsto que a substituição tributária não se aplica às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

No entanto, como regra específica, desde 1º de junho de 2008, o art. 111, Parte 1 do mesmo Anexo XV, acrescido pelo Decreto nº 44.772/08, dispõe que prevalece a aplicação da substituição tributária em relação às operações com as mercadorias relacionadas no item 43, Parte 2, do citado Anexo, ainda que sejam destinadas aos estabelecimentos classificados nos grupos 55.1 (hotéis e similares), 56.1 (restaurante e outros estabelecimentos de serviços de alimentação) e 56.2 (serviços de catering, bufê e outros serviços de alimentação preparada) da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), para utilização no preparo de refeição.

Trata-se, portanto, de exceção à regra contida no inciso IV, art. 18 do Anexo XV referido. Desse modo, os produtos do item 43, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02, utilizados como ingredientes no preparo de refeições, estão sujeitos à substituição tributária, nas operações promovidas pelos filiados da Consulente com destino a contribuintes estabelecidos em Minas Gerais.”

Ressalta-se que o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais – CC/MG já se manifestou, por meio dos Acórdãos nº 21.321/13/1ª e 21.926/15/1ª, dentre outros, sobre a correção da exigência de ICMS/ST nesse tipo de operação.

Assim, pelo exposto, e como a Impugnante não foi capaz de apresentar argumento ou anexar documento que pudesse elidir o presente trabalho, fica evidente a correção dos levantamentos fiscais efetuados.

Irregularidade 5 - Falta de destaque e/ou destaque a menor de ICMS normal em notas fiscais eletrônicas de saídas de mercadorias – Anexos 13 e 14

O Fisco constatou que a Autuada deixou de destacar e/ou destacou a menor o ICMS normal (operação própria) em notas fiscais eletrônicas de saídas de mercadorias, em razão de utilização indevida de isenção ou de redução de base de cálculo, com aplicação de alíquotas de 7% (sete por cento), 8,4% (oito inteiros e quatro décimos por cento) e 12% (doze por cento), quando o correto seria a aplicação da alíquota de 18% (dezoito por cento), ocasionando falta de recolhimento/recolhimento a menor do imposto.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação (50%) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da mesma lei c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02, a qual foi exigida somente nas ocorrências de falta de destaque de ICMS (isenção).

Todas as operações objeto desta irregularidade estão relacionadas no Anexo 13 do Auto de Infração (fls. 256/261 – falta de destaque) e 14 (fls. 262/288 – destaque a menor), sendo que a apuração do imposto não recolhido, adotando-se a alíquota correta de acordo com o produto, encontra-se nos Anexos 4 a 10 (fls. 52/224).

O cálculo da multa de revalidação está no Anexo 15 do Auto de Infração (fls. 289) e o da multa isolada está demonstrado no Anexo 16 (fls. 290).

As cópias dos DANFEs das notas fiscais eletrônicas relacionadas nos Anexos 13 e 14 foram acostadas pelo Fisco, por amostragem, às fls. 451/640 e, na íntegra, no CD de fls. 450 (Anexo 20 do Auto de Infração).

A Impugnante requer o cancelamento desta exigência, ao argumento de que o Fisco não expôs as razões para não aplicação dos benefícios de isenção ou de aplicação de alíquotas reduzidas, em decorrência de redução de base de cálculo, ao presente caso.

Mais uma vez, não procede a argumentação da Defesa, pois, tanto no Auto de Infração quanto no Relatório Fiscal, o Fisco informou as razões das exigências fiscais, descrevendo a infração cometida e citando os dispositivos legais infringidos, como, por exemplo, o inciso I do art. 1º, o inciso VI do art. 2º, o art. 6º e a alínea “a” do inciso IV do art. 43, todos da Parte Geral do RICMS/02, as alíneas “a” e “b” do item 19, e alíneas “a” e “b” do item 20 do Anexo IV do RICMS/02.

Analisando os dispositivos legais citados pelo Fisco, verifica-se que, no caso das isenções, somente as operações relacionadas no Anexo I do RICMS/02 são isentas (art. 6º do RICMS/02), não se enquadrando, nessas hipóteses, nenhuma das operações promovidas pela Autuada e objetos de autuação no presente trabalho.

Também no caso de redução de base de cálculo, a Contribuinte cita, em diversas notas fiscais autuadas, as alíneas “a” e “b” do item 19, e as alíneas “a” e “b” do item 20, ambos do Anexo IV do RICMS/02, para justificar a aplicação do benefício.

Contudo, o Fisco demonstra que nenhuma das operações promovidas pela Autuada se enquadram nas hipóteses elencadas nas alíneas “a” e “b” do item 19 do Anexo IV do RICMS/02.

E, ainda, a Autuada não exerce as atividades descritas nas alíneas “a” e “b” do item 20 do Anexo IV do RICMS/02.

O Fisco esclareceu, em sua manifestação fiscal, que, no presente trabalho, nenhuma mercadoria relacionada nos itens 1 a 59 da Parte 6 do Anexo IV do RICMS/02, citados nas alíneas “a” e “b” do item 19, foi objeto de autuação por redução indevida de alíquota.

Acrescentou que, nas operações em que constavam as mercadorias relacionadas nesses itens e que foram objeto de outra irregularidade, foi respeitada a redução de base de cálculo em questão, para efeito de apuração das exigências fiscais.

Conforme já comentado anteriormente, a Autuada está classificada no CNAE principal 1099-6/99 (fabricação de outros produtos alimentícios não especificados anteriormente) e CNAE secundário 4639-7/02 (comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, com atividade de fracionamento e acondicionamento associada), ou seja, é indústria e atacadista de produtos alimentícios.

Portanto, de modo algum exerce atividades que se equiparem a bares, restaurantes, lanchonetes e estabelecimentos similares ou a empresas fornecedoras de refeições coletivas, condições indispensáveis para se ter direito à redução de base de cálculo prevista nas alíneas “a” e “b” do item 20 do Anexo IV do RICMS/02.

Dessa forma, o trabalho fiscal não deixa dúvidas quanto às razões dos benefícios (isenção ou redução de base de cálculo) não serem aplicáveis às operações atuadas.

Salienta-se que a Impugnante se limitou a simples reclamação, não trazendo qualquer argumento e/ou prova que validem os benefícios aproveitados.

Das Multas

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório das multas, cumpre registrar que o trabalho encontra-se nos termos da legislação tributária, não cabendo ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

Registra-se que as multas aplicadas em virtude das irregularidades 1 a 5 do Auto de Infração, são as previstas na Lei nº 6.763/75, conforme art. 56, inciso II e § 2º, incisos I e II, art. 55, inciso XXVI, e art. 54, inciso VI, este último c/c com a alínea “f” do inciso VI do art. 215 do RICMS/02:

Lei nº 6.763/75

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;

II - por falta de pagamento do imposto nas hipóteses previstas nos §§ 18, 19 e 20 do art. 22;

Lei nº 6.763/75

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

Lei nº 6.763/75

Art. 54. As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VI - por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - de 1 (uma) a 100 (cem) UFEMGs por documento;

RICMS/02

Art. 215. As multas calculadas com base na UFEMG, ou no valor do imposto não declarado, são:

(...)

VI - por emitir documento com falta de requisito ou indicação exigida neste Regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente) por documento:

(...)

f) natureza da operação ou da prestação e condições do pagamento; alíquota do ICMS e destaque do imposto devido; nome da empresa de transporte e seu endereço, ou o número da placa do veículo, Município e Estado de emplacamento, quando se tratar de transportador autônomo: 42 (quarenta e duas) UFEMG;

Assim sendo, vale reiterar que não há que se falar em violação ao princípio do não confisco, em se tratando de multas que estão previstas na legislação estadual e cuja aplicação foi efetivada nos exatos termos determinados pela Lei nº 6.763/75.

Contudo, no presente caso, cabe uma ressalva em relação à aplicação da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c a alínea “f” do inciso VI do art. 215 do RICMS/02.

O Fisco, corretamente, exigiu tal penalidade nas ocorrências de falta de destaque do ICMS normal e falta de destaque de ICMS/ST.

Entretanto, observa-se que, em diversas operações, ocorreram as duas irregularidades em um mesmo documento fiscal, como, por exemplo, as Notas Fiscais nºs 3528, 3536 e 3556, que compõem as planilhas de fls. 227 (Anexo 12 – Relação de notas fiscais emitidas com falta de destaque de ICMS/ST) e 256 (Anexo 13 – Relação de notas fiscais emitidas com falta de destaque de ICMS normal).

Portanto, para um mesmo documento fiscal, o Fisco exigiu a referida penalidade duplamente. Ressalta-se que, conforme legislação supra, essa penalidade é aplicada para cada documento fiscal (para cada operação).

Logo, considerando, então, que foi exigida a referida penalidade em duplicidade para a mesma infração, exclui-se a sua exigência em relação à falta de destaque do ICMS normal.

Ressalta-se que a opção pela exclusão da penalidade em relação à falta de destaque do ICMS normal é apenas por eleição, uma vez que as penalidades são idênticas.

A Impugnante reivindica a redução, da multa isolada aplicada pela infração descrita no item 3 do Auto de Infração, a 2,5 vezes o valor do imposto incidente na operação, com base no disposto no § 4º do art. 54 da Lei nº 6.763/75:

Art. 54. As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VI - por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - de 1 (uma) a 100 (cem) UFEMGs por documento;

(...)

Efeitos de 1º/01/2012 a 14/12/2012 - Acrescido pelo art. 7º e vigência estabelecida pelo art. 17, ambos da Lei nº 19.978, de 28/12/2011:

“§ 4º Na hipótese do inciso VI do caput deste artigo, a multa fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação, inclusive quando amparada por isenção ou não incidência.” (Grifou-se).

Afirma que, “*no caso concreto, a multa isolada foi aplicada no montante de R\$ 265.068,66, ao passo que o imposto supostamente incidente sobre a operação era de R\$ 101.083,00, isto é, a penalidade equivaleu a 262,23% do valor do imposto*”.

Observa-se que, de fato, o § 4º determina que a multa não pode ser superior a 2,5 vezes o valor do imposto incidente na operação. Entretanto, no caso em questão, o imposto incidente sobre a operação equivale à soma do ICMS normal e do ICMS/ST, pois se trata de mercadorias sujeitas à tributação por substituição tributária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalta-se que este Conselho, por meio dos Acórdãos nº 21.526/14/1ª e 21.882/15/1ª, dentre outros, já se pronunciou sobre esse assunto, demonstrando que, no caso de mercadorias tributadas por substituição tributária, o imposto incidente na operação é a soma do ICMS normal e do ICMS/ST, mesmo que já tenham sido retidos ou recolhidos antecipadamente.

Dessa forma, conforme claramente comprovado pelo Fisco às fls. 692 (verso)/693, o cálculo da multa isolada exigida em decorrência da irregularidade 3 do Auto de Infração respeitou o estabelecido no § 4º do art. 54 da Lei nº 6.763/75, estando prejudicada a reivindicação da Impugnante.

Cumprе destacar que todos os argumentos apresentados pela Defesa se mostraram meramente protelatórios, sendo incapazes de elidir o trabalho fiscal.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a prefacial arguida. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para, em relação às operações em que houve aplicação, em duplicidade, da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c a alínea “f” inciso VI do art. 215 do RICMS/02 excluir a referida penalidade em relação à falta de destaque do ICMS normal, nos termos do parecer da Assessoria. Vencida a Conselheira Maria Gabriela Tomich Barbosa (Revisora), que o julgava improcedente, por decaído o direito da Fazenda Pública Estadual em constituir o crédito tributário nos termos do art. 150, § 4º do CTN. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Carolina Ferreira Jorge e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Maria Gabriela Tomich Barbosa (Revisora) e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

Sala das Sessões, 24 de agosto de 2016.

Eduardo de Souza Assis
Presidente

Luiz Geraldo de Oliveira
Relator

P

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.154/16/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000283561-85	
Impugnação:	40.010139649-92	
Impugnante:	Cozinha Industrial Ltda. IE: 448247918.00-60	
Proc. S. Passivo:	Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-3 - Belo Horizonte	

Voto proferido pela Conselheira Maria Gabriela Tomich Barbosa, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos e reside no termo inicial para contagem do prazo da decadência nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional - CTN.

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/01/10 a 31/07/10, em decorrência:

- (I) da falta de retenção e recolhimento de ICMS/ST;
- (II) do aproveitamento indevido de créditos de ICMS;
- (III) da falta de destaque e/ou destaque a menor de ICMS normal pela utilização indevida de isenção, cujas operações não se enquadram nas hipóteses previstas no Anexo I do RICMS/02;
- (IV) redução indevida de base de cálculo do ICMS prevista nos itens 19, alíneas “a” e “b”, e 20, alíneas “a” e “b”, ambos do Anexo IV do RICMS/02; e
- (V) saída desacobertada de documento fiscal.

Cediço que a relação jurídica tributária entre sujeito ativo e sujeito passivo está adstrita a uma obrigação tributária, que surge através do denominado “fato gerador”. Este somente se formaliza e torna a obrigação exigível após o denominado “lançamento tributário”.

O lançamento pela modalidade de homologação ou “autolancamento”, está previsto no art. 150 do CTN. Por meio dessa modalidade, o próprio contribuinte é responsável pela apuração e cálculo do montante devido, procedendo ao recolhimento do tributo antes de qualquer providência da autoridade fiscal.

A partir do ato antecipatório de pagamento, realizado pelo contribuinte, caberá a entidade fiscal proceder a conferência do valor recolhido, homologando expressa ou tacitamente, o procedimento adotado.

Entende-se que a ocorrência do fato gerador traz o surgimento de uma obrigação tributária, que por si só, não têm o condão de garantir a cobrança forçada da

dívida, senão por meio do lançamento, que materializa essa obrigação, trazendo todos os seus elementos, de forma precisa.

A figura do lançamento está mencionada no art. 142 do CTN, que atribui à autoridade administrativa a competência de constituir o crédito tributário. Este ato tem por finalidade identificar o “fato gerador” da obrigação tributária, bem como os sujeitos da relação jurídica, e apontar o montante. Vejamos:

Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Veja que o lançamento, nos termos do art. 142 do CTN, é ato privativo da autoridade administrativa. Ocorrido o fato gerador, a autoridade administrativa tem o dever de lançar.

Para Hugo de Brito Machado (2008, p. 174), “O Estado tem um direito, a autoridade tem um dever.”

Ensina o mestre (2008, p. 172):

A constituição do crédito tributário é da competência privativa da autoridade administrativa. Só esta pode fazer o lançamento. Ainda que ela apenas homologue o que o sujeito passivo efetivamente fez, como acontece nos casos do art. 150 do CTN, que cuida do lançamento dito por homologação.

Lado outro, voltando à citada relação jurídica, observa-se que está sujeita aos efeitos do tempo, e que não se prolonga infinitamente. Para controle desse tempo, o ordenamento jurídico brasileiro traz o instituto denominado decadência, que coloca um marco final à mencionada relação tributária, de forma a garantir a necessária segurança jurídica.

Como ensina o Mestre Eduardo Sabbag (2012, p. 788), “[...] o verdadeiro fundamento da decadência é a paz social, a estabilidade das relações jurídicas e a própria segurança jurídica, uma vez que as coisas não podem arrastar-se indefinidamente.”

A decadência aplicada ao sistema tributário é uma forma extintiva de direito subjetivo, na ótica tributária, atrela-se à faculdade do sujeito ativo de agir em direção ao sujeito passivo, para fins de proceder o lançamento.

Para Eduardo Sabbag (2012, p. 789), “O prazo de decadência existe para que o sujeito ativo constitua o crédito tributário com presteza, não sendo fulminado

pela perda do direito de lançar. A constituição do crédito ocorre por meio do lançamento, segundo o art. 142 do CTN, que deve se dar em um interregno de 5 anos.”

Tratando de decadência, importante citar dois artigos do Código Tributário Nacional: o art. 173 e o § 4º do art. 150, principalmente para tratar do prazo de homologação do tributo. Vejamos:

Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

(...)

Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Ensina Hugo de Brito Machado (2008, p. 221) que “O prazo que dispõe a Fazenda Pública para fazer o lançamento tributário, sob pena de decadência, é de cinco anos, independentemente da modalidade de lançamento a que o tributo esteja submetido.” Esse entendimento é pacífico na doutrina e na jurisprudência.

Concorda o conceituado autor que, findo o prazo de cinco anos, opera-se a decadência ao direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário, começando este no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Sendo essa a regra geral, nos moldes do art. 173, inciso I do CTN.

Entretanto, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, imprescindível observar o momento em que se inicia o prazo de decadência. Ou seja, o prazo para que o Fisco proceda o lançamento.

Especificamente quanto ao tributo sujeito a lançamento por homologação, Hugo Machado de Brito (2008, p. 221), defende que o prazo de decadência começa na data do fato gerador respectivo, somente quando ocorrer à antecipação do valor pelo contribuinte, fugindo da regra geral.

Nesse mesmo sentido Luciano Amaro (2008, p. 408) ensina:

O prazo, decorrido o qual se dá a homologação tácita (implicando, portanto, a decadência do direito de efetuar eventual lançamento de ofício), é em regra, também de cinco anos, contados, porém, do dia da ocorrência do fato gerador e não do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a autoridade poderia (recusando homologação) efetuar o lançamento de ofício (art. 150, § 4º).

Assim, observa-se que o art. 173, inciso I do CTN é considerado a regra geral de decadência alcançando os tributos, cujos lançamentos são de ofício, por declaração e por homologação, quando deste não ocorre a antecipação do pagamento.

Quanto à decadência amparada no art. 150, § 4º do CTN, considera-se regra especial, que alcança por exclusividade, os tributos lançados por homologação, com antecipação do pagamento. Para este, o prazo para o Fisco é de cinco anos, contados do fato gerador.

Observa-se que, quando da ocorrência do pagamento, no lançamento por homologação, ocorre uma antecipação do valor, permitindo, assim ao Fisco conferir sua exatidão.

Importante esclarecer que, o lançamento por homologação poderá ocorrer de modo expresso, conforme art. 150, "caput", parte final, ou de modo tácito, conforme art. 150, § 4º do CTN. Entretanto, a aplicação deste artigo será afastada em dois casos:

I - se a lei não fixar prazo menor para a homologação;

II - se ocorrer dolo, fraude ou simulação. Sendo aplicado para tais casos a regra do art. 173, inciso I do CTN, já que não havendo pagamento não haveria o que se homologar, restando, assim, o lançamento de ofício.

Explica Luciano Amaro (2008, p. 409):

Uma observação preliminar que deve ser feita consiste em que, quando não se efetua o pagamento "antecipado" exigido pela lei, não há possibilidade de lançamento por homologação, pois simplesmente *não há o que homologar*; a homologação não pode operar no vazio. Tendo em vista que o art. 150 não regulou hipótese, e o art. 149 diz apenas que cabe lançamento de ofício (item V), enquanto, obviamente, não extinto o direito do Fisco, o prazo a ser aplicado para hipótese

deve seguir a regra geral do art. 173, ou seja, cinco anos contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que (à vista da omissão do sujeito passivo) o lançamento de ofício poderia ser feito.

Por sua feita, Sacha Calmon Navarro Coêlho (2007, p. 775) esclarece que o lançamento por homologação somente existe quando a administração expressamente concorda com a atividade do contribuinte de calcular e pagar o imposto. Assim o que a fazenda homologa é o pagamento, que equivaleria a um lançamento nos moldes do CTN.

Explica o autor, que não ocorrendo homologação expressa pelo Fisco, inexistindo lei federal, estadual ou municipal, prescrevendo menor prazo para realização do ato homologatório expresso, o direito do Fisco para fazê-lo, precluirá em cinco anos, a contar do fato gerador da obrigação e do crédito.

Entretanto, nos casos em que não houver pagamento, não há o que homologar. Assim, o decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador não faz sentido, sendo o termo inicial do prazo decadencial remetido ao art. 173, inciso I do CTN.

Isso porque, no CTN – lei de normas gerais – os prazos decadências estão regrados tão somente nos arts. 150, § 4º e 173.

Para melhor entendimento, Sacha Calmon Navarro Coêlho sintetiza (2007, p. 775), vejamos:

Então, fica assentado que o quinquênio decadencial para homologar, como o *dies a quo* fixado na data da ocorrência do fato gerador da obrigação, só opera quando houver pagamento de boa-fê, certo ou errado. Quando ocorre dolo, com a *meta optada* de fraudar ou simular, o *dies a quo* se desloca para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento *ex officio*, poderia ter sido efetuado. A mesma coisa ocorre em relação ao *dies a quo* para lançar *ex officio*, quando o contribuinte simplesmente nada recolhe (e deveria fazê-lo, por determinação legal).

Importante lembrar que o Código Tributário Nacional (CTN) foi recebido pela Constituição de 1988 com o status de lei complementar, embora seja formalmente uma lei ordinária (Lei n.º 5.172/1966).

Assim, nos moldes do art. 146 da Constituição Federal, cabe a lei complementar estabelecer normas de decadência em matéria tributária. Examine-se:

Art. 146 - Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

(Grifou-se).

Veja que a Constituição Federal determina que caberá a lei complementar estabelecer normas sobre decadência, ou seja, a matéria será tratada pelo Código Tributário Nacional, e não por lei ordinária, como vem aplicando o Fisco mineiro.

Como já tratado, a *homologação* é atividade ínsita ao art. 150, § 1º do Código Tributário Nacional. E o prazo para a não homologação é de 05 (cinco) anos contados do fato gerador do tributo, nos exatos termos do art. 150, § 4º do referido diploma legal.

Vejamos decisão do Egrégio SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA que afirma o entendimento sustentado, *in verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. ART. 20, § 4º, E 21, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC.

1. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL EM QUE SE DISCUTE O PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO REMANESCENTE DE ICMS, NO CASO EM QUE OCORRE O PAGAMENTO A MENOR DO TRIBUTO.

2. NOS TRIBUTOS CUJOS SUJEITOS PASSIVOS TÊM O DEVER DE ANTECIPAR O PAGAMENTO SEM QUE HAJA PRÉVIO EXAME DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA, CASO SE APURE SALDO REMANESCENTE, A FAZENDA DEVERÁ CONSTITUÍ-LO NO PRAZO DE CINCO ANOS A CONTAR DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SOB PENA DE OCORRER A EXTINÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO, NOS TERMOS DO PARÁGRAFO 4º DO ART. 150 DO CTN.

PRECEDENTES: AGRG NO RÊSP 1.152.747/MG, REL. MINISTRO HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJE 22/2/2011; AGRG NO RÊSP 1.192.933/MG, REL. MINISTRO BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJE 11/2/2011; AGRG NO RÊSP 1.182.862/RS, REL. MINISTRO HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, DJE 2/2/2011.

3. ADEMAIS, A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ, NO JULGAMENTO DO RÊSP 973.733/SC, REALIZADO NOS TERMOS DO ART. 543-C E SOB A RELATORIA DO MINISTRO LUIZ FUX, SEDIMENTOU O ENTENDIMENTO DE QUE O ART. 173, I, DO CTN SE APLICA AOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU, QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, NÃO HÁ O PAGAMENTO, SALVO NOS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

4. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS FIXADOS EM 0,5% SOBRE O VALOR ATUALIZADO DA CAUSA, NOS TERMOS DO ART. 20, § 4º E 21, § 1º, DO CPC.

5. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO." (AGRG NO RESP Nº 1172391/RS DA 1ª TURMA DO STJ, REL. MIN. BENEDITO GONÇALVES, J. 04.08.2011).

(GRIFOS ACRESCIDOS).

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DOS ARTS. 458 E 535 DO CPC. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ART. 173, I, DO CTN. MODIFICAÇÃO DA PREMISSE FÁTICA. SÚMULA 7/STJ.

1. INEXISTE VIOLAÇÃO DOS ARTS. 458 E 535 DO CPC QUANDO A PRESTAÇÃO JURISDICCIONAL É DADA NA MEDIDA DA PRETENSÃO DEDUZIDA, COM ENFRENTAMENTO E RESOLUÇÃO DAS QUESTÕES ABORDADAS NO RECURSO.

2. PRETENDE A AGRAVANTE REFORMAR O ACÓRDÃO QUE APLICOU À ESPÉCIE A ORIENTAÇÃO DA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ, EM RECURSO REPETITIVO, NO SENTIDO DE QUE SE APLICA O ART. 173, I, DO CTN AOS CASOS EM QUE, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, NÃO HÁ O PAGAMENTO, SITUAÇÃO ENFATICAMENTE ATESTADA NOS AUTOS PELO TRIBUNAL A QUO.

3. MODIFICAR A AFIRMAÇÃO CONTIDA NO ACÓRDÃO RECORRIDO, NO SENTIDO DA EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO A MENOR, DEMANDA O REEXAME DE TODO O CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O QUE É DEFESO A ESTA CORTE EM VISTA DO ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO." (AGRG NO EDCL NO RESP 1278111/MG DA 2ª TURMA DO STJ, REL. MIN. HUMBERTO MARTINS, J. 06.12.2012).

(GRIFOS ACRESCIDOS).

Ainda para imputação sobre recolhimento a menor de ICMS, em decorrência de aproveitamento indevido de créditos de ICMS. Pela ótica contábil do ICMS verifica-se que os créditos de ICMS do contribuinte, lançados em conta de ativo a *débito contábil*, são indissociáveis do *fato* do pagamento do imposto.

Notadamente, pela sistemática contábil e escritural, os créditos de ICMS constituem *moeda escritural* de pagamento do imposto, porquanto reduzem o montante final a ser pago em dinheiro. É o que ensina o Ministro LUIZ FUX em ocasião do julgamento do REsp 1065234 / RS. Veja-se:

[...] 3. O TERMO "COBRADO" DEVE SER, ENTÃO, ENTENDIDO COMO "APURADO", QUE NÃO SE TRADUZ EM VALOR EM DINHEIRO, PORQUANTO A COMPENSAÇÃO SE DÁ ENTRE OPERAÇÕES DE DÉBITO (OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA) E CRÉDITO (DIREITO AO CRÉDITO). POR ESSA RAZÃO, O DIREITO DE CRÉDITO É UMA MOEDA ESCRITURAL, CUJA FUNÇÃO PRECÍPUA É SERVIR COMO MOEDA DE PAGAMENTO PARCIAL DE IMPOSTOS INDIRETOS, ORIENTADOS PELO PRINCÍPIO DA NÃO-

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CUMULATIVIDADE [...]" (STJ. AGRG NO. 1ª TURMA. DJE 01/07/2010)

Assim, conclui-se que a apropriação e utilização dos créditos de ICMS, ainda que indevidos, está no contexto do *pagamento antecipado* condicionado a ulterior homologação pelo Fisco de que trata o art. 150, § 1º do Código Tributário Nacional. Logo, o prazo decadencial à glosa desses créditos indevidos deve ser disciplinado pelo § 4º do mesmo dispositivo.

O SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, afastando o entendimento da Administração Pública que entendia pela aplicação do art. 173, inciso I do CTN, reconheceu que, mesmo em sendo considerado indevido o crédito do ICMS, houve o pagamento do saldo remanescente pelo contribuinte, devendo o lançamento suplementar para cobrança dos valores observar o prazo de 05 anos, tendo como termo *a quo* da decadência a data do pagamento/compensação. Veja-se:

AGRG NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.199.262 – MG (2011/0036985-1) RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES AGRAVANTE : ESTADO DE MINAS GERAIS CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS 21.785/15/3ª 10 DISPONIBILIZADO NO DIÁRIO ELETRÔNICO EM 02/09/2015 - CÓPIA WEB PROCURADORA : FABIOLA PINHEIRO LUDWIG AGRAVADO : TELEMAR NORTE LESTE S/A ADVOGADO : SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S) EMENTA: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC). 1. AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE DEU PROVIMENTO AOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PELOS QUAIS A CONTRIBUINTE SUSCITA DISSENSO PRETORIANO ACERCA DA CONTAGEM DO LAPSO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO TENDENTE A COBRAR AS DIFERENÇAS DE CRÉDITO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO PAGO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO. 2. A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, REALIZADO NOS TERMOS DO ART. 543-C E SOB A RELATORIA DO MINISTRO LUIZ FUX, SEDIMENTOU O ENTENDIMENTO DE QUE O ART. 173, I, DO CTN SE APLICA AOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU, QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, NÃO HÁ O PAGAMENTO, SALVO NOS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. 3. "[...] OCORRENDO O PAGAMENTO

ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE EVENTUAIS DIFERENÇAS É DE CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR, CONFORME ESTABELECE O § 4º DO ART. 150 DO CTN" (AGRG NOS ERESP. 216.758/SP, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, DJ 10.4.2006). 4. COM EFEITO, A JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA POR ESTA CORTE DIRIME A QUESTÃO JURÍDICA APRESENTADA A PARTIR DA EXISTÊNCIA, OU NÃO, DE PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE. PARA ESSA FINALIDADE, SALVO OS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO, DESPICIENDO SE MOSTRA INDAGAR A RAZÃO PELA QUAL O CONTRIBUINTE NÃO REALIZOU O PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO. 5. A DEDUÇÃO AQUI CONSIDERADA (CREDITAMENTO INDEVIDO) NADA MAIS É DO QUE UM CRÉDITO UTILIZADO PELO CONTRIBUINTE DECORRENTE DA ESCRITURAÇÃO DO TRIBUTO APURADO EM DETERMINADO PERÍODO (PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE), QUE VEIO A SER RECUSADA (GLOSADA) PELA ADMINISTRAÇÃO. SE ESSE CRÉDITO ABARCASSE TODO O DÉBITO TRIBUTÁRIO A PONTO DE DISPENSAR QUALQUER PAGAMENTO, AI SIM, ESTAR-SE-IA, COMO VISTO, DIANTE DE UMA SITUAÇÃO EXCLUDENTE DA APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. 6. NA ESPÉCIE, O ACÓRDÃO QUE JULGOU O RECURSO ESPECIAL FOI CLARO AO CONSIGNAR QUE HOUVE PAGAMENTO A MENOR DE DÉBITO TRIBUTÁRIO EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO. DESSA FORMA, DEVE-SE OBSERVAR O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CTN.

(GRIFOS ACRESCIDOS).

Vejamos decisão do Egrégio TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE MINAS GERAIS que afirma o entendimento sustentado, *in verbis*:

EMENTA: REEXAME NECESSÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DECADÊNCIA. CRÉDITOS DE ICMS/ST. APROVEITAMENTO INDEVIDO.

A DECADÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, NA HIPÓTESE DE RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO, CONTA-SE NA FORMA DO ARTIGO 150, §4º DO CTN.

SÃO ILEGÍTIMOS OS CRÉDITOS DE ICMS/ST APROPRIADOS SOB O FUNDAMENTO DE NÃO REALIZAÇÃO DO FATO GERADOR PRESUMIDO, SE NÃO APRESENTADAS AS NOTAS FISCAIS COMPROBATÓRIAS DA OPERAÇÃO.

AGRAVOS RETIDOS CONHECIDOS E NÃO PROVIDOS. SENTENÇA CONFIRMADA NO REEXAME NECESSÁRIO. PREJUDICADOS OS RECURSOS DE APELAÇÃO. (TJMG - AP CÍVEL/REEX NECESSÁRIO 1.0024.09.755647-6/001,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RELATOR(A): DES.(A) ALBERGARIA COSTA , 3ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 19/11/2015, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 04/12/2015).

(GRIFOS ACRESCIDOS).

Conclui-se, que o termo “exercício” corresponde ao período de apuração do tributo que, aplicado ao ICMS, deve ser entendido como mensal, e não anual.

O entendimento do e. TJMG não é diferente para imputação de saída desacobertada de documento fiscal. Vejamos ementa de recente decisão proferida em ocasião do julgamento de Apelação nº 1.0024.12.292799-9/001, publicada do DJ em 03.06.2016:

EMENTA: TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - REMESSA NECESSÁRIA - ICMS - COMÉRCIO VAREJISTA - AUTUAÇÃO POR CONSTATAÇÃO DE PAGAMENTO A MENOR, EM DECORRÊNCIA DE SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL- DECADÊNCIA - APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN - AFASTAMENTO DA INCIDÊNCIA DO ART. 173, DO CTN - JURISPRUDÊNCIA DO COL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC) - FLUÊNCIA DO PRAZO DECADENCIAL, PARA O LANÇAMENTO DO TRIBUTO, A PARTIR DO FATO GERADOR RESPECTIVO - PREVISÃO EXPRESSA NO §4º, DO ART. 150, DO CTN - INÉRCIA, OU ATRASO NO INÍCIO DA FISCALIZAÇÃO QUE NÃO ALTERA O TERMO INICIAL DO PRAZO DECADENCIAL LEGALMENTE PREVISTO - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE DOLO, FRAUDE, OU SIMULAÇÃO - DECADÊNCIA PARCIAL RECONHECIDA MANTIDA - APURAÇÃO, PELO FISCO, ATRAVÉS DE DOCUMENTOS ELETRÔNICOS ENVIADOS PELO CONTRIBUINTE, DE DIFERENÇAS DE ESTOQUE, POR ESPÉCIE DE MERCADORIAS CONSIDERADAS VENDIDAS, SEM ACOBERTAMENTO DE DOCUMENTOS FISCAIS - DEMONSTRAÇÃO, ATRAVÉS DE PROVA PERICIAL, DA OCORRÊNCIA DE PERDA OU PERECIMENTO DE MERCADORIAS - INEXISTÊNCIA DE OPERAÇÃO MERCANTIL DE SAÍDA DE MERCADORIAS - CONFIRMAÇÃO, TAMBÉM, PELA PROVA PERICIAL, QUE PROCEDIMENTO DE AJUSTE FINANCEIRO/CONTÁBIL, REALIZADO PELO CONTRIBUINTE, QUE COMPENSOU AS DIFERENÇAS APURADAS PELA FISCALIZAÇÃO, COM O RESPECTIVO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO PELAS OPERAÇÕES EFETIVAMENTE REALIZADAS - CIRCUNSTÂNCIA DE QUE NÃO FOI OBEDECIDA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA QUANTO A ESCRITURAÇÃO DAS MERCADORIAS PERDIDAS OU DETERIORADAS QUE NÃO JUSTIFICA A COBRANÇA DA PRÓPRIA EXAÇÃO TRIBUTÁRIA - FATO GERADOR NÃO

OCORRIDO - INSUBSISTÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO - PROCEDÊNCIA DO PEDIDO DOS EMBARGOS - EXTINÇÃO DA EXECUÇÃO - HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS - DIMINUIÇÃO - REFORMA PARCIAL DA SENTENÇA.

1- TRATANDO-SE DE TRIBUTO, CUJO LANÇAMENTO É SUJEITO À HOMOLOGAÇÃO (ICMS), QUANDO O CONTRIBUINTE DECLARA O DÉBITO, ADIANTANDO O PAGAMENTO, CONSIDERADO APENAS PARCIAL, TEM-SE COMO TERMO INICIAL DA DECADÊNCIA PARA A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO O MOMENTO DO FATO GERADOR, APLICANDO-SE EXCLUSIVAMENTE O ART. 150, § 4º, DO CTN, SEM A POSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO COM O ART. 173, I, DO MESMO DIPLOMA (RESP 973.733/SC, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJE 18/9/2009, SUBMETIDO AO REGIME DO ART. 543-C DO CPC DE 1973).

2- O PRAZO PARA A HOMOLOGAÇÃO DE TRIBUTOS, CUJO LANÇAMENTO É SUJEITO A ESTE REGIME, NA FORMA DO §4º, DO ART. 150, DO CTN, CONTA-SE DO FATO GERADOR, A MENOS QUE TENHA SIDO COMPROVADA FRAUDE, DOLO, OU SIMULAÇÃO POR PARTE DO CONTRIBUINTE.

3- AUSÊNCIA DE PROVA DE DOLO, FRAUDE, OU SIMULAÇÃO.

4- A INÉRCIA, OU DEMORA, NO INÍCIO DA FISCALIZAÇÃO, NECESSÁRIA PARA A HOMOLOGAÇÃO DO TRIBUTO, NÃO ILIDE A FLUÊNCIA DO PRAZO DECADENCIAL A PARTIR DO TERMO PREVISTO EM LEI, ISTO É, O FATO GERADOR, JÁ QUE O FISCO TEM A OBRIGAÇÃO LEGAL DE APURAR A CORREÇÃO DO TRIBUTO ADIANTADO PELO CONTRIBUINTE NO PRAZO LEGAL, O QUE NÃO PODERIA SER DE OUTRA FORMA, SOB PENA DE SE SUBVERTER, NÃO SOMENTE O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA, VIGENTE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA, MAS TAMBÉM O DA SEGURANÇA E DA ESTABILIDADE DAS RELAÇÕES JURÍDICAS, PERMITINDO-SE AO FISCO REVISAR ATOS DO CONTRIBUINTE A QUALQUER TEMPO.

5- DECADÊNCIA PARCIAL DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS RECONHECIDA. MANUTENÇÃO DA SENTENÇA.

6- AUTUAÇÃO FISCAL COM FUNDAMENTO EM SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, ESTIBADA EM ANÁLISE QUANTITATIVA DE DIFERENÇAS DE ESTOQUE DO CONTRIBUINTE.

7- PROVA PERICIAL, NO SENTIDO DE QUE AS DIFERENÇAS DE ESTOQUE APURADAS PELO FISCO SÃO ADVINDAS DE PERDA OU DETERIORAÇÃO DE MERCADORIAS.

8- O LEGISLADOR ESTADUAL, EM NORMA REGULAMENTAR, PREVIU FORMA PRÓPRIA DE ESCRITURAÇÃO DE MERCADORIAS PERDIDAS OU QUE PERECERAM, POR RAZÕES DE ORDEM FISCALIZATÓRIA, A FIM DE SE EVITAR A EVASÃO DO TRIBUTO DEVIDO.

9- TODAVIA, AINDA QUE O CONTRIBUINTE PROCEDA AO CONTROLE DE DIFERENÇA DE ESTOQUE, EM RAZÃO DE PERDA OU DETERIORAÇÃO (TJMG - AP CÍVEL/REM NECESSÁRIA 1.0024.12.292799-9/001, RELATOR(A): DES.(A) SANDRA FONSECA, 6ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 24/05/2016, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 03/06/2016).

Assim, se houve o pagamento antecipado do ICMS pela Impugnate, do valor apurado e por ela entendido como devido, e, em não havendo provas de dolo, fraude ou simulação, é de se aplicar a regra disposta no art. 150, § 4º, sob pena de se verificar a ocorrência de homologação tácita, com a respectiva extinção definitiva do crédito tributário e a consequente decadência do direito de lançá-lo.

Diante do exposto, pela aplicação do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, entendo pela ocorrência da decadência tributária para todo período atuado.

Sala das Sessões, 24 de agosto de 2016.

**Maria Gabriela Tomich Barbosa
Conselheira**

CC/MIG